



UNIVERSITAS INDONESIA

**TINJAUAN ATAS KETENTUAN TRANSFER PRICING DI
INDONESIA: STUDI BANDING ATAS KETENTUAN
ANALISA KESEBANDINGAN & DOKUMENTASI**

TESIS

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

**MIKAIL JAM'AN
0906585566**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
JAKARTA
JUNI 2011**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : Mikail Jam'an

NPM : 0906585566

Tanda Tangan :



Tanggal : 21 Juni 2011

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : Mikail Jam'an
NPM : 0906585566
Program Studi : Magister Akuntansi
Judul Tesis : Tinjauan Atas Ketentuan *Transfer Pricing* di
Indonesia: Studi Banding Atas Ketentuan Analisa
Kesebandingan & Dokumentasi

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

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Christine, M.Int. Tax ()

Penguji : Danny Septriadi, M.Si., LL.M., Int.Tax ()

Penguji : Joko Galungan, M.Ak ()

Ditetapkan di : Jakarta
Tanggal : 21 Juni 2011

Mengetahui,
Ketua Program


Dr. Lindsawati Gani
NIP. 131 653 464

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Allah SWT, karena atas berkat dan rahmat-Nya, saya dapat menyelesaikan Tesis ini. Saya menyadari bahwa, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan Tesis ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan tesis ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

- (1) Ibu Christine, SE, Ak., M.Int.Tax, selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan saya dalam penyusunan Tesis ini;
- (2) Bapak Joko Galungan, M.Ak, selaku nara sumber dari Direktorat Jenderal Pajak yang telah menyediakan waktu dan tempat untuk wawancara pengumpulan informasi.
- (3) Bapak Danny Septriadi, SE, M.Si, LLM (International Tax), yang telah banyak membantu memberikan materi referensi, inspirasi dan arahan dalam pemilihan tema penelitian;
- (4) Dosen pengajar dan rekan pengajar di Fakultas Ekonomi (Magister Akuntansi dan S1) yang telah berbagi pengetahuan dan pengalaman yang bernilai;
- (5) Orang tua dan seluruh bagian keluarga yang telah memberikan bantuan dukungan material dan moral; dan
- (6) Rekan-rekan PPAK-Maksi FEUI 2008-2010 yang telah memberikan motivasi dan dorongan yang membantu saya dalam menyelesaikan Tesis ini.

Akhir kata, semoga Allah, SWT berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga Tesis ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu akuntansi dan perpajakan.

Jakarta, 21 Juni 2011

Penulis

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

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

Nama : Mikail Jam'an
NPM : 006585566
Program Studi : Magister Akuntansi
Jenis karya : Tesis

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

Tinjauan Atas Ketentuan Transfer Pricing Di Indonesia: Studi Banding Atas
Ketentuan Analisa Kesebandingan & Dokumentasi

Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta
Pada tanggal : 21 Juni 2011
Yang menyatakan,

(Mikail Jam'an)

ABSTRAK

Nama : Mikail Jam'an
NPM : 006585566
Program Studi : Magister Akuntansi
Judul : **Tinjauan Atas Ketentuan Transfer Pricing Di Indonesia:
Studi Banding Atas Ketentuan Analisa Kesebandingan &
Dokumentasi**

Tesis ini meneliti ketentuan analisa kesebandingan pada ketentuan perpajakan *transfer pricing* di Indonesia dengan membandingkan ketentuan analisa kesebandingan di Indonesia dengan ketentuan Amerika Serikat dan India serta rekomendasi OECD, Penelitian juga menganalisa kesesuaian regulasi terkait analisa kesebandingan di Indonesia dengan asas-asas perpajakan (*four maxims*) serta kesesuaian ketentuan analisa kesebandingan antara Peraturan Direktur Jenderal Pajak (PER-43/PJ/2010) dengan ketentuan pelaksanaan pemeriksaan (S-153/PJ.04/2010). Penelitian berbentuk dekriptif kualitatif melalui studi literatur dan wawancara dengan nara sumber dari pihak fiskus.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa aspek-aspek di dalam ketentuan analisa kesebandingan (faktor-faktor, data pembanding, kewajiban, dokumentasi, sanksi) pada ketentuan perpajakan di Indonesia sudah mengikuti perkembangan dari *best practice* internasional walaupun belum terdapat ketentuan pelaksanaan yang rinci. Ditinjau dari kriteria *safe harbour* yang ada, ketentuan perpajakan terkait yaitu PER-43/PJ/2010 belum dapat mengakomodasi asas keadilan, kemudahan serta ekonomi baik bagi fiskus maupun wajib pajak. Adapun untuk asas kepastian hukum sendiri, masih belum terakomodasi secara mutlak karena belum terdapat ketentuan pelaksanaanyang rinci dari analisa kesebandingan. Dengan belum tersedianya Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur ketentuan dokumentasi terkait transaksi hubungan istimewa menjadi hambatan dalam memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak dalam melakukan kewajiban dokumentasi analisa kesebandingan sesuai PER-43/PJ/2010.

Ketentuan PER-43/PJ/2010 telah sejalan S-153/PJ04/2010 di dalam aspek yang tercakup dalam kewajiban pelaksanaan analisa kesebandingan dan faktor analisa kesebandingan namun terdapat perbedaan dimana pada S-153/PJ/2010 terdapat permintaan data tertentu kepada wajib pajak dimana hal tersebut tidak diwajibkan pada PER-43/PJ/2010.

Kata Kunci: Analisa Kesebandingan, *Transfer Pricing*, *Safe Harbour*, Dokumentasi

ABSTRACT

Name : Mikail Jam'an
NPM : 006585566
Study Program : Magister Akuntansi
Title : **Analysis of Transfer Pricing Regulation in Indonesia:
Comparative Study of Comparability Analysis &
Documentation**

Purposes of this research are to conduct analysis of Indonesia tax regulations regarding comparability analysis in transfer pricing by comparing Indonesia regulations with relevant regulations in United States of America, India and OECD recommendation; to analyze relevant tax regulation related to comparability analysis with taxation principle (“*four maxims*”); and to analyze whether Director General Of Tax Regulation (PER-43/PJ/2010) is align with Directorate General of Tax Letter for Transaction Arm’s Length Examination (S-153/PJ.04/2010). This study is using descriptive qualitative method, which conducted by literature study and interview to obtain the primary information.

The analysis results provide that the relevant aspects (comparability factor, period and data comparable, tax payer liability, documentation, and penalty) in comparability analysis regulations have follow with which regulated in international best practice. Refer to safe harbour provision in PER-43/PJ/2010, research conclude that PER-43/PJ/2010 is not accommodate principle of equity among tax payers who have affiliated transaction; ease of administration principle; and economics principle for fiscal authority and tax payers. Further, compliance of principle of certainty, is not completely accommodated, since procedural regulation of comparability analysis not issued yet, and furthermore, absence of Minister of Finance Regulation that regulated documentation related to affiliated transactions is a of constraint in provide certainty of law for tax payers in doing tax compliance to conduct comparability analysis and prepare its documentation refer to PER-43/PJ/2010.

Research provide other results that Per-43/PJ/2010 is in line with S-153/PJ/2010 in liability scope to conduct comparability analysis and comparability factors. Research found a difference of tax payers liability which in S-153/PJ/2010 required tax payers to provide certain data which in PER-43/PJ/2010 this is not included in tax payers liabilities provision.

Key Words: Comparability Analysis, Transfer Pricing, Safe Harbour,
Documentation

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
LEMBAR PERNYATAAN ORISINALITAS	ii
LEMBAR PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR.....	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH	v
ABSTRAK	vi
DAFTAR ISI	viii
I. PENDAHULUAN	1
I. 1 Latar Belakang	1
I. 2 Perumusan Masalah.....	7
I. 3 Tujuan Penelitian	8
I.3.1 Batasan Ruang Lingkup Penelitian	9
I. 4 Metode Penelitian	9
I.4.1 Jenis Penelitian	9
I.4.2 Teknik Pengumpulan Data & Sumber Data	9
I.4.3 Jenis Data.....	9
I. 5 Penelitian Sebelumnya.....	10
I. 6 Signifikansi Penelitian	12
I.6.1 Signifikansi Akademis.....	12
I.6.2 Signifikansi Praktis	12
I. 7 Sistematika Penulisan.	12
II. TINJAUAN REFERENSI.....	14
II. 1 Definisi dan Bentuk-Bentuk Transfer Pricing	14
II.1.1 Deskripsi Hubungan Istimewa Dalam Berbagai Perspektif ...	17
II. 2 Hukum Perpajakan	23
II.2.1 Penyusunan Hukum Pajak.....	23
II.2.2 Asas-Asas Dalam Perpajakan	25
II.2.3 Kaitan Bentuk Hukum Perpajakan dalam Hubungan Istimewa.....	28
II.3 Penentuan Harga Wajar & Analisa Perbandingan.....	29
II.3.1 Karakteristik dari barang dan jasa.....	32
II.3.2 Analisa fungsional.....	32
II.3.3 Ketentuan kontrak/perjanjian.....	36
II.3.4 Kondisi ekonomi.....	37
II.3.5 Strategi bisnis	38
II.4 Dokumentasi Analisa Kesebandingan.....	40
II.4.1Dokumentasi atas struktur organisasi.....	42
III. PERKEMBANGAN KETENTUAN ANALISA KESEBANDINGAN TERKAIT PERPAJAKAN ATAS TRANSFER PRICING DI INDONESIA, AMERIKA SERIKAT DAN INDIA	46
III.1 Perkembangan Ketentuan Perpajakan Indonesia atas Transfer Pricing	46
III.2 Ketentuan Pelaksanaan Administrasi Pajak Atas Transaksi Transfer Pricing.....	48
III.2.1 Ketentuan Pelaksanaan Analisa Kesebandingan	

Oleh Wajib Pajak	49
III.2.2 Ketentuan Pelaksanaan dan Pemeriksaan Analisa Kesebandingan Bagi Fiskus.....	55
III.3 Ketentuan Ketentuan Perpajakan Atas Transfer Pricing dan Analisa Kesebandingan Di Amerika Serikat.....	61
III.3.1Perkembangan Ketentuan Harga Transfer Di Amerika Serikat	61
III.3.2 Ketentuan Analisa Kesebandingan Di Amerika Serikat.....	64
III.4 Ketentuan Perpajakan Atas Transfer Pricing dan Analisa Kesebandingan Di India	69
III.4.1Perkembangan Ketentuan Perpajakan Atas Harga Transfer Di India.....	69
III.4.2 Ketentuan Terkait Analisa Kesebandingan Di India.....	74
IV. ANALISA DAN PEMBAHASAN.....	77
IV.1 Aspek Terkait Ketentuan Analisa Kesebandingan	77
IV.1.1Faktor-faktor analisa kesebandingan dan data yang dijadikan pembanding	77
IV.1.2Dokumentasi Atas Analisa Kesebandingan	86
IV.1.3Sanksi Terkait Analisa Kesebandingan.....	93
IV.1.4Penggunaan Jasa Assurans Atas Informasi Transaksi Afiliasi.....	96
IV.2 Ketentuan Analisa Kesebandingan Dan Asas-Asas Perpajakan...	99
IV.2.1 Penerapan Asas Keadilan Pada Ketentuan Analisa Kesebandingan.....	99
IV.2.2 Penerapan Asas Kepastian Pada Ketentuan Analisa Kesebandingan.....	101
IV.2.2.1 Kepastian Terkait Kewajiban untuk Melakukan Analisa Kesebandingan dan Dokumentasi terkait... 101	
IV.2.2.2 Kepastian Terkait Faktor-Faktor Dalam Analisa Kesebandingan.....	103
IV.2.2.3 Kepastian Terkait kapan analisa kesebandingan harus dilakukan dan didokumentasikan.....	105
IV.2.2.4 Kepastian Atas Sanksi Terkait Analisa Kesebandingan.....	105
IV.2.3 Penerapan Asas Kemudahan Pada Ketentuan Analisa Kesebandingan.....	106
IV.2.4 Penerapan Asas Ekonomi Pada Ketentuan Analisa Kesebandingan.....	106
V. KESIMPULAN DAN SARAN.....	108
V. 1 Kesimpulan	108
V. 2 Saran.....	111
DAFTAR REFERENSI	114

BAB I PENDAHULUAN

I.1 Latar Belakang

Perkembangan ekonomi suatu negara tidak terlepas dari pertumbuhan keseluruhan barang dan jasa yang diproduksinya (produk domestik bruto). Indonesia mencatat pertumbuhan ekonomi yang positif yang ditunjukkan dari kenaikan jumlah produk domestik bruto (atas dasar harga konstan) untuk tahun 2009 adalah sebesar Rp. 2.177,- triliun dari sebelumnya di tahun 2008 adalah Rp. 2082.3 dan 2007 sebesar Rp. 1964.3 triliun (Biro Pusat Statistik, 2009). Blanchard (2009:248) mengemukakan bahwa output barang dan jasa (pertumbuhan produk domestik bruto) berhubungan dengan komponen investasi dalam struktur ekonomi suatu negara. Salah satu bentuk dari investasi adalah investasi langsung selain investasi portfolio. Investasi langsung merupakan kegiatan usaha yang nyata yang terbukti telah berdampak positif dalam menciptakan lapangan kerja dan mendorong kegiatan ekonomi baru bagi kawasan yang ditempatinya. Kegiatan investasi tersebut selain dapat memberikan pekerjaan dan penghasilan bagi karyawannya, juga dapat menambah penerimaan negara melalui pajak penghasilan perusahaan, penghasilan karyawan maupun dari pajak pertambahan nilai. Untuk kelancaran kegiatan investasi dan bisnis, mutlak diperlukan kemudahan dalam perizinan, akses atas informasi, serta administrasi dan kepastian hukum atas regulasi yang berlaku. Dari sisi peraturan pajak, kepastian hukum dari aturan pajak yang berlaku dapat memberikan daya tarik bagi investor asing maupun domestik untuk berinvestasi di Indonesia.

Sejalan dengan pertumbuhan ekonomi yang positif tersebut, perkembangan penerimaan pajak Indonesia selama lima tahun terakhir kian meningkat secara pesat dari tahun ke tahun yaitu untuk tahun 2005 sebesar Rp. 347 triliun hingga 2009 yang mencapai Rp 641.2 triliun (ditunjukkan oleh tabel 2). Berbanding lurus dengan fakta tersebut perbandingan penerimaan pajak dengan jumlah produk domestik bruto Indonesia (*tax ratio*) juga yaitu meningkat dari 12,5 persen pada 2005 menjadi 13,3 persen pada 2008.

Tabel 2

TABEL III.1 PERKEMBANGAN PENDAPATAN NEGARA DAN HIBAH, 2005 - 2009 (triliun Rupiah)					
Uraian	2005	2006	2007	2008	2009*
Pendapatan Negara dan Hibah	495,2	638,0	707,8	981,6	871,0
I. Penerimaan Dalam Negeri	493,9	636,2	706,1	979,3	870,0
a. Perpajakan	347,0	409,2	491,0	658,7	652,0
b. PNBPN	146,9	227,0	215,1	320,6	218,0
II. Hibah	1,3	1,8	1,7	2,3	1,0

* APBN-P 2009

Sumber: Departemen Keuangan

Meningkatnya penerimaan pajak untuk memenuhi kebutuhan APBN, sudah tentu didukung oleh upaya-upaya ekstensifikasi pajak dan intensifikasi pajak yang dilakukan oleh pemerintah. Salah satu bentuk intensifikasi pajak adalah melalui pengawasan dan peningkatan potensi penerimaan pajak dari wajib pajak yang telah terdaftar. Hambatan yang dihadapi oleh pemerintah (Direktorat Jenderal Pajak) dalam meningkatkan penerimaan pajak saat ini adalah masih rendahnya wajib pajak dibandingkan dengan jumlah penduduk Indonesia dan adanya indikasi terdapat usaha penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak terdaftar.

Salah satu bentuk penghindaran pajak adalah praktik *transfer pricing* dengan jumlah harga yang tidak wajar (*abuse of transfer pricing*). Transaksi *transfer pricing* sendiri oleh perusahaan multinasional masih menjadi salah satu isu utama di bidang perpajakan. *Transfer pricing* dapat digunakan oleh perusahaan untuk merekayasa laba perusahaan untuk mendapatkan penghematan pajak penghasilan melalui berbagai bentuk transaksi antara pihak-pihak yang terafiliasi. Cara dan tujuan dari transaksi tersebut adalah melalui pemindahan keuntungan dari satu perusahaan ke perusahaan lain yang mempunyai hubungan istimewa di negara dengan tujuan memberikan insentif pajak yang lebih besar (baik dari sisi tarif maupun aspek regulasi dan administrasi).

Transfer pricing juga berkaitan dengan *thin capitalization* atau pembentukan *financial structure* yang lebih didominasi oleh bentuk pinjaman

dibandingkan modal saham, salah satu insentif yang diperoleh perusahaan melalui *thin capitalization* adalah memperoleh penghematan pajak. Bentuk penghematan pajak dari *thin capitalization* adalah pemilik dapat menarik laba melalui pemungutan bunga pinjaman karena sifatnya yang *deductible* untuk *taxable income*. Bunga pinjaman dapat dikatakan sebagai bentuk *transfer pricing* namun menggunakan instrumen bentuk pinjaman (utang) sebagai alat transaksinya, transaksi tersebut dapat dikategorikan sebagai *abuse of transfer pricing* apabila bunga yang dikenakan tidak wajar atau tidak sesuai dengan *arm's length principle*.

Isu *transfer pricing* semakin dianggap penting bagi otoritas perpajakan negara-negara di dunia, karena 60 persen perdagangan di dunia melibatkan perdagangan antara afiliasi perusahaan multinasional sendiri (John Neighbour, 2010). Salah satu kasus *transfer pricing* di luar negeri yang melibatkan transaksi bernilai besar adalah pemeriksaan sebuah perusahaan farmasi, Glaxo Smith Kline (GSK) oleh Internal Revenue Service (IRS). IRS menduga GSK di Amerika Serikat melakukan transaksi dengan nilai *transfer pricing* yang tidak wajar dengan afiliasinya di luar Amerika Serikat, yaitu atas melakukan pembayaran atas aset tidak berwujud, dan merek dagang yang dimiliki oleh induk perusahaannya yaitu GSK United Kingdom, serta pembayaran atas aktivitas lain yang dilakukan diluar Amerika Serikat. Sengketa tersebut dimulai pada tahun 1989 dan telah diselesaikan pada tahun 2006 dengan penyelesaian berupa pembayaran pajak oleh GSK kepada IRS sebesar 3.4 milyar US Dollar. Menurut IRS pada tahun 2010, jumlah tersebut merupakan nilai pembayaran pajak terbesar dalam kasus *transfer pricing* di Amerika Serikat.

Perkembangan aktivitas *transfer pricing* oleh perusahaan-perusahaan di Indonesia tidak terlepas dari pernyataan Menteri Keuangan pada tahun 2005, Jusuf Anwar yang menjabat saat itu, ia menyatakan bahwa 750 PMA di Indonesia merugi selama lima tahun berturut-turut agar tidak membayar pajak (Darussalam & Septriadi, 2007). Isu tersebut telah menjadi topik di kalangan masyarakat dan pemerintah bahwa laporan keuangan dimanipulasi melalui praktik *transfer pricing* agar menunjukkan rugi sehingga tidak terkena kewajiban membayar pajak. Contoh kasus yang dapat diangkat di Indonesia adalah kasus pada perusahaan

pertambangan batu bara Adaro di tahun 2008, perusahaan tersebut diduga melakukan *abuse transfer pricing* melalui penjualan batu bara dibawah harga pasar kepada afiliasinya di luar negeri yaitu Coaltrade. Pemerintah mencurigai adanya penghindaran pajak setelah melihat perbedaan yang besar atas nilai pendapatan PT Adaro dan Coaltrade, dimana Coaltrade melaporkan pendapatan yang jauh lebih besar dibandingkan Adaro sedangkan Coaltrade hanya menjalankan kegiatan bisnis perdagangan. Kasus Adaro tersebut telah dihentikan penyelidikannya oleh Kejaksaan Agung dikarenakan bukti yang kurang lengkap serta pihak Adaro dinilai oleh Kejaksaan Agung telah melaksanakan seluruh kewajiban terkait dengan royalty dan pajak (Darussalam & Septriadi, 2010).

Dikarenakan praktik *transfer pricing* dapat digunakan oleh perusahaan multinasional untuk melakukan penghindaran pajak, maka Organization of Economic Cooperation & Development (OECD) telah memasukkan pengaturan *transfer pricing* ke dalam salah satu bagian dari Model Tax Convention on Income and on Capital (“OECD Income Tax MC”). OECD Income Tax MC tersebut disusun sebagai acuan bagi negara-negara anggota OECD dalam membuat regulasi perpajakan berkaitan dengan transaksi dan perdagangan internasional untuk menghindari timbulnya pemajakan berganda, OECD secara khusus juga membuat suatu pedoman terkait dengan transfer pricing yaitu Transfer Pricing Guidelines for multinasional enterprise and tax administration (“OECD TP Guidelines”). Pembuatan pedoman tersebut dilatarbelakangi oleh semakin besarnya peran perusahaan multinasional dalam perekonomian global, khususnya transaksi antara satu grup perusahaan itu sendiri. Tujuan dari pembuatan pedoman tersebut adalah untuk menghindari adanya pemajakan berganda, melindungi penegakan regulasi pajak setiap negara serta menghindari konflik perpajakan antar otoritas pajak satu negara dengan yang lainnya (OECD, 2001).

Walaupun telah terdapat pedoman mengenai perlakuan perpajakan atas aktivitas *transfer pricing* untuk menghindari sengketa antar otoritas pajak dengan wajib pajak maupun antar otoritas pajak namun kerap ditemukan kasus perpajakan yang berkaitan dengan *transfer pricing* sehingga hingga kini kian menjadi perhatian berbagai kalangan terkait. Survey yang dilakukan oleh Ernst & Young di

tahun 2009 menemukan informasi bahwa beberapa negara semakin meningkatkan hal-hal terkait dengan transfer pricing baik dari sisi regulasi berupa meningkatkan sanksi terkait pelanggaran transfer pricing, mempersiapkan sumber daya untuk menangani *transfer pricing*, hingga peningkatan atas pengawasan. Adapun bentuk dari pengawasan otoritas pajak yang semakin meningkat terhadap transfer pricing adalah meningkatkan pemeriksaan dan transaksi yang melibatkan *tax haven* dan *major investor jurisdiction* (Ernst & Young, 2009).

Meningkatnya kasus dan pemeriksaan pajak terkait dengan kegiatan *transfer pricing* akan meningkatkan beban pengawasan bagi pihak otoritas fiskal, disisi lain, wajib pajak juga ikut terbebani dengan *cost of compliance* yang semakin besar. Salah satu bentuk *cost of compliance* adalah biaya untuk melakukan dokumentasi secara memadai atas kegiatan transaksi *transfer pricing*. Dokumentasi tersebut penting dilakukan agar dapat membantu pihak fiskus apabila terjadi pemeriksaan *transfer pricing* sebagai salah satu dasar pembuktian bagi wajib pajak.

Besarnya beban biaya yang timbul kepada fiskus dan wajib pajak akibat pemeriksaan pajak maka untuk meminimalisasinya serta untuk mengantisipasi sengketa perpajakan dalam kegiatan *transfer pricing*, terdapat pendekatan yang diusulkan dalam OECD *Income Tax MC & OECD TP Guidelines* yaitu melalui *advance pricing agreement*. Selain itu dibutuhkan perangkat regulasi perpajakan terkait dengan *transfer pricing* yang memadai untuk dapat memberikan kepastian dan perlindungan hukum bagi wajib pajak dan sebagai dasar yang memadai bagi otoritas pajak dalam melakukan pengawasan dan pemeriksaan pajak.

Ketentuan di Indonesia yang berkaitan dengan *Transfer pricing* dalam konteks pajak penghasilan terdapat pada Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (UU Pajak Penghasilan). Selain itu terdapat ketentuan terkait yaitu pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing.

Untuk pemeriksaan atas kasus *transfer pricing* mengacu kepada Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 199/PMK.03/2007 tentang tata cara pemeriksaan

pajak pada pasal 4(4) dan 5(3) yang menggaris bawahi pemeriksaan atas *abuse transfer pricing* dan Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor KEP-01/PJ.7/1993 tentang pedoman pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa. Selain itu secara khusus untuk pemeriksaan *transfer pricing* telah dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak melalui Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan No: S-153/PJ.04/2010 tertanggal 31 Maret 2010 Tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi.

Peraturan terakhir yang berkaitan dengan *transfer pricing* adalah Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010 tertanggal 6 September 2010 yang mengatur tentang penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Ketentuan-ketentuan tersebut pada dasarnya menekankan kepada adanya aspek kewajaran atas suatu transaksi usaha (*arm's length principle*) untuk menilai suatu transaksi *transfer pricing* yang dilakukan oleh wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa. Melalui regulasi yang ada wajib pajak didorong untuk melakukan dokumentasi atas kegiatan transaksi *transfer pricing* yang dilakukannya. Salah satu yang disyaratkan kepada wajib pajak adalah dengan melakukan analisa kesebandingan (berupa perbandingan antara transaksi yang melibatkan hubungan istimewa dengan transaksi dengan pihak independen.

Penting bagi wajib pajak untuk melakukan analisa kesebandingan dan dokumentasi atas analisa kesebandingan (apabila diwajibkan) dengan mengikuti suatu ketentuan yang dapat memberikan kepastian hukum demikian halnya dengan pihak fiskus dalam melaksanakan tugasnya agar apa yang telah dilakukan tidak menyalahi ketentuan yang berlaku dan dapat diterima oleh masing-masing pihak karena terdapat aturan hukum yang mendasarinya. Terbitnya Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010 baru memberikan ketentuan umum mengenai penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha salah satunya dengan melakukan analisa kesebandingan, namun secara teknis pelaksanaan belum dijabarkan secara jelas padahal ketentuan teknis dalam melaksanakan analisa kesebandingan akan memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak maupun fiskus. Walaupun isi dari PER-43/PJ/2010 terlihat sama dengan OECD TP *Guidelines*, namun belum tentu aspek kepastian hukum dan asas perpajakan

lainnya sudah terakomodasi, untuk itu penulis akan menganalisa lebih dalam aspek-aspek yang tercantum didalam ketentuan terutama berkaitan dengan ketentuan yang mengatur mengenai penerapan atas kewajaran transaksi khususnya analisa kesebandingan dan dokumentasi.

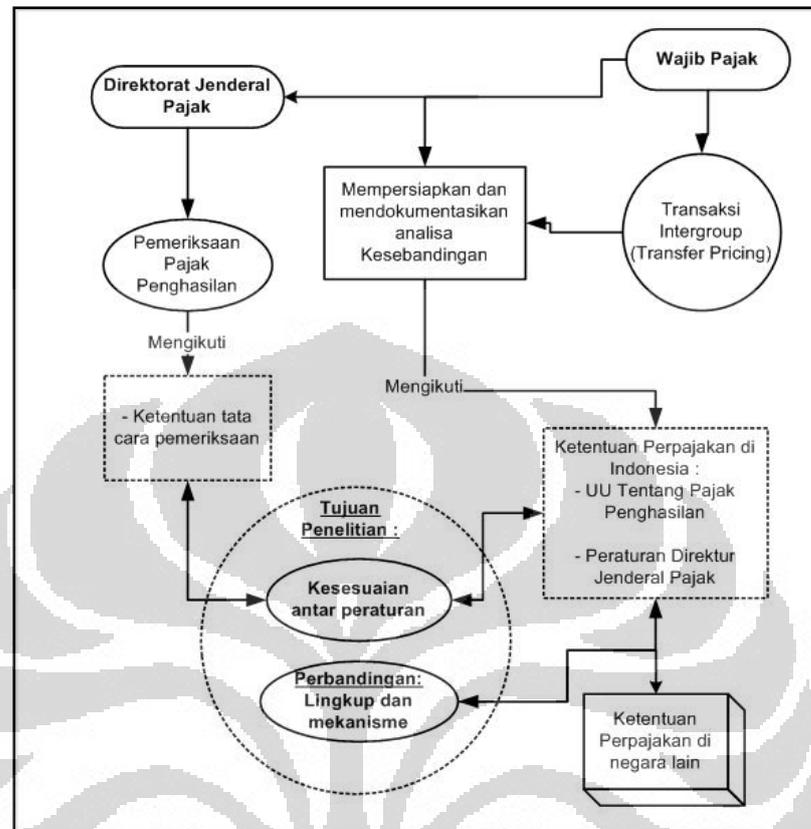
I.2 Perumusan Masalah

Mengingat pentingnya analisa kesebandingan dalam menentukan kewajaran atas transaksi, dengan demikian yang menjadi pokok permasalahan dalam tesis ini adalah sebagai berikut:

1. Apakah regulasi perpajakan yang terkini di Indonesia terkait dengan *transfer pricing* (Analisa Kesebandingan dan dokumentasi) sudah mengikuti perkembangan regulasi *transfer pricing* terkini di negara-negara lainnya?
2. Apakah regulasi perpajakan terkini (analisa kesebandingan dan dokumentasi) telah sesuai dengan asas-asas perpajakan yaitu asas keadilan, kepastian, kemudahan, dan ekonomis?
3. Apakah regulasi perpajakan terkait dengan analisa kesebandingan ketentuan pelaksanaan pemeriksaan (Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan No: S-153/PJ.04/2010 tertanggal 31 Maret 2010) telah diikuti secara selaras oleh (Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010)?

Penelitian ini dapat digambarkan secara umum sebagai berikut,

Gambar 1.1 Skema Penelitian



I.3 Tujuan Penelitian

Pada penelitian ini penulis akan melakukan penelitian dengan tujuan sebagai berikut,

1. Menganalisa regulasi perpajakan terkini di Indonesia yang berkaitan dengan *transfer pricing* (Analisa Kesebandingan dan Dokumentasi) dengan melakukan perbandingan dengan beberapa negara yaitu Amerika Serikat dan India.
2. Menganalisa kesesuaian regulasi *transfer pricing* (Analisa Kesebandingan dan Dokumentasi) dengan asas-asas perpajakan.
3. Menganalisa kesesuaian antara Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010 tanggal 6 September 2010 dengan ketentuan pelaksanaan pemeriksaan (surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan No: S-153/PJ.04/2010 tertanggal 31 Maret 2010).

1.3.1 Batasan Ruang Lingkup Penelitian

Penelitian ini dibatasi pada lingkup bahasan sebagai berikut:

- a. Perpajakan yang dianalisa hanya untuk pajak penghasilan sehingga pajak lainnya seperti pajak pertambahan nilai tidak termasuk cakupan penelitian.
- b. Ketentuan terkait dengan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.
- c. Ketentuan terkait dengan analisa kesebandingan dan analisa fungsi, asset dan resiko

I.4 Metode Penelitian

I.4.1 Jenis Penelitian

Jenis metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode deskriptif analitis, yaitu penulis akan menganalisa secara kualitatif ketentuan yang berkaitan dengan *transfer pricing* di Indonesia.

I.4.2 Teknik Pengumpulan Data & Sumber Data

Teknik yang digunakan dalam pengumpulan data untuk bahan penelitian ini adalah :

- a. Metode Studi literatur untuk mendapatkan tinjauan teori, data dan informasi berkaitan dengan perkembangan regulasi dari aspek perpajakan *transfer pricing* di Indonesia.
- b. Metode wawancara dengan Pihak Kementerian Keuangan dan atau Direktorat Jenderal Pajak sebagai pembuat regulasi *transfer pricing* di Indonesia.

I.4.3 Jenis Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut,

- a. Data primer berupa data kualitatif berbentuk keterangan dan pendapat dari pihak-pihak yang diwawancara secara langsung oleh penulis.
- b. Data sekunder berupa data atau informasi yang bersifat kualitatif maupun kuantitatif yang diperoleh dari berbagai sumber media informasi dan ilmu pengetahuan.

I.5 Penelitian Sebelumnya

Sebelum penelitian ini dilakukan telah dilakukan penelitian oleh civitas akademi Universitas Indonesia yang berkaitan dengan *transfer pricing* yaitu sebagai berikut,

No	Pengarang & tahun	Judul Tesis	Tujuan Penelitian
1	Andri Puspito Heriyanto (2004)	Analisi Pedoman Pemeriksaan Pajak Dalam Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa Dan Transfer Pricing :Studi Kasus Pada Pengadilan Pajak	Menganalisa penyebab dari kekalahan pemeriksaan pajak di proses banding di pengadilan pajak dan keterkaitannya dengan aturan yang ada dan membahas apakah regulasi perpajakan Indonesia sudah mengakomodasi praktek transfer pricing terkini dan membandingkannya dengan negara2 lain
2	Christanti Natalia (2004)	Analisis Transfer Pricing Dispute Atas Transaksi Ekspor (Studi Kasus Pada PT "X" di Jakarta)	Membahas mengenai pemeriksaan pajak atas transaksi <i>transfer pricing</i> di perusahaan X, membahas upaya pembuktian wajib pajak dalam menangkal dugaan adanya penyalahgunaan <i>transfer pricing</i> , membahas dasar pengambilan keputusan pengadilan pajak dalam kasus tersebut.
3	Maharsi Dewanto (2008)	Ketentuan perpajakan atas dokumentasi transfer pricing: studi perbandingan dengan negara lain	Menganalisa mengenai bagaimana ketentuan <i>transfer pricing documentation</i> (TP Documentation) harus disusun dan hal-hal yang berkaitan dengan TP documentation.

4	Arthur Mario (2009)	Analisis kebijakan transfer pricing atas transaksi intercompany dalam upaya melakukan efisiensi beban pajak: studi kasus pada PT X	Membahas mengenai kebijakan transfer pricing yang dilakukan oleh PT X beserta permasalahan dalam penerapannya.
5	Rolando Ritonga (2009)	Pengaruh transfer pricing terhadap penerimaan negara: studi kasus transfer pricing Asian Agri dan dampaknya bagi penerimaan pajak di Indonesia	Membahas bagaimana hubungan <i>transfer pricing</i> ke negara-negara bertarif pajak rendah.
			Membahas bagaimana upaya-upaya yang dilakukan oleh pemerintah Indonesia dalam meningkatkan penerimaan pajak dari perusahaan multinasional.
6	Ivan Sandy (2009)	Alternatif Penyelesaian Sengketa Transfer Pricing Melalui Prosedur Advance Pricing Agreement (APA)	Mengidentifikasi prosedur yang harus ditempuh dalam pengajuan APA oleh wajib pajak dan otoritas pajak
			Mengetahui hal-hal krusial yang harus dipersiapkan dalam penyusunan APA secara detail, sehingga program APA dapat berjalan efektif dan efisien (dengan studi terhadap negara Jepang, AS, Kanada, Australia, Belanda, China, Meksiko)

Mengingat terdapat beberapa aturan terkait *transfer pricing* yang baru diterbitkan oleh pemerintah di tahun 2010, maka penulis akan melakukan penelitian untuk menganalisa lebih lanjut mengenai ketentuan *transfer pricing* untuk membahas regulasi yang diterbitkan di tahun 2010 yang belum tercakup dalam penelitian sebelumnya.

1.6. Signifikansi Penelitian

1.6.1. Signifikansi Akademis

Penelitian ini diharapkan dapat menjadi salah satu sumber pengetahuan bagi civitas akademika dalam hal analisa atas regulasi *transfer pricing* dalam perpajakan di Indonesia.

1.6.2. Signifikansi Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi,

a. Penyusun regulasi pajak dan otoritas fiskal

Sebagai bahan referensi dalam menganalisa ketentuan atas *transfer pricing* di Indonesia.

b. Praktisi perpajakan

Sebagai bahan referensi dalam membantu kelancaran pekerjaan yang berkaitan dengan kegiatan perpajakan atas transaksi *transfer pricing* di Indonesia.

1.7. Sistematika Penulisan

Penyajian dari tesis ini dilakukan melalui sistematika pembahasan antara lain sebagai berikut :

BAB I : PENDAHULUAN

Bab ini akan membahas mengenai latar belakang penelitian, pokok permasalahan, tujuan penelitian dan cakupan penelitian, metode penelitian yang digunakan, penelitian sebelumnya, signifikansi penelitian, serta sistematika penulisan.

BAB II : TINJAUAN PUSTAKA

Bab ini akan berisikan uraian dari hasil studi literatur atas tinjauan *transfer pricing* dari berbagai aspek dari pelaporan akuntansi keuangan hingga audit atas laporan keuangan hingga dampaknya kepada pajak atas penghasilan. Selain itu penulis akan membahas antara lain mengenai teori asas-asas perpajakan, teori ketentuan hukum perpajakan, serta teori mengenai analisa kesebandingan dalam penerapan *arm's length principle* dalam transaksi hubungan istimewa.

BAB III : PERKEMBANGAN KETENTUAN ANALISA KESEBANDINGAN TERKAIT PERPAJAKAN ATAS TRANSFER PRICING DI INDONESIA, AMERIKA SERIKAT DAN INDIA

Bab ini akan membahas mengenai perkembangan dari ketentuan *transfer pricing* yang dikeluarkan di Indonesia serta perkembangan ketentuan dari negara-negara lainnya yang berkaitan dengan analisa perbandingan (United States of America dan India).

BAB IV : ANALISA DAN PEMBAHASAN

Dalam bab ini akan dibahas mengenai analisa kesebandingan yang tercakup di dalam ketentuan domestik. Pembahasan dilanjutkan dengan melakukan perbandingan aspek yang tercakup pada regulasi analisa kesebandingan domestik dengan aspek ketentuan yang tercakup pada regulasi perpajakan di negara Amerika Serikat dan India. Bab ini ditutup dengan pembahasan mengenai analisa penerapan asas perpajakan pada ketentuan mengenai analisa kesebandingan yang terdapat pada regulasi domestik.

BAB V : KESIMPULAN DAN SARAN

Bab ini akan berisi kesimpulan yang diperoleh penulis berdasarkan penelitian yang telah dilakukan. Selanjutnya, saran diberikan sebagai pelengkap ketentuan dari regulasi analisa kesebandingan pada regulasi *transfer pricing* di Indonesia.

BAB II TINJAUAN PUSTAKA

II.1 Definisi dan Bentuk-Bentuk *Transfer Pricing*

Istilah *transfer pricing* dikenal secara umum dalam konteks perusahaan afiliasi, adapun definisi dari *transfer pricing* di dalam akuntansi menurut Hongren (1996) yaitu :

“the amount charged by one segment of an organization for a product or service that is supplies to another segment of the same organization.”

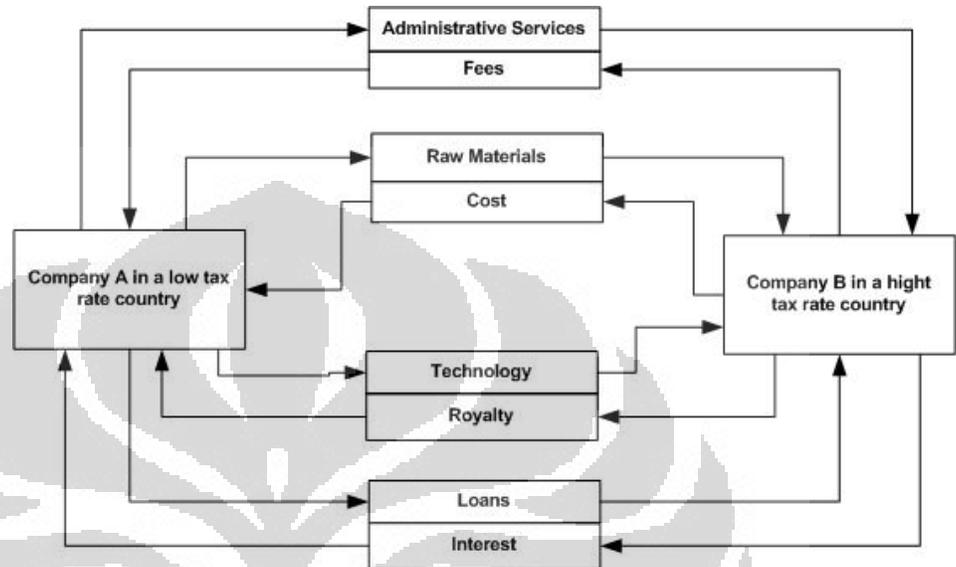
Atau dapat diartikan sebagai harga yang dikenakan oleh satu segmen organisasi atas barang atau jasa yang disalurkan kepada segmen lainnya didalam organisasi yang sama. Istilah *transfer pricing* dalam konteks perpajakan tidak berbeda jauh dari definisi yang telah dikemukakan oleh ahli di bidang akuntansi, menurut ahli perpajakan internasional yaitu Brian J. Arnold & Michael J. McIntyre (2002), menjelaskan *Transfer Pricing* sebagai berikut :

“transfer pricing is a price set by a tax payer when selling to, buying from, or sharing resources with a related person”

Atau dapat diartikan *transfer pricing* adalah harga yang ditentukan oleh wajib pajak ketika menjual, membeli atau berbagi sumber daya dengan pihak yang berkaitan. Dari berbagai definisi di atas dapat ditarik suatu kesimpulan bahwa pada prinsipnya, *transfer pricing* adalah suatu metode penentuan harga untuk transaksi antar perusahaan yang saling terafiliasi atau mempunyai hubungan istimewa.

Berbagai bentuk dari transaksi *transfer pricing* antar perusahaan digambarkan pada gambar 2.1 berikut ini,

Gambar 2.1 Model transfer pricing perusahaan pada negara berbeda



i. Sumber : Li & Paisey (2007)

Roy Rohatgi (2007) menguraikan bentuk-bentuk *transfer pricing* yaitu sebagai berikut,

a. Transfer asset berwujud

Bentuk dari transaksi ini adalah melalui jual beli persediaan dan asset berbentuk fisik lainnya, transaksi atas perpindahan mesin dan peralatan, dan sewa asset dan properti.

b. Transfer hak atas aset tak berwujud,

Dilakukan melalui penjualan aset tersebut atau melalui pemberian secara Cuma-Cuma, hak dibawah lisensi berroyalti atau bebas royalti, atau melalui *cost contribution* atau *cost sharing arrangement*.

Bentuk dari hak atas aset tak berwujud yang ditransfer adalah :

- i. *Manufacturing* atau *trade intangibles*, contohnya hak cipta (*copyrights*), *technical know how* yang dipatenkan dan tidak dipatenkan, rahasia dagang (*trade secrets*), dan transfer atas teknologi lainnya.

- ii. *Marketing intangibles*, contohnya tenaga pemasaran yang terlatih, pengetahuan dan ketrampilan pemasaran dan penjualan, riset pasar, merek dagang dan *brand equity*, reputasi perusahaan, materi promosi, iklan, jaringan distribusi, kendali mutu, layanan purna jual, pelatihan pelanggan, dan panduan penjualan.

c. Provisi atas jasa

Bentuk-bentuk dari provisi atas jasa adalah sebagai berikut,

- i. Provisi atas jasa dan bantuan teknik dengan atau tanpa adanya transfer hak atas aset tidak berwujud.
- ii. Bantuan dan jasa management, contohnya penugasan personel yang terlatih, pelatihan, dukungan legal dan akuntansi, bantuan pemasaran, system dan pelatihan lainnya.
- iii. Manajemen yang terpusat, distribusim dan pengaturan kerja perusahaan dalam satu grup lainnya.
- iv. Berbagi biaya *overhead* kantor pusat, biaya pelatihan dan sebagainya
- v. Jasa penelitian dan pengembangan dimana aktivitas ini tidak melibatkan adanya transfer hak atas aset tidak berwujud, contohnya adalah aktivitas penelitian dan pengembangan yang dilakukan oleh subcontracted.

d. Provisi atas keuangan

Bentuk-bentuk dari provisi atas keuangan adalah sebagai berikut,

- ii. Tingkat bunga, jumlah, garansi atau jaminan atas pinjaman antara pihak yang memiliki hubungan istimewa
- iii. Pendanaan atas modal kerja melalui transaksi antar perusahaan, pemberian modal dimuka atau jaminan yang diberikan oleh induk perusahaan atas pinjaman bank subsidiarisnya,
- iv. Pembayaran atas penetrasi pasar atau pemeliharaan melalui pembayaran secara langsung (satu kali pembayaran) dalam jumlah besar atau melalui pengurangan harga transfer.

- v. Termin pinjaman dan perjanjian pendanaan termasuk penentuan pembayaran yang ditangguhkan atau adanya anjak piutang atas pinjaman antar perusahaan.

II.1.1 Deskripsi Hubungan Istimewa Dalam Berbagai Perspektif

Hubungan istimewa di dalam konteks *transfer pricing* dianggap sebagai sesuatu yang signifikan karena kegiatan transaksi dengan menggunakan *transfer pricing* hanya terjadi apabila terdapat hubungan istimewa antara pihak-pihak yang bertransaksi. Pengungkapan hubungan istimewa didalam pelaporan keuangan menjadi sebuah kebutuhan yang mutlak karena pengguna laporan keuangan membutuhkan informasi apakah transaksi-transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah dilakukan dengan menggunakan harga transaksi yang mengikuti kewajaran (*arms length price*). Secara khusus, adanya pengungkapan informasi terkait hubungan istimewa bagi investor dapat berguna untuk menentukan kewajaran dari kinerja operasional dan keuangan. Contoh spesifik dampak dari ketiadaan pengungkapan hubungan istimewa dapat ditinjau dari kasus Enron Corporation pada tahun 1999 di Amerika Serikat, dimana Enron melakukan transaksi melalui *special purpose entity* (perusahaan yang dibentuk untuk tujuan tertentu) yang dibentuk sendiri oleh Enron untuk melakukan pembelian asset-aset Enron. Adanya transaksi tersebut menimbulkan keuntungan yang kemudian disajikan pada laporan keuangan Enron, secara aktual transaksi tersebut adalah transaksi buatan antara Enron dengan anak perusahaannya sendiri namun tidak diungkapkan pada laporan keuangan Enron. Ketidadaan pengungkapan atas hubungan istimewa dengan perusahaan tersebut menyebabkan investor terkelabui dengan adanya keuntungan dari penjualan asset Enron.

a. Keberadaan Pihak-pihak Yang Memiliki Hubungan Istimewa Dalam Konteks Pelaporan Akuntansi Keuangan dan Audit Terkait

Dengan adanya skandal kecurangan pada pelaporan keuangan di pasar modal melalui transaksi pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana diuraikan diatas, maka profesi akuntan semakin memperketat standar pelaporan akuntansi keuangan. Dewan standar akuntansi keuangan menuangkan hal tersebut dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 7 tentang Pengungkapan Pihak-Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa (selanjutnya disebut dengan PSAK 7). Dengan diterbitkannya PSAK 7 maka terdapat kewajiban kepada manajemen untuk melengkapi pelaporan keuangan perusahaannya dengan melakukan pengungkapan yang memadai atas pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Selain itu, signifikansi dari hubungan istimewa bagi auditor independen (akuntan publik) juga terlihat dengan adanya prosedur tersendiri untuk pemeriksaan terhadap aspek pihak yang memiliki hubungan istimewa di dalam Standar Auditing Seksi 300 No. 334 tentang Pihak Yang Memiliki Hubungan Istimewa.

Hubungan istimewa dalam konteks pelaporan akuntansi keuangan dapat dijelaskan dengan mengacu kepada PSAK 7 paragraf 7 yang mendefinisikan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yaitu sebagai berikut

“Pihak-pihak yang dianggap mempunyai hubungan istimewa apabila satu pihak mempunyai kemampuan untuk mengendalikan pihak lain atau mempunyai pengaruh signifikan atas pihak lain dalam mengambil keputusan keuangan dan operasional”

PSAK tersebut juga mendefinisikan istilah pengendalian yaitu sebagai berikut,

“Kepemilikan langsung melalui anak perusahaan dengan lebih dari setengah hak suara dari suatu perusahaan, atau suatu kepentingan substansial dalam hak suara dan kekuasaan untuk mengarahkan kebijakan manajemen keuangan dan operasi

manajemen perusahaan berdasarkan anggaran dasar atau perjanjian”

Adapun pengaruh signifikan didefinisikan sebagai berikut,

“Penyertaan dalam pengambilan keputusan kebijakan keuangan dan operasi suatu perusahaan, tetapi tidak mengendalikan kebijakan tersebut.”

Pengaruh signifikan menurut PSAK tersebut juga dapat diperoleh dari berbagai cara yaitu antara lain melalui perwakilan dalam dewan komisaris atau penyertaan dalam proses perumusan kebijakan, transaksi antar perusahaan yang material, pertukaran karyawan manajerial, atau ketergantungan pada informasi teknis. Pengaruh signifikan juga dapat diperoleh berdasarkan kepemilikan bersama, anggaran dasar, atau perjanjian.

Gambaran mengenai hubungan istimewa juga dijelaskan didalam PSAK 7 yaitu sebagai berikut:

1. Perusahaan yang melalui satu atau lebih perantara (*intermediaries*), mengendalikan, atau dikendalikan oleh, atau berada di bawah pengendalian bersama, dengan perusahaan pelapor (termasuk *holding companies*, *subsidiaries* dan *fellow subsidiaries*)
2. Perusahaan asosiasi (*associated company*)
3. Perorangan yang memiliki, baik secara langsung maupun tidak langsung, suatu kepentingan hak suara di perusahaan pelapor yang berpengaruh secara signifikan, dan anggota keluarga dekat dari perorangan tersebut (yang dimaksudkan dengan anggota keluarga dekat adalah mereka yang dapat diharapkan mempengaruhi atau dipengaruhi perorangan tersebut dalam transaksinya dengan perusahaan pelapor)
4. Karyawan kunci, yaitu orang-orang yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin dan mengendalikan kegiatan perusahaan pelapor yang meliputi anggota dewan komisaris, direksi dan manajer dari perusahaan serta anggota keluarga dekat orang-orang tersebut
5. perusahaan di mana suatu kepentingan substansial dalam hak suara dimiliki baik secara langsung maupun tidak langsung oleh setiap orang yang diuraikan dalam 3 atau 4, atau setiap orang tersebut mempunyai pengaruh signifikan atas perusahaan tersebut.

Dalam konteks pelaporan akuntansi keuangan internasional, perihal hubungan istimewa juga dinyatakan dalam standar akuntansi tersendiri yaitu mengacu kepada International Accounting Standard no. 24 (IAS 24) dibawah International Financial Reporting Standards (IFRS) mengenai *Related Party Disclosure*, IAS 24 menyatakan bahwa transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa (*related party*) cenderung digunakan untuk tujuan yang tidak benar (manipulasi keuntungan atau aset). Selain itu IAS tersebut juga menyatakan bahwa seringkali dalam kegiatan usaha yang normal transaksi antar *related party* adalah lazim terjadi. IAS 24 diaplikasikan untuk hal-hal sebagai berikut:

1. mengidentifikasi *related party*
2. mengidentifikasi nilai transaksi antar *related party*
3. menentukan cakupan pengungkapan atas transaksi dan hal-hal yang berkaitan dengan *related party* tersebut.

Dengan adanya keberadaan standar tersebut dapat disimpulkan bahwa keberadaan transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa oleh suatu entitas membawa implikasi bagi manajemen untuk melakukan pengungkapan yang memadai atas hal tersebut didalam kegiatan pelaporan akuntansi keuangannya. Untuk memberikan kepastian bagi manajemen maka definisi dan karakteristik dalam konteks pelaporan Akuntansi Keuangan atas pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa juga telah dinyatakan secara spesifik oleh PSAK 7 maupun IAS 24. Selain itu, adanya transaksi tersebut juga menuntut auditor independen untuk melakukan pemeriksaan secara cermat terhadap pengungkapan yang dilakukan oleh manajemen berkaitan dengan hal tersebut dengan mengacu kepada standar auditing yang berkaitan.

b. Hubungan Istimewa dan Pajak Penghasilan

Keberadaan transaksi yang memiliki unsur hubungan Istimewa (*transfer pricing*) selain untuk tujuan meningkatkan laba perusahaan seperti pada kasus Enron, bagi perusahaan multinasional juga dapat dipergunakan sebagai sarana untuk melakukan penghindaran pajak penghasilan oleh suatu

entitas. Mekanisme penghindaran pajak tersebut dilakukan melalui pengalihan keuntungan perusahaan kepada pihak lain yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan tersebut pada yurisdiksi fiskal lain (negara lain pada umumnya) yang dapat memberikan manfaat (penghematan) pajak penghasilan yang lebih besar. Contoh transaksi antar pihak terafiliasi untuk memperoleh keuntungan pajak dapat diperlihatkan sebagai berikut,

Gambar 2.2 Ilustrasi transaksi antar pihak terafiliasi



Sumber : olah sendiri

Perusahaan induk dari X dan Y mengalihkan pendapatan kena pajak di perusahaan Y melalui biaya tinggi yang dikenakan oleh Perusahaan Y kepada perusahaan X sehingga pajak yang dikenakan lebih rendah tarifnya pada Negara B. Dengan cara tersebut perusahaan mendapatkan penghematan pajak yaitu beban pajak penghasilan secara keseluruhan lebih rendah dibandingkan apabila seluruh pendapatan perusahaan dikenakan pajak di Negara A.

Contoh skema perpajakan tersebut sejalan dengan temuan Hines (1996) dan Clausing (1998) sebagaimana dikutip oleh Satapathy (2001), menemukan bukti bahwa aktivitas transfer pricing secara signifikan dilakukan dengan mempertimbangkan faktor perpajakan sebagai penentu utama. Akibatnya aktivitas transfer pricing menjadi perhatian khusus bagi otoritas fiskal Negara-negara di dunia dalam pemeriksaan pajak atas perusahaan multinasional.

c. Hubungan Istimewa Dalam Konteks Pajak Penghasilan Internasional

Pengenaan pajak atas penghasilan terhadap hal yang berkaitan dengan keberadaan praktik transaksi antar hubungan istimewa melalui *transfer pricing* tidak dapat dipisahkan dari ketentuan perpajakan dalam lingkup internasional. Hal tersebut dikarenakan praktik transfer pricing dilakukan oleh pihak-pihak yang berada pada wilayah Negara atau yurisdiksi fiskal yang berbeda.

Panduan perpajakan seperti pada OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD MC) mengatur mengenai praktik ini dalam lingkup atas *associated enterprise* (perusahaan asosiasi) yaitu pada pasal 9,

1. *where*

(a) *an enterprise of contracting state participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other contracting state, or*

(b) *the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting state and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but by reason of those conditions have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.*

2. *Where by Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxed accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.*

Dari pasal 9 OECD MC mengenai *associated enterprise* tersebut di butir 1 ditekankan bahwa hubungan istimewa adalah adanya partisipasi baik secara langsung atau tidak langsung dalam manajemen, pengendalian dan modal dari satu pihak kepada pihak lain di Negara yang berbeda. Selain itu pasal 9 ayat 1 tersebut dapat diinterpretasikan apabila terdapat suatu hubungan komersial atau keuangan yang mempunyai kondisi yang berbeda dengan kondisi apabila dilakukan dengan pihak yang independen maka dapat dikenakan pajak sebagaimana seharusnya sesuai dengan nilai wajarnya. Adapun ayat 2 dari pasal tersebut mengatur mengenai penyesuaian yang harus dilakukan oleh Negara terhadap perusahaan afiliasi di Negara tersebut yang melakukan transaksi apabila salah satu perusahaan telah dikenakan penyesuaian pajak sehingga tidak terkena pemajakan berganda.

II.2 Hukum Perpajakan

II.2.1 Penyusunan Hukum Pajak

Dikarenakan dampak dari kegiatan *transfer pricing* dapat menyebabkan hilangnya potensi penerimaan pajak suatu Negara khususnya Indonesia, maka diperlukan seperangkat ketentuan yang mengatur atas pengenaan pajak dan perlakuan pajak atas transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa untuk melengkapi UU PPh pasal 18 ayat 4. Untuk menghasilkan ketentuan dengan kualifikasi yang tepat ditinjau dari hukum perpajakan maka penyusunannya harus mengikuti prosedur penyusunan hukum pajak dan sesuai dengan asas-asas yang berlaku secara umum dalam hukum perpajakan.

Hukum pajak berbeda dengan hukum lainnya, dimana hukum pajak banyak dipengaruhi oleh berbagai faktor ekonomi. Beberapa faktor yang mempengaruhinya adalah pertumbuhan ekonomi negara, anggaran penerimaan dan belanja negara, kebijakan ekonomi (terutama kebijakan fiskal), hingga kondisi perekonomian masyarakat (penghasilan per kapita, daya beli konsumen, tingkat kemiskinan). Faktor-faktor tersebut perlu

dipertimbangkan secara cermat didalam penyusunan regulasi pajak oleh tim penyusun regulasi agar peraturan pajak yang diterbitkan dapat memenuhi fungsi-fungsi umum dari pajak. Selain untuk dapat memenuhi fungsi pajak, pertimbangan tersebut juga dilakukan agar ketentuan hukum pajak yang diterbitkan tidak berpengaruh secara negatif kepada perekonomian negara, kondisi sosial ekonomi masyarakat, dan kegiatan bisnis.

Hukum pajak sendiri menurut Thuronyi (1996) dalam penyusunannya bersifat masif dan rumit sehingga sulit untuk dilakukan *review* secara menyeluruh, untuk itu diperlukan review secara cermat oleh komite penyusun hukum pajak dengan kordinasi yang memadai dengan pihak pelaksana (fiskus), peneliti dan pihak swasta. Pihak swasta perlu dilibatkan dalam review tersebut karena pihak swasta secara langsung berhadapan dalam *tax compliance* sehingga pihak swasta mengetahui hal-hal yang perlu dilengkapi dalam aturan jika terdapat kekurangan dalam hukum pajak. Hukum pajak sendiri perlu disusun secara cermat dengan pertimbangan dari berbagai faktor tersebut, agar selanjutnya tidak banyak dilakukan perubahan atas ketentuan hukum yang menyebabkan wajib pajak sulit untuk melakukan kepatuhan pajaknya.

Thuronyi juga mengemukakan agar penyusunan hukum pajak tersebut dapat berfungsi secara memadai harus didukung oleh penelitian atas 1) estimasi pendapatan suatu Negara, 2) survey atas praktik yang sedang berlangsung dan 3) perbandingan hukum pajak antara satu Negara dengan Negara lain.

Sistem hukum yang berbeda-beda antar Negara mungkin akan menyebabkan proses penyusunan hukum perpajakan dilakukan secara berbeda. Indonesia dengan sistem hukum *civil law* akan berbeda dengan Negara lain yang mempunyai sistem hukum *common law*.

Pada Negara bersistem *civil law* umumnya proses penyusunan hukum pajak dilakukan oleh personel pada kementrian (bukan bagian khusus untuk

penyusunan legislasi) dan diajukan oleh pihak pemerintah lalu dilakukan tinjauan oleh parlemen legislatif dan disetujui.

Sebaliknya pada umumnya Negara bersistem *common law*, penyusunan hukum pajak dilakukan oleh bagian khusus penyusunan hukum pada kementerian atau setingkatnya atau komite tersendiri pada parlemen legislatif dan kemudian ditinjau oleh parlemen legislatif untuk persetujuan penetapan.

Apapun prosedur penyusunannya yang perlu diperhatikan dalam penyusunan undang-undang adalah tetap memenuhi kriteria-kriteria tertentu menurut Victor Thuronyi (1996), kriteria tersebut yaitu 1) *Understandability* (mudah dipahami dan diikuti), 2) *Organization* (terstruktur dengan baik dan terkordinasi dengan regulasi yang lainnya), 3) *Effectiveness* (adanya kemampuan dari hukum pajak untuk mendorong penerapan dari kebijakan yang diharapkan), 4) *Integration* (konsistensi atau keselarasan dari hukum pajak dengan sistem hukum dan gaya penyusunan hukum pada Negara bersangkutan).

Penyusunan hukum perpajakan umumnya dimulai dari tingkat undang-undang seperti pada lingkup pajak penghasilan yaitu pada undang-undang tentang pajak penghasilan dan kemudian pada peraturan pelaksanaannya. Hal demikian terjadi karena undang-undang tidak dapat mencakup hingga sesuatu hal yang detail dan sebisa mungkin minim dilakukan perubahan sehingga perubahan yang dilakukan hanya dilakukan pada tingkat ketentuan penjelasan atas undang-undang atau pada aturan tentang pelaksanaan undang-undang tersebut.

II.2.2 Asas-Asas Dalam Perpajakan

Adam Smith, tokoh ekonomi aliran klasik dalam bukunya *Wealth of nations* (1776) telah menyatakan pemikirannya dalam bidang perpajakan yang dikenal sebagai *the four maxim* atau dapat diartikan sebagai 4 asas atas

perpajakan. Adapun kesimpulan penulis dari *the four maxim* adalah sebagai berikut,

1. Keadilan (*equity*)

Pajak dikenakan secara adil dengan mempertimbangkan kemampuan pembayar pajak, atau pajak harus didasari oleh asas keadilan.

2. Kepastian (*certainty*)

Pajak harus dikenakan secara pasti atau tidak simpang siur, artinya ketentuan mengenai pemajakan atas suatu hal harus memiliki kepastian hukum yang mencakup waktu pembayaran pajak, bentuk/cara perhitungan, bentuk/cara pembayaran serta jumlah pajak yang harus dibayar. Kepastian diperlukan untuk dapat memberikan kejelasan bagi setiap orang/pembayar pajak.

3. Kemudahan Pembayaran (*convenience*)

Pajak harus dikenakan dalam waktu yang tepat atau memudahkan bagi wajib pajak yaitu pada saat diterimanya pembayaran penghasilan tersebut. Rochmat soemitro (1988) menyatakan pajak harus dipungut pada saat wajib pajak memiliki uang, karena hal tersebut akan memudahkan wajib pajak untuk melakukan kewajiban pembayaran pajaknya.

4. Keringanan Biaya Dalam Menjalankan Kepatuhan Pajak (*economy*)

Pajak yang dikenakan haruslah tidak memberatkan atau menambah biaya bagi wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Kewajiban perpajakan tidak boleh mengganggu suatu industry atau membuat hambatan bagi pengembangan usaha dari wajib pajak dan menyebabkan pengangguran dalam jumlah besar. Selain itu aktivitas pemajakan dengan melakukan pemeriksaan dalam frekuensi yang sering dapat menyebabkan suasana yang tidak nyaman bagi wajib pajak sehingga tidak dianjurkan dilakukan seperti itu.

Selain *four maxim* oleh Adam Smith, asas-asas yang juga perlu diperhatikan dalam sistem perpajakan dikemukakan oleh Fritz Neumark

adalah asas *revenue productivity*, *equality (social justice)*, *ease of administration* dan *economic goal (neutrality)* (Haula Rosdiana, 2004).

a. *Revenue productivity principle*

Revenue productivity principle merupakan asas perpajakan yang didasari oleh adanya kebutuhan anggaran Negara, dimana negara mempunyai hak untuk mengenakan pajak untuk memenuhi anggaran penerimaannya.

b. *Equality principle (Social Justice)*

Equality principle merupakan asas keadilan atau pemerataan, aspek ini harus diperhatikan secara matang didalam pembuatan suatu ketentuan pajak, karena telah terbukti bahwa adanya kesadaran pajak yang tinggi di Negara-negara maju merupakan dampak dari keyakinan masyarakat Negara tersebut bahwa pajak yang dipungut oleh pemerintah sudah adil (Eckstein:1983). Menurut asas ini keadilan dalam pemajakan diperoleh dari keadilan secara horizontal (wajib pajak yang berada pada kondisi yang sama diperlakukan sama dalam pemajakannya) dan keadilan secara vertikal (wajib pajak yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda diperlakukan secara berbeda dalam pemajakannya)

c. *Ease of administration principle*

Ease of administration principle atau asas kemudahan dalam administrasi dapat dicapai apabila mencakup adanya kepastian (kepastian hukum), efisiensi (biaya administrasi dan penegakan pajak yang rendah dari sisi fiskus dan biaya pemenuhan kewajiban pajak yang rendah dari sisi wajib pajak), adanya kemudahan pembayaran (dikenakan pada saat yang tepat seperti pada saat diterima pembayaran dan prosedur yang mudah dilakukan) serta kemudahan (tata cara untuk memenuhi kewajiban perpajakan mudah dilaksanakan)

d. *Neutrality*

Asas netralitas, yaitu keberadaan pajak tidak boleh mempengaruhi pilihan masyarakat untuk melakukan konsumsi dan juga tidak mempengaruhi pilihan produsen untuk menghasilkan barang-barang dan jasa serta tidak mengurangi semangat orang untuk bekerja. Oleh karena itu, penentuan tarif pajak tidak dapat dikenakan secara bebas tanpa mempertimbangkan dampak dari tarif tersebut kepada perubahan penerimaan pajak, karena perubahan perilaku ekonomis masyarakat akibat tarif pajak tersebut.

II.2.3 Kaitan Bentuk Hukum Perpajakan dalam Hubungan Istimewa

Hukum perpajakan menurut Haula Rosdiana (2004) dibedakan menjadi dua jenis yaitu hukum pajak material dan hukum pajak formal. Adapun hukum pajak material mengatur mengenai subyek pajak, objek pajak dan tarif atau besaran pajak yang terutang. Hukum pajak formal mengatur mengenai tata cara pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan baik dari sisi fiskus maupun (tata cara pendaftaran wajib pajak, kewajiban untuk melakukan pembukuan, penyetoran pajak dan dokumentasi yang harus diberikan untuk perpajakan, tata cara pembayaran pajak dan penagihannya, prosedur lain-lainnya, serta sanksi bagi pelanggaran hukum pajak).

Dalam konteks ketentuan perpajakan di Indonesia, hukum pajak material mayoritas lebih banyak diatur dalam UU PPh sedangkan untuk hukum pajak formal diatur dalam Undang-Undang (UU) no. 6 tahun tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan telah diubah untuk keempat kalinya menjadi UU No. 16 Tahun 2009.

Dalam konteks yang berkaitan dengan *transfer pricing* ketentuan mengenai hal-hal yang berkaitan dengan hak dari fiskus (hukum pajak formal) yaitu untuk melakukan penentuan kembali (koreksi) atas dampak (penghasilan kena pajak) dari transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa diatur dalam UU PPh namun tata cara mengenai penentuan kembali hal tersebut tidak ditetapkan dalam ketentuan hukum setingkat undang-undang

namun berada pada tingkatan peraturan di wilayah internal Direktorat Jendral Pajak dalam bentuk Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak hingga Peraturan Direktur Jendral Pajak.

Wajib pajak apabila terlibat dengan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, secara prosedural (hukum pajak formal) diwajibkan untuk melengkapi dokumentasi atas *transfer pricing* sebagai lampiran pada Surat Pemberitahuan Pajak, adapun mengenai tata cara yang harus diikuti oleh wajib pajak dari hal-hal yang tercakup dalam dokumentasi tersebut diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak. Sedangkan bagi fiskus (Direktorat Jenderal Pajak) dalam pemeriksaan atas transaksi hubungan istimewa mengacu kepada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak.

Keberadaan hukum pajak formal dan material baik bagi wajib pajak maupun fiskus di dalam aturannya masing-masing harus diselaraskan sehingga memenuhi asas-asas dalam perpajakan. Ketentuan-ketentuan perpajakan baik antara hukum pajak formal dan material harus dapat dijalankan secara jelas dan pasti tanpa ada ambiguitas antara kedua ketentuan tersebut, memenuhi aspek keadilan didalam ketentuan yang diterbitkan, tidak memberatkan *cost of compliance* wajib pajak, serta terdapat kemudahan dalam pembayaran wajib pajak.

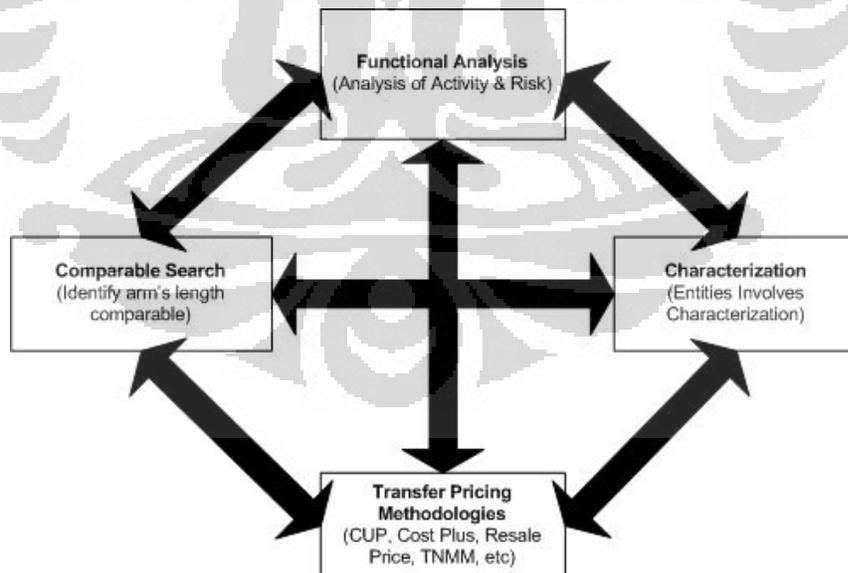
II.3 Penentuan Harga Wajar & Analisa Perbandingan

Setiap pengambilan keputusan dalam bisnis baik itu keputusan untuk membeli atau menjual suatu barang atau jasa, pada umumnya dilandasi oleh suatu tujuan yaitu memberikan nilai keuntungan. Di dalam akuntansi biaya dan manajemen dikenal istilah *cost information for decision* (Horngren, 2006), yaitu pelaku usaha akan mengumpulkan setiap informasi yang relevan dengan suatu transaksi yang akan dilakukannya untuk dilakukan analisa dengan membandingkan informasi-informasi tersebut (*relevant information*) agar dapat memutuskan jumlah biaya atau harga yang akan memberikan keuntungan yang lebih besar. Dalam hal transaksi antar pihak terafiliasi,

apabila dilakukan secara wajar dan menggunakan nilai *transfer pricing* yang wajar, perusahaan akan mengikuti kecenderungan diatas, yaitu melakukan pengumpulan informasi atas transaksi tersebut untuk kemudian dianalisa (diperbandingkan) antara setiap pilihan-pilihan transaksi dan memutuskan untuk mengambil alternatif yang paling menguntungkan.

Harga wajar dalam transaksi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah harga yang mengikuti harga yang ditetapkan pada transaksi serupa antara pihak-pihak yang independen (Jian Li & Alan Paisey, 2007). Dari pengertian “mengikuti harga yang ditetapkan pada transaksi serupa antara pihak-pihak yang independen”, maka didalam pembentukan harga wajar terdapat unsur analisa perbandingan kondisi dari transaksi *transfer pricing* dengan kondisi transaksi lainnya antara pihak independen didalam menentukan *arms length transfer pricing*. Penentuan harga wajar melalui analisa perbandingan tidak terlepas dari faktor-faktor yang termasuk dalam *transfer pricing diamond* yaitu *Functional Analysis* dan *Comparable Search* yang digambarkan sebagai berikut,

Gambar 2.3 Transfer Pricing Diamond (Penentuan Transfer Pricing)



Sumber : Global Transfer Pricing Solutions: 2005(2004)

OECD *fiscal affair committee* (2001) telah menyediakan panduan dalam melakukan analisa perbandingan yaitu secara umum dilakukan dengan melakukan identifikasi perbedaan material antara kondisi pada transaksi antar pihak terafiliasi dengan kondisi yang melingkupi pada transaksi pihak independen. Secara khusus, prosedur yang dapat dilakukan untuk melakukan analisa perbandingan adalah melakukan perbandingan antara atribut spesifik yang dapat mempengaruhi kondisi pada penentuan kewajaran suatu harga untuk dapat menentukan tingkatan perbandingan aktual dan membuat penyesuaian yang tepat dalam membentuk kondisi wajar (*arms length conditions*) atau kisaran harga wajar.

Perbandingan yang dilakukan salah satunya adalah dengan menganalisa fungsi dari pihak-pihak yang bertransaksi. Adapun peranan dari analisa fungsional dalam analisa perbandingan adalah vital sebagaimana yang dikemukakan oleh Annie Devoy & Alan Ross (2009). Mereka juga menyatakan bahwa OECD dan pihak otoritas perpajakan semakin lebih aktif memfokuskan perhatian pada elemen analisa fungsional yang mengevaluasi aset entitas dan risiko yang ada pada transaksi antar perusahaan terafiliasi. Faktor yang menyebabkan perhatian lebih diarahkan kepada analisa fungsional karena risiko dan aset yang merupakan unsur pembentuk fungsi relatif lebih mudah dipindah-pindah oleh wajib pajak untuk tujuan manajemen pajak perusahaan dibandingkan dengan memindahkan karyawan manajemen kunci perusahaan. Hal tersebut terjadi karena manajemen kunci perusahaan butuh untuk dekat dengan pasar, butuh untuk dekat dengan staf pelaksana yang sesuai dan atau adanya hal-hal personal pada karyawan manajemen kunci membuat hal tersebut tidak menarik atau sulit untuk dilakukan.

Atribut yang dianalisa didalam melakukan analisa perbandingan menurut *OECD TP Guidelines* adalah karakteristik dari barang dan jasa; analisa fungsional (fungsi, aset dan risiko); ketentuan perjanjian; kondisi ekonomi; dan strategi bisnis.

II.3.1 Karakteristik dari barang dan jasa

Karakteristik barang dan jasa secara alami adalah penentu dari harga atas barang atau jasa itu sendiri, apabila karakteristik suatu barang atau jasa yang sama adalah berbeda maka sudah pasti harga yang dikenakan akan berbeda, hal inilah yang menjadi dasar dari perlunya dilakukan analisa atas karakteristik barang dan jasa dalam melakukan analisa perbandingan. Sehingga untuk mempersiapkan analisa perbandingan wajib pajak perlu mempersiapkan adanya perbandingan antara karakter dari barang atau jasa yang ditransaksikan dengan barang atau jasa yang sebanding dalam transaksi antara pihak-pihak independen.

Levey, Steven, dan Kerwin (2006) menyatakan bahwa otoritas pajak akan melakukan evaluasi atas karakteristik dari barang dan jasa yang terlibat dalam transaksi sebagaimana halnya evaluasi atas analisa fungsi dan atribut lainnya. OECD TP Guidelines paragraf 1.19 memuat tentang Karakteristik dari barang dan jasa akan menentukan perbedaan dari tingkat harga pada transaksi antar pihak afiliasi dan transaksi antara pihak independen namun kurang bermanfaat dalam membandingkan *profit margins*. Adapun karakteristik dari barang dan jasa berwujud yang perlu dianalisa adalah ciri-ciri fisik, kualitas, daya tahan, tingkat ketersediaan barang, dan jumlah penawaran barang. Untuk karakteristik dari barang dan jasa tidak berwujud adalah jenis transaksi (pemberian lisensi atau penjualan), jenis barang tidak berwujud yang ditransfer (paten, merek dagang, atau rahasia dagang) dan potensi manfaat yang dapat diperoleh dari penggunaan barang tidak berwujud tersebut.

II.3.2 Analisa fungsional

Alasan dari perlu dilakukannya analisa fungsional oleh wajib pajak maupun pemeriksa pajak dikemukakan oleh Robert Feinschreiber (2002) adalah karena kompensasi yang diterima dari masing-masing pihak (yang dicerminkan dari keuntungan masing-masing dari harga transfer) akan ditentukan oleh fungsi yang dijalankan oleh tiap-tiap pihak dalam transaksi

sehingga dalam melakukan analisa kesebandingan. Oleh karena itu, dengan melakukan analisa fungsi (membandingkan antara fungsi dari pihak-pihak afiliasi yang bertransaksi dengan pihak independen) akan dapat memberikan gambaran nilai wajar dari marjin keuntungan yang umumnya diperoleh oleh masing-masing pihak. Selain itu, jika metode penentuan harga transfer adalah *transactional net margin method* “TNMM” maka analisa atas perbandingan karakteristik barang dan jasa kurang berguna dalam melakukan perbandingan, sehingga diperlukan analisa atas fungsi (aset dan risiko yang dijalankan oleh wajib pajak).

Alasan lain mengapa analisa fungsi perlu dilakukan dapat diperoleh dari pernyataan Levey, Steven, Kerwin (2006) yang mengemukakan bahwa analisa fungsional adalah aspek paling penting dalam penentuan harga transfer dikarekankan analisa fungsi dapat membantu menemukan penyesuaian atas harga transfer sesuai dengan data ekonomi dan empiris dan membedakan bidang usaha spesifik wajib pajak dengan bidang usaha yang diasumsikan dalam pemeriksaan pajak. Manfaat lain dari analisa ini bagi otoritas pajak adalah dapat memperoleh gambaran bagaimana cara wajib pajak menghasilkan keuntungannya.

Sejalan dengan apa yang dikemukakan Levey, Steven & Kerwin diatas, Ceteris (2011) mengemukakan bahwa analisa fungsional merupakan aspek kunci dari proses penentuan harga transfer. Alasan dari hal tersebut adalah karena analisa fungsional memberikan gambaran komponen-komponen penting dalam bisnis wajib pajak sebelum wajib pajak melakukan *transfer pricing*.

OECD TP Guidelines 1.20 sampai dengan 1.27 memuat tentang panduan atas analisa fungsional, secara garis besarnya analisa fungsional mencakup,

- analisa atas fungsi yang dijalankan oleh pihak-pihak yang bertransaksi

- analisa atas aset yang digunakan oleh masing-masing pihak, dan
- analisa atas risiko yang dimiliki oleh tiap pihak.

Alasan adanya identifikasi aset dan risiko dalam analisa fungsional dikarenakan aset dan risiko secara substansial akan menentukan fungsi yang dijalankan oleh pihak-pihak yang bertransaksi.

Analisa fungsional secara garis besar mengidentifikasi dan memperbandingkan aktivitas-aktivitas ekonomi yang signifikan dan tanggung jawab yang dimiliki oleh pihak independen dan pihak terafiliasi. Untuk itu, maka secara khusus perhatian harus ditujukan kepada struktur dan organisasi grup perusahaan.

Hal utama yang perlu dilakukan adalah menentukan fungsi utama dari setiap pihak yang terlibat dalam transaksi. Fungsi yang perlu diidentifikasi dan diperbandingkan oleh wajib pajak dan otoritas pajak secara umum adalah fungsi desain, manufaktur, perakitan, penelitian dan pengembangan, pemberi jasa, pembelian, distribusi, pemasaran, periklanan, transportasi, keuangan dan manajemen. Penyesuaian perlu dilakukan apabila ditemukan perbedaan material antara fungsi yang dijalankan oleh pihak independen dengan fungsi yang dijalankan oleh pihak yang sedang dianalisa.

Hubungan fungsi (aset dan risiko) dengan alokasi pendapatan pada kondisi yang wajar terjadi dapat digambarkan secara teoritis bahwa semakin tinggi nilai fungsi, semakin tinggi penggunaan aset dan semakin tinggi risiko yang dihadapi suatu pihak pada transaksi akan memberikan potensi keuntungan yang lebih besar (Anuschka Baker, 2009). Ilustrasinya yaitu, pada bagian grup perusahaan yang melakukan upaya yang lebih besar (penggunaan aset) dan menghadapi risiko (menanggung beban operasional) lebih besar dibanding yang lainnya maka bagian tersebut akan mendapatkan bagian keuntungan yang lebih besar dari bagian perusahaan lainnya. Contoh aktual adalah apabila anak perusahaan hanya melakukan fungsi manufaktur tanpa melakukan fungsi pemasaran dan penjualan, dalam hal ini merek dagang,

pemasaran, dan tanggungan beban operasional manufaktur berada pada induk perusahaan maka anak perusahaan tersebut hanya dapat memperoleh laba yang kecil dibandingkan induknya (Robert Feinschreiber, 2002). Efektifitas dari analisa fungsi ditentukan dari tingkat pemahaman yang dapat diperoleh mengenai kepentingan ekonomis dari fungsi masing-masing pihak (Levey, Steven & Kerwin, 2006).

a. Analisa aset

Seperti yang telah dijelaskan pada ilustrasi diatas bahwa aset berhubungan dengan tingkat usaha bagian perusahaan sehingga aset menjadi salah satu aspek yang perlu diidentifikasi untuk menganalisa fungsi. Hal tersebut sejalan dengan OCED TP Guidelines paragraf 1.22 yang juga memuat penjelasan bahwa analisa aset mencakup pertimbangan atas jenis aset yang digunakan (berwujud “bangunan dan peralatan” atau aset tidak berwujud), serta sifat aset yang digunakan (umur, nilai pasar, lokasi, ketersediaan proteksi pemakaian hak, dan sebagainya).

b. Analisa risiko

Selain mengidentifikasi aset yang digunakan, analisa fungsional juga mensyaratkan adanya analisa risiko. OCED TP Guidelines paragraf 1.23 menjelaskan alasan risiko (risiko yang ada pada masing-masing pihak yang bertransaksi) perlu dianalisa, karena risiko akan menentukan kondisi dari transaksi dilakukan karena berdasarkan teori mengenai risiko, kenaikan risiko harus dikompensasi dengan imbal hasil yang meningkat (*high risk high return*). Sehingga apabila kondisi aktual berkebalikan dengan teori tersebut maka terdapat ketidakwajaran dalam harga transaksi.

Jenis risiko-jenis yang perlu diidentifikasi adalah **risiko pasar** (seperti fluktuasi “inflasi” biaya input dan harga output, risiko kehilangan atau kerusakan terkait dengan investasi pada penggunaan barang, bangunan, dan peralatan; **risiko kegagalan** dalam investasi pada penelitian dan pengembangan; **risiko keuangan** (fluktuasi nilai tukar kurs, tingkat bunga, risiko kredit, dan sebagainya).

Analisa terhadap alokasi risiko yang diakui juga dimaksudkan dapat memberikan gambaran mengenai substansi ekonomi dari transaksi. Dengan adanya gambaran tersebut maka ketentuan dari kontrak dapat dinilai apakah sesuai dengan substansi ekonomi dari transaksi tersebut. Faktor lain untuk dipertimbangkan dalam memeriksa substansi ekonomi dari alokasi risiko yang diakui adalah dampak dari alokasi tersebut kepada transaksi yang wajar.

Pada umumnya terdapat alokasi risiko yang lebih besar pada transaksi dengan pihak yang bisa dikendalikan. Sebagai contohnya adalah perusahaan A melakukan kontrak untuk melakukan suatu produksi untuk keperluan perusahaan B dengan keputusan terkait dengan tingkat produksi tersebut berada pada perusahaan B. Pada kasus tersebut, perusahaan A tidak akan mau menerima risiko atas bahan baku produksi yang dimilikinya, karena perusahaan A tidak mempunyai pengendalian terhadap tingkat produksi karena pengendalian berada pada perusahaan B. Analisa diperlukan untuk menentukan sejauh mana masing-masing pihak pada transaksi menanggung risiko-risiko semacam itu. Dalam mengidentifikasi risiko atas nilai tukar mata uang atau risiko tingkat suku bunga, yang perlu dilakukan adalah mempertimbangkan hubungannya dengan strategi bisnis wajib pajak atau grup perusahaan wajib pajak untuk meminimiliasi risiko-risiko tersebut.

OECD TP Guidelines juga menyatakan bahwa otoritas pajak harus mencermati kegagalan wajib pajak dalam kontrak-kontrak tertentu (kontrak lindung nilai "*hedging*", *options*, *forward*, *dsb*). Kegagalan tersebut dapat merugikan wajib pajak, namun bagi grup perusahaan wajib pajak justru memperoleh keuntungan dari hal tersebut. Hal tersebut, dapat terjadi adanya penempatan keuntungan dan kerugian pada wajib pajak tertentu di lokasi yang paling menguntungkan untuk perpajakan.

II.3.3 Ketentuan kontrak/perjanjian

Identifikasi atas ketentuan perjanjian masih berkaitan dengan analisa fungsional, karena pada identifikasi ketentuan perjanjian dapat menggambarkan aset dan risiko yang ada pada masing-masing pihak yang

bertransaksi. OECD TP Guidelines paragraf 1.28 dan 1.29 menjelaskan mengenai identifikasi atas faktor ketentuan perjanjian. Pada paragraph tersebut dijelaskan bahwa pada kesepakatan transaksi yang wajar, ketentuan pada perjanjian umumnya secara jelas menyatakan tanggung jawab, risiko, dan manfaat yang diperoleh oleh masing-masing pihak, ketentuan pada kontrak juga dapat ditemukan pada komunikasi atau korespondensi selain pada kontrak yang tersedia. Apabila ketentuan perjanjian tidak dinyatakan secara jelas (secara tertulis) maka hubungan kontraktual dapat diidentifikasi dari perilaku dan prinsip ekonomi yang umumnya berlaku pada kontrak antar perusahaan yang independen.

Otoritas pajak dapat memeriksa kecocokan perilaku dari tiap pihak dengan ketentuan kontrak. Pemeriksaan tersebut dimaksudkan untuk melihat apakah bentuk legal (perjanjian) transaksi dibuat secara wajar. Pada transaksi afiliasi kemungkinan dapat terjadi adanya ketentuan dalam kontrak yang tidak sesuai dengan ketentuan pada umumnya yang lazim dilakukan pada transaksi antara perusahaan independen.

Pada transaksi yang dilakukan pihak-pihak independen terdapat upaya untuk mengantisipasi risiko yang terjadi kepada masing-masing pihak dengan cara saling mengikat pihak lainnya melalui ketentuan kontrak hingga ketentuan tersebut telah mengakomodasi kepentingan kedua belah pihak sedangkan pada transaksi afiliasi kemungkinan terdapat ketentuan yang hanya melindungi kepentingan satu pihak saja. Selain itu juga perlu diperiksa apabila ketentuan dalam kontrak tidak diikuti atau palsu. Dalam kasus tersebut dapat dilakukan identifikasi ketentuan yang sebenarnya dari perjanjian untuk mengetahui substansi ekonomi dari transaksi untuk membuktikan harga transfer yang wajar atau kewajaran dari transaksi.

II.3.4 Kondisi ekonomi

OECD Paragraf 1.30 menjelaskan mengenai analisa atas kondisi ekonomi dalam melakukan analisa kesebandingan. Kondisi ekonomi yang melingkupi transaksi afiliasi perlu dianalisa dengan alasan bahwa harga wajar

dapat bervariasi pada masing-masing pasar yang berbeda bahkan untuk transaksi yang berhubungan dengan barang atau jasa yang sama. Oleh karena itu, untuk mencapai kesebandingan diperlukan identifikasi apakah pasar dimana transaksi terjadi antara pihak terafiliasi dengan pasar dimana transaksi antar pihak independen terjadi adalah sebanding. Apabila terdapat perbedaan yang bersifat tidak material antara kedua pasar tersebut terhadap harga transaksi atau penyesuaian yang tepat dapat dilakukan. Analisa kondisi ekonomi mencakup hal-hal sebagai berikut,

- lokasi geografis
- ukuran pasar
- tingkat kompetisi pada pasar dan posisi persaingan relatif penjual dan pembeli
- ketersediaan barang dan jasa pengganti
- tingkat penawaran dan permintaan pada pasar secara keseluruhan dan pada area tertentu
- tingkat daya beli konsumen
- sifat dan jangkauan regulasi pemerintah pada pasar
- biaya produksi (biaya tanah, upah pekerja, modal)
- biaya transportasi
- tingkatan pasar (pengecer atau penjual besar)
- waktu dan tanggal transaksi

Selain faktor-faktor tersebut, OECD TP Guideleines juga menyatakan apabila diperlukan wajib pajak maupun otoritas pajak dapat mempersiapkan hal-hal lainnya yang dapat mendukung analisa kondisi ekonomi.

II.3.4 Strategi bisnis

Identifikasi atas strategi bisnis yang diterapkan oleh perusahaan perlu dilakukan dalam mempersiapkan analisa kesebandingan dikarenakan strategi bisnis adalah dasar dari perusahaan dalam melakukan tindakan-tindakan usaha. Strategi bisnis diformulasikan melalui analisa industri yang disebut dengan *Five Forces Porter* (tingkat persaingan pada pasar, calon pesaing, produk atau jasa substitusi, daya tawar pelanggan, dan daya tawar dari pemasok bahan input) untuk selanjutnya menentukan jenis strategi yang akan

dijalankan (strategi *differentiation of products* dan atau *cost leadership*). Strategi bisnis akan menentukan bagaimana perusahaan menyesuaikan sumber daya dan kemampuannya dengan kesempatan yang ada pada pasar untuk mencapai tujuannya (Horngren, 2006). Penyesuaian sumber daya dan kesempatan yang ada pada pasar akan menentukan keputusan-keputusan didalam perusahaan seperti inovasi, pengembangan produk, tingkat diversifikasi, dan faktor lainnya.

Hubungan antara strategi bisnis dan tindakan operasional (salah satunya dalam hal pengelolaan perpajakan) memberikan tanda bahwa identifikasi dari strategi bisnis wajib pajak juga perlu diperhatikan dalam hal analisa kesebandingan. Salah satu bentuk yang dijelaskan oleh OCED TP Guidelines Paragraf 1.31-1.35 dari pemeriksaan atas strategi bisnis adalah identifikasi atas entitas yang melakukan penentuan strategi bisnis, apakah dilakukan oleh grup perusahaan atau oleh sebagian anggota dari grup perusahaan. Selain itu, juga perlu dipertimbangkan sifat dan cakupan dari keterlibatan anggota lainnya dari grup perusahaan untuk tujuan penerapan bisnis strategi tersebut.

Adapun bentuk-bentuk strategi bisnis yang perlu diidentifikasi menurut OECD TP Guideliness yaitu inovasi, pengembangan produk baru, tingkat diversifikasi usaha, tingkat penerimaan risiko (*risk aversion or risk taker*), respon dan evaluasi atas perubahan politik (Li & Paisey, 2007). Setiap bentuk strategi yang diambil oleh perusahaan mempunyai implikasi keuangan (meningkatkan keuntungan atau sebaliknya mengalami kerugian) maupun keputusan dalam perilaku usahanya, salah satu contohnya yaitu pada strategi ekspansi usaha kepada pasar yang baru. Dalam menghadapi pasar yang baru, wajib pajak mungkin dapat memutuskan memberikan harga yang lebih rendah untuk sementara waktu dibanding barang yang sebanding dalam pasar tersebut. Selain itu implikasi keuangannya bagi wajib pajak yang memasuki pasar yang baru (ekspansi) mungkin mengalami biaya yang lebih tinggi

(untuk biaya praoperasional atau pemasaran) dan memperoleh laba yang lebih rendah dibandingkan wajib pajak lain yang beroperasi di pasar yang sama.

Faktor lain yang perlu dipertimbangkan menurut OECD TP Guidelines adalah apakah sifat dari hubungan antara pihak yang mengendalikan transaksi akan sejalan dengan beban wajib pajak atas biaya dari strategi bisnisnya. Sebagai contoh, dalam kesepakatan transaksi yang wajar, perusahaan yang berperan hanya sebagai agen penjualan tanpa atau dengan tanggung jawab yang kecil atas pengembangan pasar jangka panjang, maka perusahaan tersebut tidak akan menanggung biaya dari strategi penetrasi pasar. Ketika perusahaan telah mengambil alih aktivitas pengembangan pada risiko yang ditanggung sendiri dan meningkatkan nilai dari produk melalui merek dagang atau meningkatkan *goodwill* terkait dengan produk, maka hal ini harus termuat pada analisa fungsi untuk membuat perbandingan.

Perhatian utama harus ditujukan kepada apakah biaya-biaya tinggi yang diperoleh wajib pajak dimasa ekspansi pasar yang baru karena adanya upaya yang lebih besar untuk pemasaran dapat dijustifikasi dengan adanya potensi adanya keuntungan yang meningkat atau malah sebaliknya.

II.4 Dokumentasi Analisa Kesebandingan

Kuan (2004) menyatakan bahwa analisa masing-masing faktor penentu *transfer pricing* pada *transfer pricing diamond* (termasuk didalamnya adalah analisa kesebandingan) harus terdokumentasi secara memadai. Adapun tahapan-tahapan untuk melakukan dokumentasi penentuan *transfer pricing* ditunjukkan pada gambar 2.4 (*Transfer pricing documentation process*).

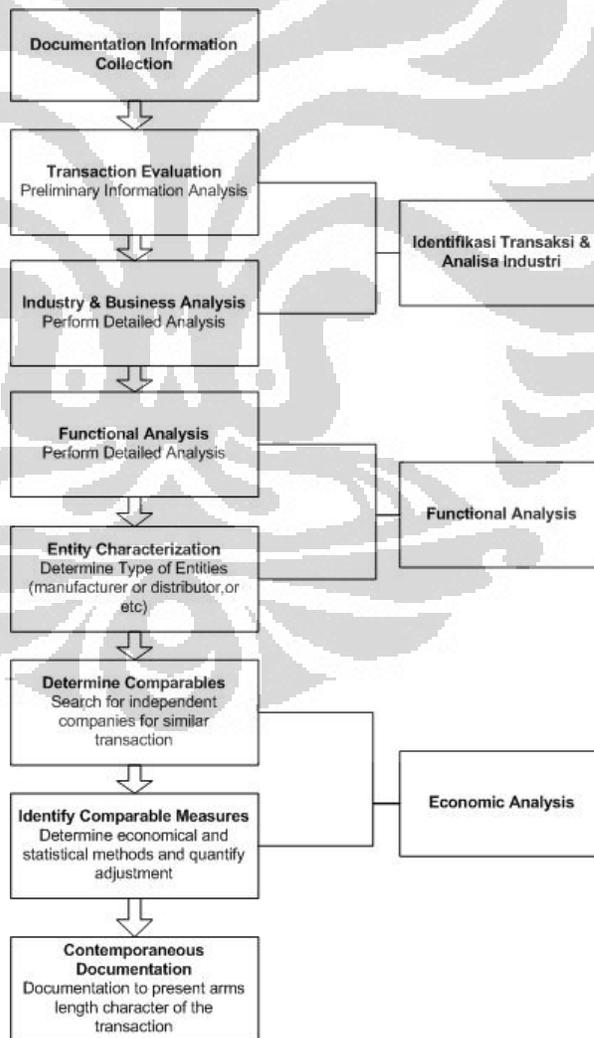
Panduan internasional yang sudah tersedia untuk dokumentasi *transfer pricing* dikeluarkan oleh Pasific Association of Tax Administrator “PATA” melalui *Transfer Pricing Documentation Package* “PATA TP Doc Package”, panduan tersebut dibuat oleh anggota PATA untuk dapat menyiapkan dokumentasi *transfer pricing* yang seragam sehingga satu set dokumentasi

tersebut dapat memenuhi ketentuan atas syarat dokumentasi *transfer pricing* (IRS, 2011).

PATA TP Doc Package juga mencakup dokumentasi atas analisa kesebandingan yang dilakukan oleh wajib pajak untuk menerapkan prinsip kewajaran dalam harga transaksi.

Adapun dokumentasi atas hal-hal yang perlu dilakukan sesuai PATA TP Doc Package yang berkaitan dengan analisa kesebandingan adalah struktur organisasi; sifat bisnis/industry dan kondisi pasar; *comparability, functional and risk analysis; controlled transactions; assumptions, strategies, policies; Application of the transfer pricing method.*

Gambar 2.4 Transfer pricing documentation process



Sumber : Global Transfer Pricing Solutions: 2005 (2004)

II.4.1 Dokumentasi atas struktur organisasi

Dokumentasi ini mengidentifikasi pihak-pihak yang berpartisipasi pada transaksi afiliasi (dengan penjelasan singkat atas sejarah apabila ada perubahan hubungan) dan deskripsi dari struktur organisasi perusahaan secara internasional (dalam bentuk *organizational chart*) yang mencakup seluruh perusahaan terafiliasi yang terlibat pada transaksi. Dokumentasi ini berkaitan dengan faktor-faktor atas analisa kesebandingan yang perlu dilakukan wajib pajak.

a. Sifat bisnis/industry dan kondisi pasar

Dokumentasi ini berkaitan dengan identifikasi atas kondisi ekonomi (*economic circumstances*), dokumentasi ini terdiri dari,

- Ringkasan aktivitas bisnis termasuk gambaran sejarah wajib pajak yang relevan, industri usaha bidang wajib pajak, perihal terkait ekonomi dan hukum yang berpengaruh terhadap bisnis dan industry serta bidang-bidang usaha wajib pajak.
- Rencana bisnis korporasi yang memuat alasan atas keberadaan transaksi antara perusahaan yang terafiliasi beserta sifat dan tujuan transaksi tersebut.
- Deskripsi dari prosedur internal dan pengendalian pada wajib pajak pada saat transaksi antar pihak terafiliasi terjadi.
- Analisa dari faktor ekonomi dan legal yang mempengaruhi penentuan harga dari barang dan jasa wajib pajak
- Deskripsi mengenai struktur, intensitas dan perubahan dari kondisi persaingan yang relevan.
- Deskripsi dari barang tidak berwujud yang berpotensi relevan kepada penentuan harga barang atau jasa pada transaksi antara pihak terafiliasi.
- Salinan laporan tahunan dan keuangan untuk tahun yang terkait dengan terjadinya transaksi dan lima tahun sebelumnya.

- Informasi fungsi-fungsi yang dijalankan, aset yang dimiliki, dan risiko yang diasumsikan yang relevan dengan transaksi.
- Penjelasan mengenai hubungan modal (contohnya, saldo dan sumber pendanaan utang dan ekuitas) yang berkaitan dengan transaksi.

b. Perbandingan, analisa fungsi dan risiko (*comparability, functional and risk analysis*)

Dokumentasi ini berkaitan dengan analisa atas karakter barang atau jasa yang diperjualbelikan; analisa fungsional (analisa fungsi, aset dan risiko), dan analisa atas ketentuan perjanjian. Dokumentasi yang perlu dilakukan untuk itu, terdiri dari deskripsi perbandingan yang mencakup,

- Karakteristik barang atau jasa pada transaksi afiliasi
 - a) Untuk aset berwujud, karakteristik fisik, kualitas, ketersediaan
 - b) Untuk jasa: sifat dan cakupan jasa
 - c) Untuk aset tidak berwujud: bentuk transaksi, jenis aset tidak berwujud, hak untuk penggunaan aset yang diberikan, dan potensi nilai manfaat dari penggunaan aset tersebut.
- Dokumentasi untuk mendukung faktor-faktor material yang dapat mempengaruhi harga atau keuntungan pada transaksi yang wajar.
- Untuk wajib pajak dan pembandingnya, identifikasi atas faktor yang dipertimbangkan dalam mengevaluasi kesebandingan, termasuk karakteristik dari barang atau jasa yang ditransfer, fungsi yang dijalankan (tingkat kepentingan dari fungsi tersebut ditinjau dari frekuensi, sifat, dan nilai fungsi masing-masing pihak), aset yang dimiliki (umur, nilai pasar, lokasi, dan sebagainya), risiko yang diasumsikan (termasuk risiko pasar, keuangan dan kredit), syarat dan kondisi pada ketentuan perjanjian, strategi bisnis yang dijalankan, kondisi ekonomi (lokasi geografis, ukuran pasar, lingkungan persaingan, ketersediaan dari barang dan jasa substitusi, tingkat penawaran dan permintaan, sifat dan cakupan regulasi pemerintah,

biaya produksi, dan sebagainya), serta berbagai kondisi khusus yang melingkupi transaksi.

c. Transaksi antar pihak terafiliasi (*controlled transactions*)

Dokumentasi ini terdiri dari,

- Deskripsi dari transaksi antar pihak terafiliasi yang menjelaskan barang atau jasa serta aset tidak berwujud yang berkaitan dengan transaksi tersebut, pihak yang terlibat, cakupan, waktu, frekuensi, jenis dan nilai dari transaksi (termasuk seluruh transaksi antar pihak terafiliasi pada pasar geografis yang relevan), jenis mata uang yang digunakan dalam transaksi, ketentuan-ketentuan transaksi, dan hubungannya dengan ketentuan dari transaksi lainnya yang dilakukan oleh pihak yang terlibat.
- Penjelasan atas data internal terkait dengan transaksi dengan pihak terafiliasi
- Salinan surat perjanjian antar perusahaan yang relevan.

d. Asumsi, strategi dan kebijakan (*assumptions, strategies, policies*)

Dokumentasi ini berhubungan dengan analisa kesebandingan yaitu untuk identifikasi strategi bisnis dan lingkungan ekonomi pada wajib pajak.

Dokumentasi ini mencakup aspek-aspek sebagai berikut,

- Kriteria yang digunakan untuk pemilihan pembanding termasuk penggunaan *database* dan pertimbangan ekonomi
- Identifikasi dari pembanding internal
- Penyesuaian (dan alasan penyesuaian) yang dibuat terhadap pembanding
- Analisa keseluruhan (pengelompokan transaksi untuk perbandingan)
- Metode penentuan harga transfer yang digunakan dan metode pendukung lainnya, jika tersedia

- Jika menggunakan rentang nilai, dokumentasi pendukung untuk penentuan rentang tersebut.
- Tambahan analisa beberapa tahun dengan mensertakan alasan pemilihan tahun yang digunakan tersebut
- Informasi relevan terkait dengan strategi bisnis dan kondisi khusus terkait dengan transaksi, sebagai contohnya, strategi pangsa pasar, pemilihan saluran distribusi, dan strategi manajemen yang mempengaruhi penentuan harga transfer.
- Jika wajib pajak melakukan strategi pangsa pasar, dokumentasi memperlihatkan bahwa analisa telah dilakukan sebelum strategi tersebut dilaksanakan, bahwa strategi hanya dilakukan untuk waktu tertentu yang masuk akal, dan biaya yang ditanggung tiap perusahaan terasosiasi sebanding proporsinya dengan manfaat yang diproyeksikan terkait perusahaan tersebut.
- Asumsi dan informasi terkait faktor-faktor yang mempengaruhi penentuan harga atau penetapan kebijakan penentuan harga untuk wajib pajak dan grup perusahaan secara keseluruhan.

BAB III
PERKEMBANGAN KETENTUAN ANALISA KESEBANDINGAN
TERKAIT PERPAJAKAN ATAS TRANSFER PRICING DI INDONESIA,
AMERIKA SERIKAT DAN INDIA

III.1 Perkembangan Ketentuan Perpajakan Indonesia atas Transfer Pricing

Perkembangan dari ketentuan perpajakan di Indonesia atas *transfer pricing* berkaitan dengan ketentuan yang memuat tentang transaksi antara pihak yang memiliki hubungan istimewa. Keberadaan transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa dapat memberikan fasilitas bagi wajib pajak untuk memperoleh keuntungan dalam biaya pajak, maka ketentuan hukum atas pajak penghasilan domestik hanya mengakui biaya dengan menggunakan harga transaksi yang wajar di dalam transaksi antar hubungan istimewa.

Dasar regulasi pajak yang berkaitan dengan hal tersebut adalah Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2008 (“UU PPh”) pasal 9 ayat 1f. Ketentuan di dalam UU PPh tersebut tidak memperbolehkan adanya pengurangan penghasilan kena pajak oleh biaya yang dibayarkan kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa dalam jumlah yang tidak wajar.

Dalam hal transaksi jual beli secara khusus dinyatakan di pasal 10 UU PPh. Pasal tersebut mengatur mengenai harga perolehan atau harga penjualan dalam jual beli harta antara pihak yang memiliki hubungan istimewa. Harga untuk transaksi demikian hanya diakui senilai harga seharusnya yang diterima atau dikeluarkan (harga wajar).

Dari kedua pasal tersebut dapat disimpulkan bahwa apabila harga yang ditetapkan dalam transaksi adalah diluar nilai yang wajar maka selisih antara nilai wajar dengan harganya dapat dijadikan sebagai koreksi atas perhitungan pendapatan kena pajak yang bersangkutan.

Adapun keberadaan hubungan istimewa dalam pajak penghasilan dinyatakan oleh UU PPh pasal 18 ayat 4 adalah sebagai berikut,

Hubungan istimewa dianggap ada apabila:

- a) *Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain, atau hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir; atau*
- b) *Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau*
- c) *Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan atau ke samping satu derajat.*

Keberadaan ketentuan mengenai transaksi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa tidak dapat membuat wajib pajak melakukan kegiatan transaksi yang berbentuk demikian dengan bebas, karena UU PPh pasal 18 ayat 3 menyatakan bahwa terdapat kewenangan bagi Direktorat Jenderal Pajak (“DJP”) untuk melakukan penentuan atas besar penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besar penghasilan kena pajak atas wajib pajak yang memiliki transaksi hubungan istimewa.

DJP juga tidak dapat melakukan penentuan kembali atas besar penghasilan kena pajak wajib pajak secara bebas karena penentuan kembali atas dampak transaksi antar hubungan istimewa harus selalu didasari sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa.

Pasal 18 UU PPh juga menyatakan bahwa penentuan kembali atas besarnya penghasilan kena pajak wajib pajak ditentukan dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode penjualan kembali, metode biaya plus, dan metode lainnya. Selain itu pada pasal tersebut juga dinyatakan adanya hak wajib pajak untuk melakukan kesepakatan harga transaksi (*transfer pricing*) atau dikenal dengan istilah *advance pricing agreement* untuk transaksi antara wajib pajak dan pihak lain yang memiliki hubungan istimewa.

III.2 Ketentuan Pelaksanaan Administrasi Pajak Atas Transaksi *Transfer Pricing*

Ketentuan pelaksanaan perpajakan berkaitan dengan transaksi yang melibatkan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa diatur oleh ketentuan berikut ini,

1. Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor KEP-01/PJ.7/1993 tentang pedoman pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa.
2. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang petunjuk penanganan kasus-kasus transfer pricing.
3. Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 tentang tata cara pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan.
4. Menteri Keuangan RI Nomor 199/PMK.03/2007 tentang tata cara pemeriksaan pajak pada pasal 4(4) dan 5(3)
5. Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. 39/PJ/2009 tentang surat pemberitahuan pajak beserta petunjuk pengisiannya
6. Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. PER-39/PJ/2009 tentang tata cara pengisian SPT PPh Badan tahun 2009 bagi wajib pajak.
7. Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan No: S-153/PJ.04/2010 tertanggal 31 Maret 2010 tentang panduan pemeriksaan kewajaran transaksi afiliasi.
8. Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010 tertanggal 6 September 2010 yang mengatur tentang penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Ketentuan-ketentuan pelaksanaan tersebut, dapat diklasifikasikan menjadi dua jenis berdasarkan fungsinya yaitu 1. Ketentuan yang spesifik diperuntukan bagi pemeriksa pajak (fiskus) dan 2. Ketentuan yang diperuntukan bagi wajib pajak dalam melakukan kegiatan kepatuhan perpajakannya.

III.2.1 Ketentuan Pelaksanaan Analisa Kesebandingan Oleh Wajib Pajak

Wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban administrasi perpajakannya wajib mengikuti ketentuan-ketentuan pelaksanaan perpajakan berikut,

1. Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. PER-39/PJ/2009 tanggal 2 Juli 2009 tentang tata cara pengisian Surat Pemberitahuan Pajak ("SPT") PPh Badan tahun 2009 bagi wajib pajak.
2. Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010 tertanggal 6 September 2010 yang mengatur tentang penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
3. Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 tentang tata cara pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan.
4. Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. 39/PJ/2009 tentang surat pemberitahuan pajak beserta petunjuk pengisiannya

Dalam hal transaksi hubungan istimewa, wajib pajak menurut UU PPh hanya diperbolehkan untuk mencatat biaya yang diakui oleh pajak hanya apabila biaya tersebut adalah wajar. Kesimpulannya, UU PPh menuntut wajib pajak untuk menerapkan prinsip kewajaran dalam melakukan transaksi dan menetapkan harga transaksi antar hubungan istimewa (*arm's length principle in transfer pricing*).

Analisa kesebandingan adalah salah satu prosedur yang wajib dilakukan oleh wajib pajak sebelum menetapkan harga transfer untuk memenuhi prinsip kewajaran dalam bertransaksi. Untuk melakukan analisa kesebandingan maka terdapat panduan pelaksanaan dalam ketentuan pelaksanaan yang telah dikeluarkan oleh pemerintah. Regulasi yang mengatur adanya kewajiban untuk melaksanakan analisa kesebandingan adalah Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010. Peraturan tersebut menyatakan bahwa analisa kesebandingan adalah,

analisa yang dilakukan oleh wajib pajak atau Direktorat Jenderal Pajak atas kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa untuk diperbandingkan dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa, dan melakukan identifikasi atas perbedaan kondisi dalam kedua jenis transaksi yang dimaksud.

Kewajiban melaksanakan analisa kesebandingan menurut peraturan tersebut dinyatakan didalam bab III tentang prinsip kewajaran dan kelaziman usaha serta analisis kesebandingan, pada pasal 3(2) sebagai berikut,

Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut;

- a. Melakukan **analisis kesebandingan** dan menentukan pembandingan,
- b. Menentukan metode penentuan harga transfer yang tepat;
- c. Menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha berdasarkan hasil analisis kesebandingan dan metode penentuan harga transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa; dan
- d. **Mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan harga wajar atau laba wajar** sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

Dari regulasi tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa analisa kesebandingan dilakukan untuk dapat menentukan harga atau laba wajar, selain itu wajib pajak juga diwajibkan untuk mendokumentasikan langkah-langkah yang dilakukannya untuk penentuan harga transfer yang wajar. Adapun dasar hukum dari regulasi tersebut yang mengatur mengenai dokumentasi atas berkaitan dengan transaksi hubungan istimewa diatur didalam Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 tentang tata cara pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan, pasal 16 ayat 2 dan 3 sebagai berikut,

- (2) *Dalam hal Wajib Pajak melakukan transaksi dengan para pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak, kewajiban menyimpan dokumen lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi dokumen dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.*
- (3) **Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis dokumen dan/atau informasi tambahan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan tata cara pengelolaannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.**

Prosedur pelaksanaan analisa kesebandingan menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010 pasal 5 mencakup analisa atas faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan yaitu,

1. Karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud yang diperjualbelikan, termasuk jasa;

2. Fungsi masing-masing pihak yang melakukan transaksi
3. Ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian.
4. Keadaan ekonomi; dan
5. Strategi usaha

Dalam melakukan tahapan-tahapan prosedur analisa tersebut wajib pajak juga diwajibkan mendokumentasikannya sesuai dengan pasal 5 ayat 2 peraturan tersebut. Sesuai dengan peraturan tersebut, analisa masing-masing faktor dilakukan sebagai berikut,

1. Analisa atas karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud yang diperjualbelikan, termasuk jasa, diatur dalam pasal 6 PER-43/PJ/2010

Sesuai dengan ketentuan tersebut wajib pajak atau fiskus harus melakukan analisa terhadap jenis barang atau jasa yang terlibat didalam transaksi yang melibatkan pihak yang mempunyai hubungan istimewa maupun pihak independen. Analisa atas barang berwujud mencakup ciri-ciri fisik, kualitas, daya tahan, tingkat ketersediaan barang, dan jumlah penawaran barang. Sedangkan pada analisa barang tidak berwujud mencakup jenis transaksi, jenis barang tidak berwujud, jangka waktu dan tingkat perlindungan yang diberikan, dan potensi manfaat yang dapat diperoleh dari penggunaan barang tidak berwujud tersebut. Untuk analisa atas jasa dilakukan mencakup sifat dan jenis jasa serta cakupan pemberian jasa.

2. Fungsi masing-masing pihak yang melakukan transaksi (*functional analysis*), diatur dalam pasal 7 PER-43/PJ/2010

Wajib pajak atau fiskus berkewajiban melakukan analisa atas fungsi yang dijalani oleh wajib pajak dan fungsi yang dijalani oleh pihak lainnya dalam transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa. Analisa fungsi mencakup identifikasi dan perbandingan antara kegiatan ekonomi yang signifikan (yaitu yang berpengaruh secara material pada harga yang ditetapkan dan/atau laba yang diperoleh dari transaksi) dan tanggung jawab utama yang diambil atau akan diambil oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan pihak-piha yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Hal-hal yang perlu dianalisa dalam analisa fungsi

menurut ketentuan ini adalah struktur organisasi, fungsi-fungsi utama yang dijalankan oleh suatu perusahaan yaitu desain; pengolahan; perakitan; penelitian; pengembangan; pelayanan; pembelian; distribusi; pemasaran; promosi; transportasi; keuangan; dan manajemen.

Selain struktur organisasi dan fungsi, wajib pajak atau fiskus juga harus melakukan analisa atas aset yang digunakan atau akan digunakan yang mencakup analisa umur, harga pasar, dan lokasi serta analisa atas risiko yang mungkin timbul dan harus ditanggung oleh pihak-pihak yang terlibat dalam transaksi. Untuk analisa risiko mencakup risiko pasar, risiko kerugian investasi, dan risiko keuangan.

3. Penilaian dan Analisa atas Ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian, diatur dalam pasal 8 PER-43/PJ/2010

Wajib pajak atau fiskus sesuai dengan ketentuan tersebut wajib melakukan perbandingan antara ketentuan baik tertulis maupun tidak tertulis pada kontrak yang dibuat antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan ketentuan kontrak yang dibuat dengan pihak independen. Perbandingan tersebut mencakup analisa masing-masing ketentuan terhadap tingkat tanggung jawab, risiko, dan keuntungan yang dibagi antara pihak-pihak yang bertransaksi.

4. Penilaian dan Analisa Keadaan ekonomi, diatur dalam pasal 9 PER-43/PJ/2010

Penilaian dan analisa keadaan ekonomi mencakup identifikasi atas kondisi ekonomi yang relevan seperti keadaan geografis, luas pasar, tingkat persaingan, tingkat permintaan dan penawaran, serta tingkat ketersediaan barang atau jasa pengganti pada transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

5. Penilaian dan Analisa Strategi usaha, diatur dalam pasal 10 PER-43/PJ/2010

Penilaian dan analisa strategi usaha yang dilakukan mencakup identifikasi atas inovasi dan pengembangan produk baru, tingkat diversifikasi barang/jasa, tingkat penetrasi pasar, dan kebijakan-kebijakan usaha

lainnya, yang terjadi pada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan pihak-pihak yang independen.

Dari kelima aspek yang dianalisa diatas, wajib pajak melalui surat pemberitahuan pajak tahunan (“SPT”) tahunan berkewajiban mengisi lampiran khusus yang berkaitan dengan transaksi yang dibuat wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa (diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. 34/PJ/2010 tentang surat pemberitahuan pajak beserta petunjuk pengisiannya). Untuk lampiran tersebut berisi hal-hal sebagai berikut,

1. Lampiran khusus 3a tentang pernyataan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, yaitu wajib pajak badan diwajibkan untuk mengisi daftar isian sebagai berikut,

- 1) Daftar pihak yang memiliki hubungan istimewa yang mencakup informasi nama, alamat, NPWP, kegiatan usaha, dan bentuk hubungan dengan wajib pajak. sel
- 2) Rincian transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa yang mencakup nama mitra transaksi, jenis transaksi, nilai transaksi, metode penetapan harga yang digunakan, dan alasan penggunaan metode.

2. Lampiran khusus 3a-1 Pernyataan Transaksi Dalam Hubungan Istimewa

Lampiran ini berisi daftar isian terkait dengan dokumentasi penetapan harga wajar transaksi yang menginformasikan apakah wajib pajak telah membuat catatan khusus untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan oleh wajib pajak telah menerapkan prinsip kewajaran (arm’s length principle) dan kelaziman.

Lampiran ini mencakup informasi atas hal-hal yang telah dibuat atau yang tidak dibuat oleh wajib pajak termasuk mengenai analisa kesebandingan yaitu pada bagian b. Informasi yang tercakup pada lampiran tersebut, yaitu sebagai berikut,

a. Catatan tentang gambaran perusahaan secara rinci

1. Struktur kepemilikan yang menunjukkan keterkaitan antara semua perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional.
2. Struktur organisasi perusahaan wajib pajak.
3. Aspek-aspek operasional kegiatan usaha wajib pajak termasuk rincian fungsi-fungsi yang diselenggarakan oleh unit-unit yang berada dalam organisasi perusahaan wajib pajak.
4. Gambaran lingkungan usaha secara rinci

b. Catatan tentang transaksi yang dilakukan perusahaan

1. Dalam hal wajib pajak bertindak sebagai pihak yang menjual, menyerahkan atau meminjamkan dalam transaksi-transaksi sebagaimana disebutkan diatas kami telah menyelenggarakan catatan sebagai berikut :
 2. Kebijakan penentuan harga dan daftar harga selama 5 (lima) tahun terakhir.
 3. Rincian biaya pabrikan atau harga perolehan atau biaya penyiapan jasa.

c. Tentang catatan atas analisa kesebandingan

1. Karakteristik dari produk (barang, jasa, pinjaman, instrument keuangan, dan lain-lain) yang ditransaksikan.
2. Analisa fungsional yang menjadi dasar pertimbangan dilakukannya transaksi antara wajib pajak dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, semua risiko-risiko diasumsikan dan aktiva-aktiva digunakan dalam transaksi tersebut.
3. Kondisi-kondisi ekonomi pada saat terjadinya transaksi.
4. Syarat-syarat transaksi-transaksi (terms of transaction), termasuk juga perjanjian sesuai kontrak antara wajib pajak dengan pihak-pihak yang masih mempunyai hubungan istimewa di luar negeri.

5. Strategi bisnis wajib pajak pada saat melakukan transaksi afiliasi.

d. Tentang catatan mengenai penentuan harga wajar

1. Metodologi penentuan harga yang diterapkan oleh wajib pajak, yang menunjukkan bagaimana dibandingkan dengan metode-metode lainnya.
2. Data pembanding yang digunakan oleh wajib pajak untuk menentukan harga transfer.
3. Aplikasi metodologi penentuan harga transfer dan penggunaan data pembanding dalam penentuan harga transfer.

Melengkapi lampiran tersebut, terdapat lampiran khusus 3A-2 yang terkait dengan penerapan atas prinsip kewajaran dan kelaziman usaha terkait transaksi dengan pihak yang merupakan penduduk Negara tax haven country. Lampiran tersebut mencakup daftar transaksi yang dilakukan wajib pajak dengan pihak-pihak yang merupakan penduduk Negara *tax haven country* yang mencakup nama mitra transaksi, jenis transaksi, Negara, serta nilai transaksi. Selain daftar tersebut wajib pajak diminta untuk mengisi apakah transaksi telah dilakukan sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

III.2.2 Ketentuan Pelaksanaan dan Pemeriksaan Analisa Kesebandingan Bagi Fiskus

Selain dari sisi wajib pajak yang diharuskan untuk memenuhi kewajiban pajak sesuai dengan regulasi yang berlaku, maka di pihak fiskus sendiri terdapat ketentuan khusus yang berlaku dalam menjalankan fungsinya. Adapun rincian ketentuan perpajakan tersebut adalah sebagai berikut,

1. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing.
2. Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor KEP-01/PJ.7/1993 tentang pedoman pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa.
3. Menteri Keuangan RI Nomor 199/PMK.03/2007 tentang tata cara pemeriksaan pajak pada pasal 4(4) dan 5(3)

4. Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan No: S-153/PJ.04/2010 tertanggal 31 Maret 2010 Tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi.

Selain keempat ketentuan tersebut, wewenang dan ketentuan pelaksanaan kerja bagi fiskus dalam melakukan pengawasan juga harus mengacu kepada ketentuan hukum lainnya. Ketentuan terkait yaitu yang berkaitan dengan aspek perpajakan dan transaksi hubungan istimewa termasuk ketentuan hukum yang mengatur pihak wajib pajak.

Dari keempat ketentuan tersebut, semuanya mengatur mengenai tata cara pemeriksaan atas transaksi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Berkaitan dengan analisa kesebandingan, berikut dipaparkan satu persatu aspek yang membahas analisa kesebandingan pada tiap ketentuan tersebut berdasarkan urutan waktu diterbitkannya.

a. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing

Surat edaran ini hanya memaparkan secara umum kondisi-kondisi dimana terjadi transaksi *transfer pricing* dengan nilai yang tidak wajar, untuk digunakan bagi fiskus didalam menangani kasus pemeriksaan. Untuk ketentuan mengenai prosedur pelaksanaan analisa kesebandingan belum dimasukkan kedalam ketentuan ini.

b. Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor KEP-01/PJ.7/1993 tentang pedoman pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa.

Ketentuan ini memuat prosedur yang harus dijalankan oleh fiskus dalam melakukan pemeriksaan *transfer pricing*, adapun ketentuan yang berkenaan dengan analisa kesebandingan yang dilakukan oleh fiskus adalah,

- 1) Fiskus menganalisa SPT dan laporan keuangan wajib pajak, yaitu dengan membandingkan antara angka rasio laporan keuangan wajib pajak dengan angka rasio dari perusahaan sejenis yang diperoleh dari Pusat Data dan Informasi Perpajakan atau sumber lainnya.
- 2) Fiskus mengidentifikasi pihak-pihak yang terkait dalam transaksi yang tidak wajar dan produk-produk khusus dalam transaksi yang diperiksa (merupakan komponen dalam bagian identifikasi masalah)

- 3) Fiskus melakukan analisa fungsional melalui wawancara dengan menggunakan panduan daftar pertanyaan pada Lampiran 1 dan 2 Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : KEP-01/PJ.7/1993, daftar pertanyaan bersifat fleksibel yaitu dapat disesuaikan dengan kondisi wajib pajak. tujuan dari analisa fungsional menurut ketentuan ini adalah agar fiskus dapat memperoleh gambaran organisasi pihak-pihak yang terkait, sifat keterkaitan dan ketergantungan (dari aspek pengendalian atas modal atau kegiatan usaha), kebijakan penetapan harga dan syarat-syarat penyerahan (ketentuan dalam kontrak), jenis barang/jasa yang ditransaksikan.
- 4) Fiskus mencari data pembanding untuk menguji kewajaran harga transfer dari sumber informasi.

Dari uraian mengenai ketentuan ini, tidak dipaparkan secara rinci analisa kesebandingan, tetapi beberapa dari komponen analisa kesebandingan sudah termasuk didalam ketentuan ini.

c. Keputusan Menteri Keuangan RI Nomor 199/PMK.03/2007 tentang tata cara pemeriksaan pajak pada pasal 4(4) dan 5(3)

Ketentuan ini lebih memuat mengenai jenis pemeriksaan dan jangka waktu pemeriksaan terkait transaksi *transfer pricing* yaitu apabila dalam Pemeriksaan Kantor ditemukan indikasi transaksi yang terkait dengan transfer pricing dan/atau transaksi khusus lain yang berindikasi adanya rekayasa transaksi keuangan, pelaksanaan Pemeriksaan Kantor diubah menjadi Pemeriksaan Lapangan. Setelah itu apabila dalam Pemeriksaan Lapangan ditemukan indikasi transaksi yang terkait dengan **transfer pricing** dan/atau transaksi khusus lain yang berindikasi adanya rekayasa transaksi keuangan yang memerlukan pengujian yang lebih mendalam serta memerlukan waktu yang lebih lama, Pemeriksaan Lapangan dilaksanakan dalam jangka waktu paling lama 2 (dua) tahun.

d. Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan No: S-153/PJ.04/2010 tertanggal 31 Maret 2010 Tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi.

Ketentuan ini dibandingkan ketentuan sebelumnya lebih rinci dan lengkap dalam membahas panduan mengenai pemeriksaan *transfer pricing*. Ketentuan

tersebut diterbitkan dengan tujuan melengkapi ketentuan terdahulu terkait pedoman pemeriksaan harga transfer, meningkatkan kesesuaian praktek pemeriksaan pajak yang dilakukan para pemeriksa pajak dengan ketentuan mengenai pedoman pemeriksaan yang berlaku. Meningkatkan keseragaman penerapan prinsip kewajaran dalam transaksi afiliasi di seluruh Indonesia, yang penerapannya dilakukan pada saat pemeriksaan pajak.

Panduan ini mencakup penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa; pemilihan pembanding, indikator tingkat laba dan metode harga transfer; serta prosedur penerapan prinsip kewajaran dalam pemeriksaan pajak.

Ketentuan ini menyatakan bahwa yang dimaksud dengan analisa kesebandingan adalah “analisis atas kondisi dari transaksi wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa untuk diperbandingkan dengan kondisi dari transaksi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa”. Selain itu, analisa fungsi aset dan risiko yang menjadi bagian dari analisa kesebandingan dinyatakan didalam ketentuan ini sebagai “analisa atas fungsi-fungsi yang dilakukan oleh tiap-tiap entitas yang terlibat dalam suatu transaksi, dengan mempertimbangkan aset yang dimiliki dan digunakan serta risiko yang ditanggung, untuk tujuan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.”

Fiskus diwajibkan untuk membandingkan kondisi dan hasil (harga atau laba kotor atau laba bersih operasi) dari suatu transaksi afiliasi dengan kondisi dan hasil dari transaksi independen yang sebanding, kemudian mengaitkan beda kondisi kedua transaksi tersebut dengan beda hasil yang diperoleh. Selain prinsip kewajaran, penerapan kelaziman usaha dianalisa dengan membandingkan kondisi dan hasil dari suatu transaksi afiliasi dengan kondisi dan hasil dari transaksi yang dilakukan oleh pelaku usaha dalam kelompok industry yang sama dengan wajib pajak, kemudian mengaitkan beda kondisi transaksi dengan beda hasil antara transaksi yang dilakukan oleh pelaku usaha dalam kelompok industry yang sama dengan hasil transaksi afiliasi wajib pajak. Pelaksanaan dari kedua aspek yang diperbandingkan tersebut dilakukan setelah fiskus melakukan pembandingan antara kondisi transaksi afiliasi dengan kondisi transaksi independen yang akan dijadikan sebagai pembanding.

Fiskus meminta wajib pajak untuk menunjukkan analisa kesebandingan dan analisa atas fungsi, aset dan risiko yang telah dilakukan oleh wajib pajak. Tujuannya adalah sebagai bukti bahwa wajib pajak telah melakukan pembandingan kondisi, sebagai bahan untuk menyimpulkan tingkat kesebandingan kondisi transaksi afiliasi dan transaksi independen yang menjadi pesaing. Selain itu analisa kesebandingan yang dilakukan oleh wajib pajak digunakan untuk melengkapi jawaban atas permintaan pemeriksa untuk mengisi lampiran I dan II pedoman pemeriksaan *transfer pricing* tahun 1993 (Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor KEP-01/PJ.7/1993). Apabila wajib pajak tidak membuat dokumentasi analisa kesebandingan atau tidak mengisi lampiran tersebut, maka fiskus diwajibkan untuk membandingkan kondisi dari transaksi wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan kondisi dari transaksi wajib pajak dengan pihak independen atau dengan kondisi dari transaksi antara pihak yang independen. Kesimpulan mengenai hasil analisis kesebandingan harus didokumentasikan oleh fiskus, termasuk kesimpulan mengenai beda kondisi transaksi afiliasi dan transaksi independen yang menjadi pembandingan. Selain itu dilakukan dengan mengidentifikasi kondisi dan syarat dari transaksi wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, sebagai bahan untuk diperbandingkan dengan kondisi dan syarat dari transaksi antar pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau untuk diperbandingkan dengan kondisi dan syarat transaksi pada sektor usahanya.

Secara garis besar, apabila fiskus tidak memperoleh analisa kesebandingan dari wajib pajak maka fiskus diharuskan mengikuti prosedur berikut,

- 1) Membuat karakterisasi transaksi afiliasi dan transaksi independen yang menjadi pembandingan (transaksi independen dapat diperoleh antara wajib pajak dengan pihak independen atau antara pihak independen dengan pihak independen lainnya)
- 2) Melakukan analisa kesebandingan dan mendokumentasikan proses analisis dan hasil analisa kesebandingan
- 3) Mendokumentasikan surat permintaan dan tanggapan wajib pajak atas permintaan analisa kesebandingan yang disampaikan kepada wajib pajak.

Faktor-faktor yang diperbandingkan dalam melakukan analisa kesebandingan adalah karakteristik barang atau jasa, fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan untuk melakukan fungsi serta risiko yang ditanggung dari fungsi yang dilakukan dan aset yang digunakan, kesepakatan antara pihak yang bertransaksi, kondisi ekonomi, dan strategi bisnis.

Tujuan dari analisa kesebandingan menurut ketentuan ini adalah untuk mengidentifikasi perbedaan kondisi transaksi dengan kondisi transaksi independen yang menjadi pembanding, yang member pengaruh terhadap hasil transaksi dan menyimpulkan karakter dari kondisi transaksi yang diperbandingkan (*characterizing the transaction*). Sedangkan tujuan dari analisa fungsi aset dan risiko adalah untuk mengidentifikasi perbedaan substansi usaha para pihak yang terlibat dalam transaksi yang diperbandingkan, baik dalam transaksi afiliasi maupun transaksi independen, yang memberi pengaruh terhadap hasil transaksi dan menyimpulkan karakter dari para pihak yang terlibat dalam transaksi sebagai dasar untuk menyimpulkan substansi usaha para pihak tersebut (*characterizing the subject*).

Ketentuan tersebut menekankan pemeriksaan analisa kesebandingan kepada substansi transaksi atau usaha, bukan kepada bentuk atau status legal sehingga dituntut bagi fiskus untuk menganalisa substansi usaha wajib pajak. Ketentuan ini memberikan panduan untuk melakukan klasifikasi usaha untuk perusahaan yang melakukan fungsi pabrikasi dan distribusi berdasarkan analisa atas karakter-karakter yang melekat kepada perusahaan berdasarkan fungsi, aset dan risiko. Dari analisa atas karakter-karakter yang melekat pada perusahaan, kemudian perusahaan tersebut digolongkan kepada perusahaan manufaktur/distributor fungsi penuh, manufaktur/distributor fungsi terbatas, atau perusahaan jasa maklon/distributor risiko rendah (komisioner).

Analisa fungsi, aset dan risiko (FAR) tersebut harus dilakukan berdasarkan data yang diandalkan (*reliable*) dan dapat ditunjukkan dari biaya yang ditanggung oleh tiap-tiap pihak yang terlibat dalam transaksi. Cara menentukan keandalannya melalui cara verifikasi oleh pihak fiskus. Ketentuan tersebut menyatakan bahwa analisa FAR harus dilakukan secara akurat dan menyeluruh karena akan menjadi

dasar untuk menentukan bagian imbalan atau hasil transaksi dari para pihak yang terlibat dalam suatu transaksi.

Untuk penggunaan data pembanding maka fiskus diutamakan menggunakan data pembanding internal karena tidak ada hambatan dalam melakukan verifikasi keandalan data, ketersediaan data dan keakuratan. Sebaliknya, apabila pembanding internal menyebabkan hasil penerapan suatu metode harga transfer menjadi tidak andal maka pembanding eksternal dapat digunakan.

Dalam melakukan perbandingan ini, terdapat hierarki dalam pemilihan pembanding, yaitu fiskus memulai dari perbandingan tingkat harga, apabila hal tersebut sulit dilakukan maka perbandingan dilakukan atas tingkat laba kotor dan apabila masih sulit dilakukan maka perbandingan dilakukan atas tingkat laba bersih operasi.

Hasil yang diperoleh dari perbandingan yang dilakukan antara transaksi afiliasi dan transaksi independen, apabila terdapat perbedaan kondisi transaksi yang material yang dapat mempengaruhi penentuan harga transaksi, maka fiskus akan melakukan penyesuaian yang realistis secara ekonomis atas perbedaan tersebut sehingga harga kedua transaksi dapat diperbandingkan (telah sebanding).

III.3 Ketentuan Ketentuan Perpajakan Atas Transfer Pricing dan Analisa Kesebandingan Di Amerika Serikat

III.3.1 Perkembangan Ketentuan Harga Transfer Di Amerika Serikat

Ad Hoc Group of Experts on International, Cooperation in Tax Matters, (United Nations, 2001) mengemukakan bahwa Perkembangan ketentuan hukum perpajakan khususnya untuk harga transfer di Amerika Serikat telah dimulai sejak Undang-undang 482 disahkan pada tahun 1928. Perkembangan dari peraturan harga transfer di Amerika Serikat juga dinilai mempunyai peran penting dalam perpajakan internasional karena menjadi acuan bagi OECD dan negara lain dalam menerbitkan aturan perpajakan terkait harga transfernya.

Awal mula dari ketentuan perpajakan terkait harga transfer di Amerika Serikat pada Undang-undang 482 tahun 1928 yaitu terdapat ketentuan yang menyatakan adanya kewenangan dari *Secretary of Treasury* untuk melakukan

penyesuaian atas transaksi afiliasi dan penghasilan kena pajak atas wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi. Ketentuan hukum yang lebih merinci dimulai pada tahun 1968 dengan diperkenalkannya hierarki pada metode penentuan harga transfer seperti *comparable uncontrolled price*, *resale price*, *cost plus* dan metode lainnya.

Pada tahun 1986, undang-undang 482 tersebut ditambahkan dengan pasal yang mengatur mengenai penentuan nilai transaksi atas aset tidak berwujud, karena aset tidak berwujud seperti royalti memainkan peranan penting didalam penentuan tingkat penghasilan kena pajak yaitu transfer atas aset tidak berwujud harus sepadan dengan penghasilan yang terkait dengan aset tidak berwujud tersebut (terdapat kewenangan pada pihak fiskus untuk menentukan harga transaksi yang telah dilakukan berdasarkan profit aktual di masa mendatang).

Pada tahun 1993, peraturan temporer diterbitkan dengan mencakup pemilihan metode penentuan harga transfer yaitu *CUP*, *resale price*, *cost plus*, *CPM*, dan *profit split*. Pada peraturan tersebut dinyatakan bahwa terdapat kebebasan untuk memilih metode penentuan harga transfer ("*best method rules*") yaitu metode yang paling tepat menyediakan ukuran yang akurat sesuai prinsip kewajaran berdasarkan fakta dan kondisi pada saat dilakukannya transaksi. Ketentuan tersebut juga mengatur mengenai metode penentuan harga transfer untuk aset tidak berwujud yaitu dengan metode *Comparable uncontrolled method* (CUT) atau *Comparable profit method* (CPM) apabila CUT tidak dapat dilakukan, metode lainnya adalah *profit split method*, pemilihan salah satu metode tersebut wajib didokumentasikan untuk memberikan gambaran mengapa metode tersebut yang paling akurat untuk menilai kewajaran dari transaksi.

Di tahun 1994, peraturan mengenai harga transfer (*section 1.482*) disahkan dan mulai berlaku sejak tahun pajak setelah 6 Oktober 1994, ketentuan ini melengkapi ketentuan temporer pada tahun 1993 namun secara mendasar tetap mempunyai konsep yang sama yaitu didasari oleh penerapan prinsip kewajaran dalam transaksi. Konsep yang melandasinya yaitu penentuan harga pada transaksi afiliasi yang dilakukan haruslah sama dengan apabila transaksi tersebut dilakukan dengan pihak independen. Dikarenakan transaksi yang identik dengan apa yang dilakukan oleh wajib pajak tersebut sulit untuk diperoleh sebagai perbandingan,

maka alternatifnya adalah perlu adanya pembanding. Oleh sebab itu, ketentuan ini mewajibkan adanya analisa kesebandingan. Pemilihan metode penentuan harga transfer pada ketentuan ini didasari pada *best method rule*. *Best method rule* diartikan wajib pajak bebas memilih metode penentuan harga transfer tetapi harus didukung oleh fakta bahwa pada situasi dan kondisi transaksi, metode terpilih memberikan ukuran yang paling dapat diandalkan untuk hasil warga wajar. Selain itu, pemilihan metode juga harus didasari oleh pertimbangan dari faktor kesebandingan dan faktor kualitas dari data dan asumsi. Hal ini dapat diartikan bahwa analisa kesebandingan adalah salah satu komponen penting dalam penerapan *arms length price* yang dilakukan diawal prosedur penentuan jumlah harga transfer.

Di lain pihak, Fiskus akan menentukan harga transfer dengan menggunakan metode yang berbeda dengan wajib pajak dengan pertimbangan metode yang dipilihnya lebih tepat, pada kasus tersebut wajib pajak dapat mencoba untuk membuktikan bahwa penyesuaian harga transfer dari metode yang dipilih fiskus adalah tidak tepat.

Seperti diungkapkan diatas bahwa dalam pemilihan metode penentuan, wajib pajak diwajibkan untuk melakukan analisa kesebandingan, yaitu transaksi dengan atau antar pihak independen yang menjadi pembanding tidak perlu sama, tetapi cukup dapat diperbandingkan untuk dipakai pembanding. Jika terdapat perbedaan yang material maka perbedaan material tersebut harus disesuaikan. Pada analisa kesebandingan, yang perlu dianalisa mencakup karakter barang atau jasa fungsi, ketentuan dalam kontrak perjanjian, risiko, strategi bisnis dan kondisi ekonomi.

Di Amerika Serikat terdapat sanksi apabila wajib pajak tidak mematuhi ketentuan perpajakan terkait transaksi afiliasi yang dilakukannya sesuai dengan ketentuan *Internal Revenue Code Section 6662: Imposition of accuracy-related penalty on underpayments* (Ernst & Young, 2009) yaitu,

- 1) Denda sebesar 20 % atau 40% dari kurang bayar pajak.
- 2) Denda tambahan sebesar 20% dari denda atas salah hitung substansial.

- 3) Denda tambahan sebesar 40% dari denda atas salah hitung beban pajak kotor, berdasarkan kriteria tertentu yang dinyatakan pada undang-undang.

Sanksi tersebut akan diputuskan setelah melalui tahapan reviu oleh *Transfer Pricing Penalty Oversight Committee*.

III.3.2 Ketentuan Analisa Kesebandingan Di Amerika Serikat

Ketentuan mengenai analisa kesebandingan diatur secara umum pada US Section 1.482-1 (“1.482”) dan ketentuan secara khusus untuk transaksi barang berwujud atau tidak berwujud diatur pada 1.482-3 sampai dengan 1.482-6. US Section 1.482-1, mengatur secara umum mengenai prinsip-prinsip dan pedoman yang harus diikuti oleh wajib pajak didalam pemenuhan kewajiban didalam US 1.482. ketentuan pada 1.482-1 menyatakan bahwa pertimbangan atas faktor-faktor yang menjadi penentu kesebandingan perlu dilakukan karena faktor-faktor tersebut akan memberikan panduan untuk wajib pajak dalam menentukan metode yang tepat untuk penentuan harga transfer yang wajar. Dengan mempertimbangkan faktor-faktor penentu kesebandingan maka dapat ditentukan transaksi yang akan diperbandingkan walaupun dalam kondisi umum, transaksi yang identik sulit untuk diperoleh.

Seperti yang telah dijelaskan bahwa dalam penerapan *best method rule*, faktor kesebandingan dari transaksi akan menentukan metode yang terbaik yang akan digunakan. 1.482-1 (c) (2) (i), menyatakan mengenai kesebandingan, bahwa keandalan metode yang didasari dari hasil dari transaksi antara pihak independen bergantung pada tingkat kesebandingan dari transaksi afiliasi dengan transaksi independen. Untuk mendapatkan pembanding yang sebanding, maka wajib pajak harus mempertimbangkan faktor-faktor kesebandingan yang diatur pada 1.482-1 (d) (3) dan standar kesebandingan yang diatur pada 1.482-1 (d) (2).

Faktor-faktor yang perlu dianalisa dalam analisa kesebandingan adalah,

1. Fungsi
2. Kesepakatan perjanjian
3. Risiko
4. Kondisi ekonomi

5. Barang atau jasa

Setiap faktor tersebut perlu diidentifikasi agar tingkat kesebandingan dari transaksi pembanding dapat diketahui. Apabila terdapat kondisi khusus maka wajib pajak juga perlu mengikuti aturan pada paragraf (d) (4) pada 1.482-1, yaitu mempertimbangkan faktor-faktor berikut dalam penentuan harga wajarnya.

1. Strategi pangsa pasar
2. Pasar pada lokasi geografis yang berbeda
3. Transaksi-transaksi yang secara umum tidak diterima sebagai pembanding

Faktor-faktor penentu tingkat kesebandingan diuraikan dalam ketentuan ini sebagai berikut,

1. Analisa fungsional

Analisa fungsional mencakup perbandingan atas fungsi yang dijalankan oleh wajib pajak, dan sumber daya (aset) terkait yang dipakai oleh wajib pajak dalam setiap transaksinya. Perbandingan dilakukan dengan melihat kesesuaian antara fungsi yang diidentifikasi dan aktivitas ekonomi yang sedang berjalan serta aset yang dipakai oleh wajib pajak. Fungsi-fungsi yang berkaitan dengan wajib pajak pada umumnya adalah

- a) Penelitian dan pengembangan
- b) Desain produk dan pengembangan produk
- c) Manufaktur, produksi, dan pengembangan proses
- d) Fabrikasi produk, *extraction*, dan perakitan
- e) Pembelian dan pengelolaan material
- f) Fungsi distribusi dan pemasaran, termasuk manajemen persediaan, administrasi garansi dan aktivitas periklanan
- g) Transportasi dan gudang
- h) Manajerial, legal, akuntansi dan keuangan, kredit dan penagihannya, pelatihan dan jasa manajemen personel

2. Ketentuan Perjanjian (*contractual terms*)

Faktor-faktor dalam ketentuan perjanjian diidentifikasi melalui analisa antara perjanjian tertulis dengan substansi ekonomis transaksi (apabila yang terdapat perjanjian tertulis), sedangkan apabila tidak terdapat

perjanjian maka aktivitas ekonomi yang dijalankan oleh perusahaan adalah yang digunakan sebagai informasi atas ketentuan kesepakatan. Faktor-faktor yang dianalisa dalam ketentuan kesepakatan yang umumnya mempengaruhi harga adalah sebagai berikut,

- a) Bentuk pembayaran
- b) Jumlah penjualan atau pembelian
- c) Lingkup dan ketentuan atas jaminan yang diberikan
- d) Hak untuk memutakhirkan, revisi dan modifikasi
- e) Jangka waktu atas *license* yang terkait, perjanjian, dan pemutusan atau hak untuk renegotiasi.
- f) Transaksi jaminan atau hubungan bisnis yang sedang berjalan antara pembeli dan penjual, termasuk pembuatan cadangan untuk jasa tambahan atau pengganti, dan perpanjangan ketentuan kredit atau pembayaran.

3. Risiko

Risiko yang diterima oleh masing-masing pihak yang bertransaksi akan menentukan harga yang dikenakan atau laba yang akan diperoleh pada kedua transaksi, risiko yang relevan dalam kedua transaksi adalah sebagai berikut,

- a) Risiko pasar, termasuk fluktuasi harga, permintaan, penentuan harga, dan tingkat persediaan
- b) Risiko yang berkaitan dengan keberhasilan dan kegagalan dari aktivitas penelitian dan pengembangan
- c) Risiko keuangan, termasuk fluktuasi dari tingkat nilai tukar mata uang dan tingkat bunga
- d) Risiko kredit dan penagihan
- e) Risiko atas kewajiban barang
- f) Risiko bisnis umum terkait dengan kepemilikan barang, bangunan dan peralatan.

Risiko yang diterima oleh masing-masing wajib pajak umumnya dapat diidentifikasi dari ketentuan perjanjian, namun hal tersebut akan diakui apabila sesuai dengan substansi ekonomis dari transaksi. Apabila

alokasi dari risiko yang diterima antara masing-masing pihak yang bertransaksi baru dilakukan setelah hasil dari risiko tersebut diketahui maka dianggap lemah secara substansi ekonomisnya. Ketentuan ini juga menyatakan faktor yang perlu diperhatikan dalam menganalisa substansi transaksi yaitu,

- a) Apakah pola tindakan dari wajib pajak konsisten dari waktu ke waktu dengan alokasi risiko yang diterima oleh masing-masing wajib pajak atau apabila pola berubah, apakah ketentuan perjanjian juga dimodifikasi secara tepat.
- b) Apakah wajib pajak mempunyai kapasitas keuangan untuk mendanai kerugian yang diprediksi mungkin terjadi sebagai hasil dari asumsi risiko, atau apakah pada kondisi kewajaran, pihak lain pada transaksi afiliasi yang menerima konsekuensi atas kerugian tersebut pada akhirnya.
- c) Luasnya kendali manajemen atau operasional atas satu pihak kepada aktivitas bisnis yang secara langsung mempengaruhi jumlah pendapatan dan kerugian yang direalisasi. Pada kondisi kewajaran, pihak yang menerima risiko yang lebih besar adalah pihak yang memiliki pengendalian yang lebih terhadap pihak lainnya.

4. Kondisi ekonomi

Faktor-faktor kondisi ekonomi akan menentukan tingkat kesebandingan dari kedua transaksi yang diperbandingkan, yaitu dengan membandingkan kondisi ekonomi signifikan yang mempengaruhi harga pada kedua transaksi. Faktor-faktor tersebut termasuk,

- a) Kemiripan dari pasar geografis
- b) Ukuran relative dari tiap pasar, dan luasnya pembangunan ekonomi keseluruhan pada tiap pasar
- c) Tingkatan pasar (pedagang besar, eceran, dan sebagainya)
- d) Pangsa pasar relevan atas barang atau jasa yang ditransaksikan
- e) Biaya spesifik atas faktor produksi dan distribusi

- f) Tingkat kompetisi pada tiap pasar terkait dengan barang atau jasa yang ditransaksikan
- g) Kondisi ekonomi pada industri tertentu, termasuk apakah pasar sedang membesar atau mengecil ukurannya, dan
- h) Alternatif realistis yang tersedia untuk penjual dan pembeli.

5. Barang atau Jasa

Analisa yang dilakukan adalah melakukan perbandingan antara barang atau jasa antara kedua transaksi yang diperbandingkan termasuk apabila terdapat barang tidak berwujud yang termasuk didalam barang atau jasa yang ditransaksikan.

Faktor-faktor spesifik yang dianalisa dalam perbandingan barang atau jasa adalah sebagai berikut,

- a) Kualitas barang
- b) Ketentuan perjanjian (lingkup dan ketentuan jaminan yang ada, volume penjualan atau pembelian, ketentuan kredit, ketentuan transportasi)
- c) Tingkat pasar (pedagang besar, eceran, dan lainnya)
- d) Pasar geografis dimana transaksi terjadi
- e) Tanggal transaksi
- f) Barang tidak berwujud yang berkaitan dengan penjualan
- g) Risiko mata uang asing, dan
- h) Alternatif realistis yang tersedia bagi pembeli dan penjual.

Ketentuan ini juga menerapkan standar perbandingan yaitu transaksi pembandingan tidak perlu identik tetapi cukup memadai untuk dikatakan sejenis, adapun apabila terdapat perbedaan, maka penyesuaian perlu dilakukan penyesuaian atas perbedaan material tersebut. Penyesuaian dilakukan sesuai dengan dasar praktik komersial, prinsip ekonomi dan analisa statistik. Penyesuaian dilakukan jika pengaruh dari perbedaan itu kepada harga atau laba dapat dipastikan dengan akurat untuk meningkatkan keandalan hasil penyesuaian. Namun jika penyesuaian tidak dapat dilakukan maka transaksi antar pihak independen dapat digunakan sebagai ukuran untuk menghasilkan transaksi wajar, tetapi dengan konsekuensi tingkat keandalan dari analisa tersebut akan menurun.

Analisa kesebandingan atas berbagai faktor tersebut akan memberikan gambaran mengenai transaksi afiliasi yang dilakukan dan kondisi yang melingkupinya, disamping itu juga dapat menyimpulkan apakah kondisi transaksi pembandingan adalah sebanding atau tidak sebanding. Penentuan sebanding atau tidak dapat diketahui apabila dari Analisa atas karakter barang atau jasa, risiko dan fungsi, kedua transaksi yang diperbandingkan sudah memiliki kemiripan dari tiap faktor tersebut. US Section 1.482 menyatakan bahwa hasil dari analisa kesebandingan untuk masing-masing jenis transaksi seperti transaksi atas barang berwujud, barang tidak berwujud dengan analisisnya masing-masing akan menentukan metode yang sesuai dalam penentuan harga transfer.

III.4 Ketentuan Perpajakan Atas Transfer Pricing dan Analisa Kesebandingan Di India

III.4.1 Perkembangan Ketentuan Perpajakan Atas Harga Transfer Di India

Ketentuan pajak mengenai *transfer pricing* di India dinyatakan pada bagian 92 (*section 92*), *section 92A* sampai dengan 92F undang-undang keuangan tahun 2001 (*The Finance Act, 2001*) yang merupakan hasil amandemen dari undang-undang pajak penghasilan tahun 1961 (*Income Tax Act, 1961*). Adapun ketentuan pelaksanaan mengenai transaksi harga transfer diatur pada *Income Tax Rules – rule 10A-10E* yang dikeluarkan oleh *Central Board of Direct Taxes (CBDT)*.

Undang-undang keuangan tahun 2001 *Section 92* tersebut berisi aturan mengenai perhitungan penghasilan atas transaksi internasional afiliasi melalui harga yang wajar dan informasi serta dokumen transaksi yang diperlukan untuk pelaksanaan ketentuan ini. Dasar ketentuan untuk harga transfer ada pada *section 92*, dimana penghasilan yang diakui oleh pajak adalah penghasilan yang diperoleh dari transaksi dengan menggunakan harga wajar (*arm's length price*).

Ketentuan penggunaan harga wajar ini hanya dilakukan apabila transaksi dilakukan secara internasional dan dilakukan oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa sepanjang hasil dari penerapan harga wajar menghasilkan dampak peningkatan pajak penghasilan. Apabila hasil dari penerapan ketentuan

penggunaan harga wajar dapat menurunkan pajak penghasilan maka ketentuan untuk menerapkan harga wajar ini tidak berlaku (section 92 (3)-2).

Pemakaian metode perhitungan harga transfer yang wajar (*arm's length price*) diatur pada Undang-Undang Keuangan *Section 92C* dan secara rinci diatur pada *income tax rules 10C* yaitu melalui metode yang paling sesuai dengan kondisi khusus transaksi atau karakter dari pihak afiliasi atau fungsi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang bertransaksi (*most appropriate method*) dan metode yang dapat memberikan hasil pengukuran harga transfer yang paling dapat diandalkan.

Pemilihan metode yang paling sesuai (*the most appropriate method*), didasari oleh beberapa faktor berikut yaitu, sifat dan jenis transaksi internasional, jenis pihak afiliasi, fungsi yang dijalankan, aset yang digunakan atau akan digunakan dan risiko yang diprediksi oleh masing-masing pihak yang bertransaksi, ketersediaan, cakupan dan keandalan dari data yang dibutuhkan untuk penerapan metode, jangkauan dari penyesuaian yang dapat dilakukan secara andal dan akurat atas perbedaan harga antara transaksi afiliasi yang dilakukan dan transaksi pembanding lainnya, sifat, cakupan dan keandalan dari asumsi yang dibutuhkan untuk penerapan metode. Adapun metode-metode yang diperbolehkan sesuai Undang-Undang Keuangan *Section 92C* adalah sebagai berikut,

- a) comparable uncontrolled price method
- b) resale price method
- c) cost plus method
- d) profit split method
- e) transactional net margin method
- f) dan metode lainnya yang diperbolehkan oleh dewan.

Untuk penggunaan dari metode tersebut masing-masingnya dijelaskan pada *Income Tax Rules 10B*. Apabila harga transfer yang diperoleh dari penggunaan metode adalah lebih dari satu harga, maka harga transfer yang ditetapkan adalah melalui hasil rerata aritmetis dari beberapa harga tersebut. Jika perbedaan antara harga transfer yang diperoleh dari hasil penggunaan metode penentuan harga transfer dengan harga transfer yang telah dilakukan tidak lebih

dari 5 persen, maka harga transfer yang telah dilakukan diakui sebagai harga wajar (*arm's length price*).

Apabila wajib pajak tidak menyediakan dokumentasi atas pelaksanaan *most appropriate method* dan tidak memelihara informasi dan dokumentasi terkait transaksinya atau data informasi yang diberikan kepada fiskus adalah tidak benar atau tidak dapat diandalkan maka pihak pemeriksa pajak (fiskus) dapat menentukan harga wajar transaksi dengan menggunakan dokumen dan informasi yang tersedia atau diperolehnya.

Untuk itu, sesuai dengan undang-undang keuangan 2001 *section 92D*, wajib pajak yang melakukan transaksi demikian diwajibkan oleh ketentuan ini untuk memelihara dokumentasi, informasi dan dokumen yang terkait dengan transaksi afiliasinya, apabila diperlukan dalam pemeriksaan, pihak fiskus dapat meminta wajib pajak untuk melengkapi dan memperbaiki informasi dan dokumen terkait (salah satunya laporan akuntan publik mengenai transaksi hubungan istimewa) dalam kurun waktu tiga puluh hari atau lebih melalui permohonan wajib pajak yang disetujui oleh fiskus. Dalam *income tax rules 10D (2)*, disebutkan tidak wajib bagi wajib pajak untuk melakukan dokumentasi apabila total nilai transaksi adalah sejumlah 1 crore rupee (setara dengan 10 Juta Rupee) atau setara dengan USD 222.779,413 (kurs pada tanggal 28 Maret 2011). Dokumen yang wajib untuk dipelihara oleh wajib pajak (Singhania, 2010) yang disebutkan oleh ketentuan *income tax rules 10D* yaitu,

1. Dokumentasi terkait informasi perusahaan

- a) Deskripsi perusahaan yang terdiri dari struktur kepemilikan berupa rincian saham atau bentuk kepemilikan lainnya atas pihak afiliasi
- b) Informasi umum perusahaan dan hubungan perusahaan dengan perusahaan afiliasi lainnya, yang terdiri dari nama, alamat, status hukum, dan Negara residen pajak pada tiap perusahaan yang termasuk dalam grup yang melakukan transaksi dan hubungan kepemilikan antara masing-masing perusahaan.
- c) Sifat dan karakter bisnis yang dijalankan yaitu, deskripsi menyeluruh atas bisnis dari wajib pajak dan industri dimana wajib pajak beroperasi dan bisnis yang dijalankan oleh pihak lawan transaksi afiliasi.

2. Dokumentasi terkait transaksi dan kondisi transaksi

- a) Informasi terkait tiap-tiap transaksi
Sifat dan ketentuan yang mencakup harga dari transaksi internasional antar pihak afiliasi, rincian dari barang atau jasa yang ditransaksikan serta jumlah dan nilai dari tiap transaksi atau tiap jenis transaksi tersebut.
- b) Deskripsi fungsi yang dijalankan, risiko yang diasumsikan dan aset yang digunakan atau hendak digunakan oleh pihak-pihak yang bertransaksi.
- c) Analisa ekonomi dan pasar, beserta perkiraan, anggaran dan estimasi keuangan lainnya yang disiapkan oleh wajib pajak untuk keseluruhan perusahaan atau untuk masing-masing divisi atau produk yang terkait dengan transaksi yang afiliasi yang dilakukan.

3. Dokumentasi terkait perhitungan harga transfer

- a) Informasi terkait dengan catatan atas transaksi kepada pihak independen untuk dianalisa tingkat kesebandingannya dengan transaksi afiliasi yang dilakukan, termasuk dokumentasi atas sifat, ketentuan dan kondisi yang terkait dengan transaksi kepada pihak independen yang mempunyai pengaruh terhadap harga.
- b) catatan atas analisa yang dilakukan untuk mengevaluasi kesebandingan antara transaksi kepada pihak independen (transaksi pembanding) dengan transaksi afiliasi.
- c) Penjelasan dari metode yang dipakai untuk menentukan harga transfer dari tiap transaksi atau jenis transaksi, alasan penggunaan metode tersebut dan cara penggunaan metode tersebut.
- d) Catatan atas prosedur aktual yang dilakukan untuk menentukan harga transfer, termasuk rincian data pembanding dan informasi keuangan yang digunakan untuk menerapkan metode yang paling tepat (*the most appropriate method*), dan penyesuaiannya jika ada yang dibuat untuk menyesuaikan perbedaan antara transaksi yang dilakukan wajib pajak dengan transaksi pembanding.

- e) Asumsi, kebijakan, dan negosiasi harga, jika tersedia, yang mempengaruhi penentuan harga wajar transaksi.
- f) Rincian penyesuaian, jika ada, yang dibuat atas harga transfer untuk menjadikan harga transfer tersebut sesuai dengan harga wajar yang ditentukan dari aturan ini, dan efek penyesuaian kepada penghasilan kena pajak.
- g) Informasi lainnya, data atau dokumen, termasuk informasi atau data terkait dengan perusahaan afiliasi, yang relevan dengan penentuan harga wajar.

Selain memelihara dokumen atau data tersebut, sesuai dengan *Finance Act* 2010 *section* 92E wajib pajak juga diwajibkan untuk melakukan pelaporan atas hasil laporan pemeriksaan akuntan publik terkait kegiatan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Adapun laporan tersebut merupakan pernyataan dari akuntan publik bahwa wajib pajak telah melakukan dokumentasi yang tepat dan memelihara dokumen transaksi afiliasi serta informasi yang diungkapkan pada laporan adalah benar. Umumnya informasi yang diungkapkan pada laporan adalah nama, alamat, nomor rekening permanen dan status dari wajib pajak, daftar nama-nama perusahaan afiliasi yang bertransaksi, sifat dari hubungan dan rincian informasi lainnya atas perusahaan afiliasi tersebut, serta deskripsi dari transaksi internasional yang dilakukan wajib pajak, termasuk kuantitas, nilai, jenis pembayaran tunai atau kredit serta metode yang dipakai dalam menguji kriteria harga wajar pada transaksi yang dilakukan wajib pajak (KPMG, 2011).

KPMG Global Transfer Pricing Review (2011) menyebutkan sanksi bagi wajib pajak yang lalai dalam menjalankan ketentuan mengenai harga transfer diklasifikasikan sesuai dengan jenis kelalaiannya yaitu,

1. Untuk kelalaian atau penghindaran pelaporan penghasilan yang sebenarnya wajib pajak dikenakan sanksi 100 hingga 300 persen denda dihitung dari kenaikan pajak yang seharusnya terutang.
2. Untuk kelalaian wajib pajak dalam memelihara data, informasi serta dokumentasi dan menyediakan informasi pada saat pemeriksaan atas transaksi

hubungan istimewa internasional dikenakan denda sebesar 2% dari nilai transaksi yang dilakukan

3. Kelalaian dalam melengkapi laporan dari akuntan publik adalah sebesar 100.000,- India Rupee.

III.4.2 Ketentuan Terkait Analisa Kesebandingan Di India

Dasar ketentuan perpajakan di India mengenai analisa kesebandingan dalam penentuan harga wajar dalam transaksi afiliasi didasari oleh konsep analisa fungsi, aset dan risiko (FAR), hal tersebut tercermin dari *Income Tax Rules* 10(B)2 yang menyebutkan bahwa transaksi pembanding yang digunakan dalam penentuan harga wajar atas transaksi ditentukan dengan mempertimbangkan kesebandingan dari faktor-faktor karakteristik barang atau jasa yang ditransaksikan antara transaksi afiliasi dan transaksi pembandingnya, adapun faktor-faktor yang dianalisa untuk menentukan kesebandingan keduanya adalah sebagai berikut,

- 1) fungsi yang dijalankan oleh pihak yang bertransaksi beserta aset yang digunakan dan risiko yang diasumsikan oleh masing-masing pihak yang bertransaksi
- 2) ketentuan pada perjanjian baik yang tertulis maupun tidak tertulis yang mencakup hak, tanggung jawab dan risiko dan manfaat yang diterima masing-masing pihak
- 3) kondisi yang terjadi pada pasar dimana pihak yang bertransaksi melakukan operasional usahanya, termasuk lokasi geografis dan ukuran pasar, biaya tenaga kerja dan modal pada pasar, pertumbuhan ekonomi keseluruhan dan tingkat dari persaingan dan tingkat pasar (pedagang besar atau eceran).

Ketentuan tersebut menyatakan bahwa transaksi pembanding yang sebanding adalah apabila tidak ada perbedaan. Transaksi pembanding juga dapat disimpulkan sebanding walaupun terdapat perbedaan material yang mempengaruhi transaksi antara transaksi afiliasi dan pembandingnya dengan cara dilakukan penyesuaian yang akurat untuk menghilangkan dampak dari perbedaan itu sehingga kedua transaksi dapat dibandingkan.

Analisa kesebandingan atas transaksi pembanding dan transaksi afiliasi dilakukan sebagai tahapan awal untuk menentukan metode harga transfer yang dipilih berdasarkan ketentuan *the most appropriate method*. Dalam melakukan pemilihan metode yang paling sesuai (*the most appropriate method*), faktor-faktor yang perlu diperhatikan menurut *Income Tax Rules 10C* (termasuk didalamnya analisa kesebandingan pada butir nomor 2 dan 4 dibawah) adalah,

- 1) sifat dan jenis transaksi internasional.
- 2) Jenis atau jenis-jenis dari pihak afiliasi yang melakukan transaksi serta fungsi yang dijalankan, aset dan risiko yang diasumsikan oleh masing-masing pihak.
- 3) Ketersediaan, cakupan, dan keandalan dari data dan asumsi yang diperlukan untuk mengaplikasikan metode.
- 4) Tingkat kesebandingan yang ada antara transaksi afiliasi dengan transaksi pembanding (transaksi antar/dengan pihak independen)
- 5) Jangkauan tingkat keandalan dan penyesuaian akurat yang dapat dilakukan untuk menghilangkan perbedaan, jika ada, antara transaksi afiliasi dengan transaksi pembanding (transaksi antar/dengan pihak independen).

Karena terdapat ketentuan mengenai analisa kesebandingan maka konsekuensinya terdapat kewajiban dokumentasi atas hal-hal yang terkait dengan analisa kesebandingan sesuai yang dinyatakan pada *income tax rules no. 10D*. Adapun dokumentasi terkait analisa kesebandingan adalah dokumentasi atas fungsi-fungsi pihak yang terlibat transaksi, aset yang digunakan dan risiko yang diasumsikan. Selain itu, wajib pajak juga wajib untuk mendokumentasikan rincian barang atau jasa yang ditransaksikan serta kondisi ekonomi dan pasar yang ada.

Dari hal demikian dapat ditinjau bahwa ketentuan perpajakan mengenai analisa kesebandingan dilakukan dengan membandingkan transaksi afiliasi yang dilakukan oleh wajib pajak dengan transaksi pembanding (transaksi dengan pihak independen) melalui analisa faktor-faktor tersebut, sehingga transaksi pembanding dapat diperoleh dengan karakteristik kondisi yang sebanding sehingga harga wajar transaksi dapat ditentukan.

Adapun data yang dapat digunakan sebagai dasar untuk melakukan analisa faktor-faktor pembanding atas kedua transaksi yang diperbandingkan menurut

ketentuan *Income Tax Rules section 10(B)4* yaitu data di tahun terjadinya transaksi (*contemporaneous data*). Dalam kondisi tertentu penggunaan data tahun sebelumnya (maksimum data paling lama adalah data dua tahun sebelumnya) dilakukan apabila informasi tersebut terbukti secara andal dapat mempengaruhi penentuan harga transfer. Penggunaan data tahun setelah terjadinya transaksi atau penggunaan data profit rata-rata beberapa tahun tidak diperbolehkan. Selain itu diwajibkan bagi wajib pajak untuk memutakhirkan data dan informasi pada dokumentasi sesuai dengan perkembangan informasi terkini.

Di India, menurut Price Waterhouse Coopers (2009) fiskus (*transfer pricing officer*) dapat memilih transaksi pembanding atau data pembanding dengan menggunakan pembanding rahasia (*secret comparable*), yaitu informasi mengenai harga atau rasio laba pembanding diperoleh dari kompetitor wajib pajak yang diperiksa dengan cara menggunakan kekuasaan pajak dibawah undang-undang menurut *the Income Tax Act 1961 Section 133(6)*.

BAB IV
ANALISA DAN PEMBAHASAN

IV.1 Aspek Terkait Ketentuan Analisa Kesebandingan

Pembahasan penelitian akan diawali dengan membandingkan beberapa komponen pembanding yang membedakan antara ketentuan di masing-masing negara untuk memperoleh kesimpulan apakah regulasi mengenai analisa kesebandingan terkait harga transfer di Indonesia telah sejalan dengan perkembangan regulasi terkait dengan Amerika Serikat dan India serta Panduan Harga Transfer OECD (“OECD TP Guidelines”). Adapun aspek yang membedakan antara masing-masing regulasi menurut penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Faktor-faktor analisa kesebandingan dan data yang dijadikan pembanding
2. Dokumentasi analisa kesebandingan
3. Sanksi terkait analisa kesebandingan
4. Penggunaan Jasa Assurans Atas Informasi Transaksi Afiliasi

IV.1.1 Faktor-faktor analisa kesebandingan dan data yang dijadikan pembanding

Faktor-faktor analisa kesebandingan antara masing-masing negara dengan OECD dapat diperbandingkan secara ringkas sebagai berikut,

Indonesia	Amerika Serikat	India	OECD
Faktor-Faktor Analisa Kesebandingan			
1) Karakteristik barang/Jasa.	1) Karakteristik Barang atau jasa	1) Karakteristik barang atau jasa	1) Karakteristik dari barang dan jasa
2) Fungsi pihak-pihak yang bertransaksi (analisa fungsi, aset dan risiko)	2) Fungsi pihak yang bertransaksi 3) Risiko yang dihadapi pihak yang bertransaksi	2) Fungsi dan risiko pihak yang bertransaksi;	2) Analisa fungsional (analisa fungsi, aset dan risiko)

3) Ketentuan-ketentuan perjanjian	4) Kesepakatan perjanjian	3 Ketentuan perjanjian	3) ketentuan perjanjian
4) Kondisi ekonomi	5) Kondisi ekonomi	4) Kondisi pasar	4) kondisi ekonomi
5) Strategi usaha.	Kondisi Khusus : Untuk kondisi tertentu, faktor seperti strategi pangsa pasar (strategi bisnis) dapat dipertimbangkan dalam penentuan kesebandingan.		5) strategi bisnis
Data Pembanding Yang Digunakan			
Tidak terdapat ketentuan yang spesifik yang menyebutkan periode data.	Data pembanding ditentukan dapat menggunakan data lima tahunan.	Data pembanding ditentukan hanya dapat menggunakan data pada tahun transaksi terjadi.	Data pembanding ditentukan dapat menggunakan data pada untuk beberapa tahun
Data dapat digunakan dari sumber internal maupun eksternal (<i>commercial database</i> dan data lainnya yang tersedia di publik),	Data dapat diperoleh dari internal maupun eksternal. Terdapat kriteria tertentu dimana pembanding tidak dapat digunakan.	Data dapat diperoleh dari internal maupun eksternal.	Data dapat diperoleh dari internal maupun eksternal.

Faktor-faktor analisa kesebandingan di Indonesia mengacu kepada Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010. Adapun penggunaan dari analisa kesebandingan di Indonesia adalah untuk mendapatkan transaksi pembanding yang sesuai dan menentukan metode penentuan harga transfer yang akan diaplikasikan pada transaksi afiliasi. Selain itu dalam pasal 17 PER-43/PJ/2010 juga disebutkan bahwa untuk transaksi pemanfaatan harta tidak berwujud, pelaksanaan analisa kesebandingan harus mempertimbangkan faktor keterbatasan geografis dalam pemanfaatan hak atas harta tidak berwujud, eksklusifitas hak yang dialihkan, dan keberadaan hak pihak yang memperoleh harta tidak berwujud. Walaupun terdapat uraian mengenai masing-masing faktor atau prosedur analisa kesebandingan pada ketentuan tersebut namun tidak dinyatakan secara rinci dalam ketentuan tersebut dari pelaksanaan analisa kesebandingan untuk masing-masing faktor tersebut.

Ketentuan perpajakan di Indonesia (Per-43/PJ/2010 dan S-153/PJ.04/2010) hanya menyebutkan mengenai sumber-sumber data pembanding yang dapat digunakan sebagai pembanding yaitu data pembanding internal dan eksternal, tetapi untuk periode data pembanding tidak disebutkan. Untuk sumber-sumber informasi yang dapat digunakan untuk data pembanding di Indonesia berdasarkan keterangan narasumber pihak fiskus yaitu bapak Joko Galungan (*Transfer Pricing Working Group, Large Taxpayer Office "LTO" 1*), Direktorat Jenderal Pajak sendiri masih menggunakan database publik maupun komersial yang tersedia yang mencakup informasi perusahaan-perusahaan di wilayah Asia Pasifik, dengan mencari pembanding dari data pembanding untuk negara yang karakteristiknya serupa dengan Indonesia. Pihak fiskus juga mengharapkan ada *database* yang spesifik merangkum data Indonesia agar penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa (analisa kesebandingan) dapat dilakukan dengan tepat sesuai kondisi di Indonesia.

Ketentuan S-153/PJ.04/2010 mengatur bahwa pemeriksa pajak dianjurkan melakukan menggunakan data pembanding eksternal melalui *database* komersial yang dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak. Isi dari ketentuan tersebut tidak mengakomodir ketentuan sebelumnya yaitu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak

No SE-96/PJ/2010 tentang Rasio Total Benchmarking dan Petunjuk Pemanfaatannya. Seharusnya ketentuan S-153/PJ/2010 ikut mengakomodir ketentuan pada Surat Edaran tersebut dengan memuat ketentuan bagi pemeriksa pajak untuk menggunakan pembanding rasio benchmarking sesuai dengan SE-96/PJ/2010 sebelum menggunakan pembanding pada *database* komersial.

Di Amerika Serikat, faktor-faktor utama yang perlu dianalisa dalam analisa kesebandingan serupa dengan faktor pembanding yang ada pada ketentuan di Indonesia. Apabila terdapat kondisi khusus maka wajib pajak juga perlu mengikuti aturan pada paragraf (d) (4) pada 1.482-1, yaitu mempertimbangkan faktor-faktor berikut dalam penentuan harga wajarnya;

- 1) Strategi pangsa pasar;
- 2) Pasar pada lokasi geografis yang berbeda;
- 3) Transaksi-transaksi yang secara umum tidak diterima sebagai pembanding.

Ketentuan *transfer pricing* di Amerika Serikat mengatur secara rinci faktor-faktor yang perlu dicakup dalam analisa kesebandingan sesuai dengan sistematika dari *section 1.482-3* yaitu diuraikan sesuai dengan jenis metode yang akan diterapkan dalam penentuan harga transfer serta diberikan contoh-contoh penggunaan analisa kesebandingan yang relevan dengan masing-masing metode penentuan harga transfer.

Di Amerika Serikat sendiri terdapat beberapa kasus perpajakan terkait kesebandingan, beberapa putusan pengadilan di Amerika Serikat (Jens Wittendorff, 2010) terkait dengan faktor-faktor analisa kesebandingan adalah sebagai berikut;

- 1) Kasus terkait faktor analisa fungsional

Terkait faktor ini adalah kasus *E.I du Pont de Nemours & Co. V. United States*, pengadilan menolak informasi yang diberikan oleh wajib pajak mengenai 21 perusahaan independen (pembanding), atas dasar perusahaan-perusahaan tersebut menjalankan fungsi yang berbeda dari fungsi perusahaan yang diperiksa.

- 2) Kasus terkait analisa atas aset yang digunakan oleh perusahaan
Berkaitan dengan faktor ini adalah kasus *Westreco Inc v. Commissioner* (1992), terkait dengan kontrak penelitian antara anak perusahaan yaitu Westreco dengan Induk Perusahaan yaitu Nestec (Swiss). Pengadilan memutuskan bahwa perusahaan independen pembanding (EG&G, Inc) yang diajukan oleh wajib pajak tidak sebanding dengan wajib pajak (Westreco) karena EG&G mempunyai lebih dari 80% dari paten pada tahun terjadinya kasus pajak ini sedangkan Westreco tidak memiliki paten atas penelitian dan pengembangannya dan seluruh paten dimiliki oleh induknya yaitu Nestec.
- 3) Kasus terkait faktor atas ketentuan perjanjian
Berkaitan dengan pertimbangan ketentuan pada perjanjian untuk menentukan tingkat kesebandingan, kasus *Claymont Investment, Inc. V. Commissioner*, yaitu pemeriksaan *Internal Revenue Services (IRS)* atas dua transaksi pinjaman yang berbeda waktu delapan tahun yang dilakukan Claymont Investment Inc (CIC). CIC yang merupakan anak perusahaan dari U.K. Company (*Holdings*) memperoleh pinjaman dengan bunga 11.5% pada tahun 1988 kemudian pada tahun 1996 CIC menyalurkan pinjaman kepada CIHI dengan bunga 8%, IRS menganggap bahwa dua pinjaman tersebut adalah upaya CIC untuk menyalurkan pendapatan bunga secara rahasia kepada Holdings melalui CIHI sejumlah selisih dari 11.5% dengan 8% yaitu 3.5% dan menganggap kesepakatan perjanjian antara CIC dengan U.K Company tidak konsisten dengan substansi ekonomi yang terjadi pada transaksi. IRS mengungkapkan kepada pengadilan bahwa pinjaman CIC kepada CIHI adalah tidak mengikuti *arm's length terms* dan harus dikarakteristik ulang sebagai 1) pembayaran ulang atas utang dari CIC kepada U.K Company dan 2) sebagai utang baru dari U.K Company kepada CIHI dengan jumlah yang sama dengan tingkat bunga yang wajar sebesar 8%. Pengadilan memutuskan bahwa kedua pinjaman adalah hal yang terpisah karena berbeda delapan tahun, dan menolak karakterisasi ulang kedua transaksi yang dilakukan oleh IRS dengan

alasan bahwa analisa atas pinjaman harus dipisahkan karena pinjaman dari U.K Holdings pertama telah didasari dengan prinsip kewajaran dan kedua transaksi pinjaman harus dianalisa secara terpisah oleh IRS, sehingga IRS hanya diperbolehkan untuk melakukan koreksi atas pinjaman antara CIC dan CIHI. Selain itu pengadilan berpendapat bahwa kedua transaksi mengikuti persyaratan substansi ekonomis dari ketentuan perpajakan yang berlaku karena pihak-pihak yang terlibat dalam pinjaman telah melakukan aktivitasnya sesuai dengan substansi ekonomi dari transaksi yang berlangsung.

4) Kasus terkait dengan faktor kondisi ekonomi

Kasus yang berkaitan dengan faktor kondisi ekonomi adalah kasus *Paccar, Inc v. Commisioner*, yaitu berkaitan dengan induk perusahaan di Amerika Serikat yang melakukan penjualan secara langsung kepada *retailer* independen untuk pasar domestik AS sendiri dan untuk pasar luar negeri dilakukan penjualan kepada anak perusahaan yang akan melakukan penjualan kepada *retailer* independen. IRS mengkoreksi pendapatan dari induk perusahaan dengan merealokasikan pendapatan anak perusahaan ke induknya dengan menggunakan dasar metode *Comparable Uncontrolled Price* (CUP). Pengadilan menolak penggunaan metode CUP oleh IRS dengan alasan bahwa terdapat perbedaan pasar geografis dan tingkat pasar antara wajib pajak yang diperiksa dengan pembanding yang digunakan sehingga harga yang digunakan untuk pembandingan adalah tidak sebanding.

Di Amerika Serikat sesuai dengan *section 1.482-1 (4) special circumstances* (iii) juga mengatur bahwa terdapat transaksi yang tidak dapat dijadikan sebagai pembanding yaitu, 1) transaksi pembanding tidak lazim pada kegiatan usaha pada umumnya; 2) transaksi pembanding dilakukan dengan tujuan untuk menghasilkan hasil yang wajar sesuai dengan transaksi afiliasi yang dilakukan. Contoh kasus yang terjadi dimana pengadilan telah menolak pembanding yang digunakan oleh wajib pajak dan juga terkait faktor karakteristik barang atau jasa pada transaksi terdapat pada kasus *US Steel Corporation* dengan *Internal Revenue Services* pada tahun 1980. *US Steel Corporation* adalah

perusahaan induk yang berlokasi di Amerika Serikat dan mempunyai sekitar 73% pendapatan kotor yang diperoleh dari anak perusahaannya yang berlokasi di luar negeri (Navios), Navios menyediakan jasa transportasi kepada *US Steel Corporation* dengan biaya jasa yang sama jumlahnya dengan biaya yang dikenakan kepada pihak independen. Keputusan pengadilan pajak adalah menolak pembandingan yang diajukan oleh *US Steel Corporation* karena jumlah volume dari transaksi afiliasi adalah jauh berbeda dengan volume yang terjadi pada transaksi dengan pihak independen, sehingga pengadilan beranggapan bahwa transaksi yang dilakukan antara *US Steel Corporation* dengan Navios tidak wajar nilainya walaupun sama dengan pembandingnya. Pengadilan menganggap bahwa Navios telah melakukan pembebanan biaya kepada *US Steel Corp* secara berlebihan dan memutuskan untuk melakukan realokasi atas penghasilan kena pajak *US Steel Corp* (www.openjurist.org, 2011).

Untuk data pembandingan yang akan digunakan sebagai pembandingan atau transaksi pembandingan di Amerika Serikat adalah data sampai dengan lima tahun transaksi.

Ketentuan analisa kesebandingan di India lebih sedikit mencakup faktor-faktor pembandingan tidak seperti di Amerika Serikat dan Indonesia, yang memasukkan strategi bisnis atau strategi pangsa pasar pada ketentuan perpajakannya. Ketentuan mengenai faktor-faktor yang termasuk dalam pertimbangan tingkat kesebandingan terdapat pada *Income Tax Rules Section 10 B* yaitu sebagai berikut;

- (2) *For the purposes of sub-rule (1), the comparability of an international transaction with an uncontrolled transaction shall be judged with reference to the following, namely:—*
- (a) *the specific characteristics of the property transferred or services provided in either transaction;*
 - (b) *the functions performed, taking into account assets employed or to be employed and the risks assumed, by the respective parties to the transactions;*
 - (c) *the contractual terms (whether or not such terms are formal or in writing) of the transactions which lay down explicitly or implicitly how the responsibilities, risks and benefits are to be divided between the respective parties to the transactions;*
 - (d) *conditions prevailing in the markets in which the respective parties to the transactions operate, including the geographical location and size of the markets, the laws and Government orders in force, costs of labour and capital in the markets, overall*

economic development and level of competition and whether the markets are wholesale or retail.

Dari kutipan *Income Tax Rules Section 10 B (2)* tersebut dapat diinterpretasikan bahwa untuk menilai tingkat kesebandingan antara transaksi internasional harus mempertimbangkan faktor-faktor berikut;

- 1) karakteristik dari barang atau jasa yang ditransaksikan;
- 2) fungsi yang dijalankan oleh pihak yang bertransaksi beserta aset yang digunakan dan risiko yang diasumsikan oleh masing-masing pihak yang bertransaksi;
- 3) ketentuan pada perjanjian baik yang tertulis maupun tidak tertulis yang mencakup hak, tanggung jawab dan risiko dan manfaat yang diterima masing-masing pihak;
- 4) kondisi yang terjadi pada pasar dimana pihak yang bertransaksi melakukan operasional usahanya, termasuk lokasi geografis dan ukuran pasar, biaya tenaga kerja dan modal pada pasar, pertumbuhan ekonomi keseluruhan dan tingkat dari persaingan dan tingkat pasar.

Hubungan antara analisa kesebandingan dengan metode penentuan harga transfer di Indonesia sama halnya dengan ketentuan di Amerika Serikat dan India mengatur bahwa pada transaksi yang tingkat kesebandingan dari karakteristik barang atau jasanya serta kondisi transaksi adalah tinggi, maka faktor kesebandingan pada karakter barang atau jasa lebih ditekankan kepada analisis terhadap karakter barang atau jasa yang ditransaksikan sehingga metode penentuan harga transfer yang tepat untuk ini adalah *comparable uncontrolled price*. Pada transaksi yang berkaitan antara kedua belah pihak yang menjalankan fungsi yang berbeda atas barang yang ditransaksikan (misalkan transaksi pembelian barang antara produsen dan distributor atau transaksi antara produsen dengan perakitan), maka penekanan dari analisa kesebandingan ditekankan pada analisa fungsi, aset dan risiko, dimana tingkat kesebandingan ditentukan bukan berdasarkan pada karakteristik barang atau jasa yang ditransaksikan.

Faktor analisa kesebandingan yang membedakan antara Indonesia dan Amerika Serikat dengan India, adalah keberadaan faktor strategi bisnis. Di India sesuai dengan ketentuan *Income Tax Rules Section 10 B (2)* tidak tercantum

secara khusus tentang pertimbangan faktor strategi bisnis, padahal dalam kenyataan praktik di dunia usaha, strategi bisnis (strategi perluasan pasar, dan sebagainya) ikut berperan dalam menentukan harga transfer dan adanya pembebanan alokasi biaya yang tidak umum disebabkan adanya kebutuhan perusahaan yang sedang menjalankan strategi bisnisnya. Hal tersebut juga dibahas oleh artikel Newline dari Nasscom (2008) yang diperoleh dari kontribusi Ernst & Young India yang menyebutkan bahwa diperlukan kejelasan lebih lanjut untuk faktor strategi bisnis di dalam ketentuan *transfer pricing* di India. Walaupun faktor strategi bisnis tidak dinyatakan secara langsung pada ketentuan *Income Tax Rules Section 10 B (2)*, tetapi pada bagian lain terdapat ketentuan yang dapat dikaitkan dengan faktor bisnis strategi yaitu pada bagian ketentuan mengenai dokumentasi (*Income Tax Rules Section 10 D (1) F*) yang mengharuskan wajib pajak untuk menjaga dokumentasi atas catatan terkait perkiraan ekonomi dan pasar, anggaran dan estimasi keuangan lainnya terkait bisnis keseluruhan dan tiap-tiap divisi atau produk secara terpisah yang mempunyai pengaruh kepada transaksi internasional.

Penggunaan dari analisa kesebandingan di India adalah untuk menentukan transaksi pembanding yang sesuai dengan karakter transaksi afiliasi yang dilakukan serta metode penentuan harga transfer yang akan diaplikasikan pada transaksi afiliasi. Untuk data pembanding yang akan digunakan sebagai pembanding atau transaksi pembanding di India dibatasi hanya untuk data pada tahun terjadinya transaksi tersebut seperti yang ditetapkan pada *Income Tax Rules Section 10B* berikut ini;

(4) The data to be used in analysing the comparability of an uncontrolled transaction with an international transaction shall be the data relating to the financial year in which the international transaction has been entered into.

Provided that data relating to a period not being more than two years prior to such financial year may also be considered if such data reveals facts which could have an influence on the determination of transfer prices in relation to the transactions being compared.

Hal tersebut juga dikemukakan oleh KPMG (2011) sebagai berikut,

The Indian regulations do not generally permit use of multiple-year data. The data pertaining to the relevant financial year has to

be benchmarked against comparable data of the same financial year.

Menurut OECD TP Guidelines sama halnya dengan Indonesia dan Amerika Serikat, atribut yang dianalisa didalam melakukan analisa perbandingan adalah sebagai berikut:

- 1) karakteristik dari barang dan jasa;
- 2) analisa fungsional (analisa atas fungsi, aset dan risiko);
- 3) ketentuan perjanjian;
- 4) kondisi ekonomi;
- 5) strategi bisnis.

OECD TP guidelines menguraikan secara rinci masing-masing faktor-faktor tersebut, dan kegunaan serta pentingnya faktor-faktor tersebut untuk dipertimbangkan dalam memperoleh tingkat kesebandingan dari transaksi afiliasi yang dilakukan wajib pajak dengan transaksi atau data yang dijadikan pembanding.

Untuk data pembanding, OECD TP Guidelines menggunakan data tahunan (*multiple year data*) untuk penentuan harga transfer yaitu data tahun sebelum tahun transaksi dan tahun yang sama dengan tahun terjadinya transaksi afiliasi berlangsung. Hal tersebut didasari oleh opini OECD bahwa penggunaan data tahunan akan memberikan pemahaman yang lengkap atas fakta dan kondisi yang melingkupi transaksi afiliasi. Dari informasi yang diperoleh dari wawancara narasumber dengan pihak fiskus yaitu bapak Joko Galungan (*Transfer Pricing Working Group, Large Taxpayer Office "LTO" 1*), bahwa untuk data pembanding di Indonesia, walaupun tidak dinyatakan dalam ketentuan perpajakan atas *transfer pricing* yang ada saat ini, tetapi penggunaan data *multiple years* dapat diterima oleh pihak fiskus.

IV.1.2 Dokumentasi Atas Analisa Kesebandingan

Ketentuan mengenai dokumentasi analisa kesebandingan dapat dibedakan antara Indonesia, Amerika Serikat, India, dengan OECD ("OECD TP Guidelines), dan Pacific Association of Tax Administrator "PATA TP Doc Package", sebagai berikut,

Indonesia	Amerika Serikat	India	OECD	PATA
<p>Terdapat kewajiban melakukan dokumentasi atas langkah-langkah yang dilakukan untuk analisa kesebandingan untuk transaksi sejumlah afiliasi bernilai diatas Rp 10.000.000,-.</p>	<p>Tidak terdapat kewajiban dokumentasi atas langkah-langkah yang dilakukan untuk analisa kesebandingan. Terdapat ketentuan <i>Safe harbour</i> atas <i>inter company services</i> pada jasa tertentu, dampaknya mengurangi beban cakupan dokumentasi dari wajib pajak, karena cukup menerapkan <i>service cost method</i>.</p>	<p>Terdapat kewajiban untuk melakukan dokumentasi untuk analisa kesebandingan atas transaksi diatas 10 juta Rupee.</p>	<p>OECD tidak merekomendasi fiskus untuk mewajibkan wajib pajak untuk membuat dokumentasi (termasuk analisa kesebandingan), sedangkan bagi wajib pajak, OECD menyarankan untuk menyiapkan dokumentasi atas analisa kesebandingan. Untuk membatasi beban dokumentasi analisa kesebandingan, OECD merekomendasikan <i>safe harbour</i> berupa kriteria tertentu yang bukan dalam</p>	<p>PATA merekomendasi Adanya ketentuan dokumentasi analisa kesebandingan mencakup struktur organisasi; sifat bisnis/industry dan kondisi pasar; comparability, <i>functional and risk analysis; controlled transactions; assumptions, strategies, policies.</i></p>

			bentuk nilai transaksi <i>transfer pricing</i> .	
--	--	--	--	--

Di Indonesia, kewajiban melakukan dokumentasi atas analisa kesebandingan didalam proses penentuan harga transfer yang dilakukan oleh wajib pajak dalam ketentuan terkait di Indonesia terdapat didalam ketentuan Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010 pasal 5 ayat 2 yaitu “Dalam melakukan tahapan-tahapan prosedur analisa tersebut wajib pajak juga diwajibkan mendokumentasikannya”. Istilah “tahapan prosedur analisa” dapat diartikan (dalam cakupan analisa kesebandingan) bahwa yang perlu didokumentasikan adalah analisa kesebandingan atas karakteristik barang atau jasa yang ditransaksikan, analisa fungsional, analisa kondisi ekonomi, ketentuan pada perjanjian, dan analisa strategi bisnis serta transaksi pembanding yang terpilih. Ketentuan mengenai standar baku dalam pendokumentasian dari prosedur pelaksanaan analisa kesebandingan tidak disebutkan dalam ketentuan tersebut namun terdapat ketentuan mengenai dokumentasi pada pasal 18 ayat 4 menyebutkan jenis dan bentuk dokumentasi yang dibuat (mencakup dokumentasi analisa kesebandingan) dapat ditentukan sendiri oleh wajib pajak. Walaupun demikian, ketentuan dalam PER-43/PJ/2010 telah menentukan cakupan hal-hal yang perlu didokumentasikan oleh wajib pajak.

Ketentuan melakukan analisa kesebandingan dan penentuan harga transfer berikut dengan dokumentasinya tidak berlaku apabila nilai transaksi hanya sebesar Rp. 10.000.000,- sesuai dengan pasal 3 ayat 3 PER-43/PJ/2010. Nilai ini dapat dikatakan adalah satu-satunya kriteria *safe harbour* bagi wajib pajak yang memiliki transaksi *transfer pricing* menurut ketentuan di Indonesia, yaitu bagi wajib pajak yang tidak mempunyai transaksi afiliasi diatas nilai tersebut dibebaskan dari penerapan PER-43/PJ/2010 tanpa membebaskan dari kewajiban ketentuan umum perpajakan.

Ketentuan PER-43/PJ/2010 menentukan adanya kewajiban melakukan penyimpanan buku, catatan dan dokumen yang menjadi sumber dalam pembuatan

dokumen lain (dalam hal ini dokumentasi analisa kesebandingan) apabila transaksi afiliasi melebihi ambang batas *safe harbour* tersebut.

Aturan mengenai waktu penyerahan dokumentasi analisa kesebandingan ketentuannya mengacu kepada Undang-Undang No. 28 tahun 2007 tentang perubahan atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Perpajakan (“UU KUP”) pasal 29 ayat 3a bahwa wajib pajak wajib menyerahkan buku, catatan, dan dokumen, serta data, informasi, dan keterangan lain paling lama 1 (satu) bulan sejak permintaan disampaikan oleh pihak fiskus.

Jika wajib pajak tidak melakukan analisa kesebandingan (terlebih dokumentasinya), maka pihak fiskus yang akan melakukan analisa kesebandingan hal ini sesuai dengan ketentuan pada S-153/PJ.4 /2010 (lampiran 3 Prosedur Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi A.6). Ketentuan tersebut menyebutkan bahwa pemeriksa membuat analisa kesebandingan apabila pemeriksa memperoleh keyakinan atau dapat membuktikan adanya hubungan istimewa. Selain itu pasal tersebut menambahkan bahwa analisa yang dibuat oleh wajib pajak juga wajib didokumentasikan.

Di Amerika Serikat, menurut Ernst & Young Global Transfer Pricing Reference Guide 2010, *Internal Revenue Services* (Tax Office Amerika Serikat) sejalan dengan OECD TP Guidelines, yaitu dokumentasi atas kegiatan harga transfer (mencakup analisa kesebandingan) tidak disyaratkan oleh ketentuan regulasi perpajakan. Tetapi apabila terdapat pemeriksaan oleh IRS, wajib pajak diwajibkan untuk memberikan dokumentasi paling lambat 30 hari setelah surat permintaan dari IRS diterima wajib pajak. Dokumentasi di Amerika Serikat yang berkaitan dengan analisa kesebandingan memuat, 1) penjelasan umum atas bisnis wajib pajak dan analisa legal dan ekonomi atas faktor-faktor yang mempengaruhi penentuan harga; 2) deskripsi struktur organisasi; 3) deskripsi dari metode penentuan harga transfer dan alasan mengapa metode tersebut yang dipilih (penerapan *best method rule*); 4) deskripsi dari transaksi afiliasi dan data internal yang digunakan untuk menganalisanya; 5) deskripsi dari pembanding yang digunakan serta bagaimana kesebandingannya dievaluasi dan penyesuaian yang dilakukan; 6) deskripsi dari analisa ekonomi dan proyeksi yang digunakan untuk mengembangkan metode penentuan harga.

Untukantisipasi pada saat terjadi pemeriksaan dan diminta oleh pihak fiskus, wajib pajak dianjurkan untuk membuat dokumentasi secara tepat waktu dan dokumentasi tersebut ada pada saat SPT dilaporkan. Di Amerika Serikat tidak ada ketentuan untuk kewajiban melakukan analisa kesebandingan dan penentuan harga transfer berikut dengan dokumentasinya berdasarkan nilai transaksi tertentu, namun terdapat ketentuan *safe harbour* bagi transaksi tertentu yang dilakukan oleh wajib pajak, yang membatasi cakupan dokumentasi atas transaksi *transfer pricing* dan kewajiban lainnya. Aturan *safe harbour* ini juga sebagai cara bagi *Internal Revenue Services* untuk lebih fokus memperhatikan kegiatan *transfer pricing* yang dianggap signifikan mempengaruhi jumlah pendapatan negara. Ketentuan *safe harbour* di Amerika Serikat diatur pada ketentuan *section 1.482-9 internal revenue code*, yaitu bagi wajib pajak yang melakukan transaksi jasa antar perusahaan "*inter company services*" dan memenuhi kriteria tertentu, diperbolehkan untuk melakukan metode penentuan harga transfer atas jasa yang diberikan oleh perusahaan afiliasinya dengan metode *services cost method* "SCM". Metode SCM yang dilakukan wajib pajak akan diakui oleh fiskus sebagai metode terbaik sesuai dengan ketentuan "*best method rules*" sepanjang wajib pajak memenuhi semua ketentuan pada ketentuan *section 1.482-9* tersebut. Bagi fiskus ketentuan *safe harbour* ini akan memudahkan dalam penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam penentuan harga transfer yang dilakukannya, sedangkan konsekuensinya bagi IRS adalah pemeriksaan dibatasi atas cakupan penerapan metode SCM tersebut. Penerapan ketentuan *safe harbour* sendiri, tidak melepaskan kewajiban wajib pajak untuk melakukan analisa kesebandingan sesuai dengan ketentuan pada *section 1.482-1 (d)*.

Dokumentasi atas analisa kesebandingan di India wajib dilakukan oleh wajib pajak sesuai dengan Undang-Undang Keuangan *section 92D*, tidak hanya mewajibkan tetapi regulasi di India juga memuat daftar hal-hal yang harus didokumentasikan secara rinci pada *Income Tax Rules section 10D*, kecuali apabila nilai transaksi afiliasi adalah kurang dari 1 crore rupee (setara dengan 10 Juta Rupee) atau setara dengan USD 222.779,413 (kurs pada tanggal 28 Maret 2011).

Kewajiban melakukan dokumentasi terkait analisa kesebandingan dapat dikaitkan dengan letak beban pembuktian (*“burden of proof”*) berada apakah pada wajib pajak atau pihak fiskus, untuk itu, dimanapun letak beban pembuktian tidak dapat dijadikan alasan bagi wajib pajak atau fiskus untuk membuat asersi yang tidak benar terkait harga transfer. OECD TP Guidelines paragraf 4.16 menyatakan bahwa pihak fiskus maupun pihak wajib pajak harus menjalankan niat yang baik (*“good faith”*) untuk menerapkan prinsip kewajaran dalam penentuan harga transfer yang ada. OECD TP Guidelines menyarankan wajib pajak untuk melakukan penentuan harga transfer pada saat terjadinya transaksi afiliasi melalui penerapan prinsip kewajaran dan melakukan dokumentasi atas proses penentuan tersebut sedangkan pihak fiskus juga mempunyai hak untuk memperoleh dokumentasi yang disiapkan atau terkait dengan proses harga transfer sebagai cara untuk memverifikasi kepatuhan wajib pajak dengan penerapan prinsip kewajaran. Selain itu ketentuan dokumentasi harus diseimbangkan dengan biaya dan beban administrasi yang akan ditanggung oleh wajib pajak dalam memenuhi ketentuan dokumentasinya salah satunya adalah dengan menganjurkan agar tidak ada daftar panjang mengenai informasi yang diminta kepada wajib pajak.

Ketentuan terkait dengan dokumentasi atas analisa kesebandingan di Indonesia sudah mengikuti perkembangan ketentuan *transfer pricing* secara global yaitu sejalan dengan OECD dan PATA. Hal-hal yang perlu dicakup dalam dokumentasi terkait analisa kesebandingan menurut OECD dan PATA seperti informasi terkait dengan pihak-pihak yang melakukan transaksi afiliasi, ketentuan perjanjian, fungsi yang dijalankan oleh masing-masing pihak yang bertransaksi, risiko yang diasumsikan dan aset yang digunakan oleh masing-masing pihak yang bertransaksi, kondisi ekonomi dan strategi bisnis serta kondisi khusus adalah sudah sama dengan apa yang tercakup dalam ketentuan di Indonesia.

Sejalan dengan OECD yang tidak menganjurkan akan adanya kewajiban untuk melakukan dokumentasi secara berlebihan, Indonesia dengan adanya ketentuan pada PER-43/PJ/2010 pasal 18 ayat 4 juga mengatur jenis dan bentuk dokumentasi yang dibuat (mencakup dokumentasi analisa kesebandingan) dapat ditentukan sendiri oleh wajib pajak. Sebelum PER-43/PJ/2010 diterbitkan,

terdapat Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 pasal 16 ayat 2 dan 3 yang menyebutkan bahwa wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi wajib menyimpan dokumen yang mendukung bahwa transaksi dilakukan berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha adapun ketentuan dan tata cara pengelolaan atas dokumen tersebut diatur berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Dari informasi tersebut, dapat diartikan Peraturan Pemerintah tersebut adalah dasar hukum dari ketentuan mengenai dokumentasi atas hal terkait transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, adapun hingga saat ini Peraturan Menteri Keuangan terkait dengan dokumentasi atas penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha pada transaksi afiliasi (termasuk dokumentasi analisa kesebandingan) tersebut belum diterbitkan sedangkan PER-43/PJ/2010 sudah mewajibkan wajib pajak untuk melakukan dokumentasi atas analisa kesebandingan dengan ketentuan pada PER-43/PJ/2010 sendiri. Dari informasi yang diperoleh dari wawancara narasumber dengan pihak fiskus yaitu bapak Joko Galungan (*Transfer Pricing Working Group, Large Taxpayer Office "LTO" 1*), bahwa untuk ketentuan dokumentasi diakui belum ada ketentuan hukumnya (Peraturan Menteri Keuangan), tetapi sepanjang wajib pajak melakukan dokumentasi atas hal-hal yang tercakup pada PER-43/PJ/2010 maka hal tersebut sudah dapat dianggap lengkap sebagai dokumentasi atas analisa kesebandingan oleh pihak fiskus. Narasumber juga menambahkan, walaupun Peraturan Menteri Keuangan mengenai dokumentasi belum tersedia namun fiskus (Direktorat Jenderal Pajak) sudah mengeluarkan PER-43/PJ/2010 adalah sebagai bentuk upaya fiskus untuk memberikan kepastian bagi wajib pajak dan panduan yang dapat memberikan perlindungan kepada wajib pajak didalam melakukan transaksi hubungan istimewa.

IV.1.3 Sanksi Terkait Analisa Kesebandingan

Perbedaan ketentuan antara masing-masing negara dan OECD mengenai sanksi apabila analisa kesebandingan tidak dilakukan oleh wajib pajak adalah sebagai berikut,

Indonesia	Amerika Serikat	India	OECD
Tidak ada sanksi khusus yang dikenakan apabila wajib pajak tidak melakukan analisa kesebandingan. Apabila wajib pajak tidak melakukan dokumentasi atas analisa kesebandingan, dapat dikenakan sanksi sebesar 2% per bulan dari pajak kurang dibayar apabila dari pemeriksaan terbukti pajak penghasilan lebih rendah dari seharusnya.	Tidak ada sanksi khusus apabila wajib pajak tidak melakukan analisa kesebandingan dan melakukan dokumentasi atas analisa kesebandingan tersebut. Sanksi pajak hanya sebesar 20 atau 40 persen dari jumlah kurang bayar pajak yang seharusnya disetorkan dan ada kemungkinan denda tambahan sebesar 20 hingga 40 persen tergantung kondisi.	Tidak disebutkan mengenai sanksi bagi wajib pajak apabila tidak melakukan analisa kesebandingan, tetapi terdapat sanksi bagi wajib pajak yang lalai dalam menjaga dokumen terkait transaksi afiliasi (termasuk dokumentasi analisa kesebandingan), dapat dikenakan sanksi 2% dari nilai transaksi.	OECD merekomendasikan ketentuan penalti atau sanksi dibuat dengan mempertimbangkan beban yang ditanggung wajib pajak untuk menyediakan data atau informasi yang sulit atau tidak mungkin diakses oleh wajib pajak.

Di Indonesia, secara khusus tidak terdapat sanksi pajak berupa denda atau bentuk lainnya apabila wajib pajak tidak melakukan analisa kesebandingan dan dokumentasi atas analisa kesebandingan tersebut. Tetapi secara umum terdapat aturan sanksi yang mengatur bahwa apabila wajib pajak salah dalam menghitung jumlah pajak penghasilannya maka terdapat sanksi denda sebesar 2% yang

dihitung setiap bulan dari jumlah pajak yang kurang dibayarkan sejak tanggal jatuh tempo. Oleh karena itu, apabila wajib pajak tidak melakukan analisa dokumentasi, maka ada kemungkinan, harga transfer yang telah dilaksanakan adalah tidak wajar, sehingga sesuai S-153/PJ.04/2010, pemeriksa yang akan membuat analisa kesebandingan dan melakukan perhitungan pajak penghasilan berdasarkan analisa kesebandingan dan prosedur lain dalam penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha pada transaksi hubungan istimewa. Dari hasil perhitungan tersebut, apabila terdapat kekurangan pajak penghasilan akan berlaku denda 2% sebagaimana dijelaskan diatas.

Untuk ketentuan terkait dokumentasi atas analisa kesebandingan, karena pada PER-43/PJ/2010 sudah disebutkan bahwa analisa kesebandingan wajib didokumentasikan, dapat disimpulkan bahwa dokumentasi atas analisa kesebandingan masuk ke dalam kriteria dokumen yang perlu disimpan dan dipelihara oleh wajib pajak. Apabila wajib pajak dengan sengaja tidak melakukan dokumentasi dan tindakannya dapat merugikan pendapatan negara maka terdapat sanksi pada pasal 39 huruf h pada UU KUP yaitu sanksi denda sebesar 2 hingga 4 kali lipat dari pajak penghasilan yang kurang dibayarkan dan terdapat kemungkinan dikenakan pidana penjara. Keterangan yang diperoleh dari wawancara narasumber dengan pihak fiskus, bapak Joko Galungan (*Transfer Pricing Working Group*, LTO 1) menyebutkan bahwa sanksi atas dokumentasi analisa kesebandingan belum dapat dikaitkan dengan pasal 39 h tersebut. Ia menerangkan apabila terdapat kasus yang terkait penggunaan *transfer pricing*, seperti tidak tersedianya dokumentasi dan penentuan harga wajar sepanjang tidak ada pemalsuan informasi dan penggelapan pajak secara disengaja, maka sanksi perpajakannya mengacu kepada sanksi umum kekurangan pembayaran pajak penghasilan, yaitu sanksi yang dikenakan hanyalah berupa sanksi denda sebesar 2% perbulan yang dihitung dari bulan setelah tanggal kewajiban pajak penghasilan jatuh tempo.

Selain ketentuan tersebut, terdapat ketentuan sanksi lain yang berlaku apabila wajib pajak berada di dalam pemeriksaan pajak. Ketentuan sanksi tersebut terdapat di dalam UU KUP pasal 8 ayat 5 yang menyebutkan bahwa apabila terdapat pajak yang kurang dibayar yang timbul sebagai akibat dari pengungkapan

ketidakbenaran pengisian Surat Pemberitahuan oleh wajib pajak sendiri dalam kondisi wajib pajak sedang dalam proses pemeriksaan akan dikenakan sanksi sebesar 50% (lima puluh persen) dari pajak yang kurang dibayar dan harus dilunasi oleh Wajib Pajak sebelum laporan pemeriksaan diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Ketentuan ini dapat dikaitkan dengan ketidaklengkapan pengisian keterangan yang harus diisi oleh wajib pajak terkait hal-hal yang berkaitan dengan analisa kesebandingan di SPT badan tahunan di lampiran 3a-1. Penulis menilai adanya sanksi ini cukup relevan dengan keberadaan analisa kesebandingan yang perlu diungkapkan sebagian pada SPT badan tahunan wajib pajak.

Sama halnya dengan Indonesia, ketentuan perpajakan di Amerika Serikat tidak memberikan sanksi pajak berupa denda atau bentuk lainnya apabila wajib pajak tidak melakukan analisa kesebandingan. Tetapi sebaliknya untuk dokumentasi atas penentuan harga transfer di Amerika Serikat tidak terdapat sanksi terkait hal tersebut. Adapun sanksi pajak hanya berlaku bagi kekurangan pajak yang seharusnya terutang kepada Negara dengan mengacu kepada *section 6662* sebesar 20 atau 40 persen dari jumlah kurang bayar pajak yang seharusnya disetorkan dan ada kemungkinan denda tambahan sebesar 20 hingga 40 persen tergantung kondisi yang melingkupi wajib pajak.

Di India, ketentuan sanksi terkait dengan analisa kesebandingan dan dokumentasinya menyebutkan adanya denda apabila wajib pajak lalai dalam memelihara data, informasi serta dokumentasi dan menyediakan informasi pada saat pemeriksaan atas transaksi hubungan istimewa internasional dikenakan denda sebesar 2% dari nilai transaksi yang dilakukan. Hal tersebut berbeda dari sanksi di Indonesia maupun Amerika yang jumlah dasar pengenaan sanksi diperoleh dari jumlah pajak terutang bukan jumlah transaksi afiliasi yang dilakukan oleh wajib pajak yang tidak ada dokumentasinya.

OECD melalui OECD TP Guidelines paragraf 4.28 tentang *penalty* memberikan kesimpulan rekomendasi bahwa seharusnya sanksi atas kesalahan wajib pajak yang melaporkan pajak penghasilan yang lebih rendah dari yang seharusnya tidak dikenakan dalam jumlah yang besar apabila kesalahan dilakukan secara tidak sengaja dan ada itikad baik dan upaya dari wajib pajak untuk

menerapkan transaksi yang konsisten dengan prinsip kewajaran. Selain itu, OECD juga menyarankan bahwa sebaiknya tidak ada sanksi yang memberatkan untuk kondisi apabila wajib pajak tidak mematuhi regulasi yang mengharuskan wajib pajak untuk memperoleh data (misalkan, data pembanding) dari pihak atau sumber sulit diakses oleh wajib pajak.

Dibandingkan dengan rekomendasi OECD pada OECD TP Guidelines, ketentuan sanksi di Indonesia, sudah cukup mengakomodir rekomendasi OECD karena tidak ada sanksi khusus apabila wajib pajak tidak dapat menyediakan informasi atau data dari pihak lain yang tidak dapat sulit untuk diakses oleh wajib pajak.

IV.1.4 Penggunaan Jasa Assurans Atas Informasi Transaksi Afiliasi

Penggunaan jasa assurans dalam informasi transaksi afiliasi khususnya terkait pengungkapan analisa kesebandingan yang dilakukan oleh wajib pajak di dalam laporan keuangan maupun surat pemberitahuan pajak penghasilan badan dapat dibedakan pada masing-masing negara dan OECD yaitu sebagai berikut,

Indonesia dan Amerika Serikat	India	OECD
Tidak ada ketentuan perpajakan yang mewajibkan wajib pajak yang memiliki transaksi hubungan istimewa untuk melakukan audit atas pengungkapan informasi pada laporan keuangan dan perpajakan terkait aspek administrasi perpajakan terkait <i>transfer pricing</i> khususnya analisa kesebandingan. Namun di Indonesia, pihak fiskus melakukan kordinasi	Terdapat ketentuan perpajakan yang mewajibkan wajib pajak yang memiliki transaksi hubungan istimewa untuk melakukan audit atas pengungkapan informasi pada laporan keuangan dan perpajakan terkait aspek administrasi perpajakan terkait <i>transfer pricing</i> khususnya analisa kesebandingan. Serta kewajiban untuk menyediakan laporan dari	OECD Tidak memberikan rekomendasi terkait hal ini.

dengan kantor akuntan publik (auditor) dari wajib pajak terkait transaksi afiliasi yang dilakukan wajib pajak dalam hal terjadi pemeriksaan.	akuntan publik apabila diminta oleh Pihak Fiskus.	
--	---	--

Di Indonesia, tidak terdapat kewajiban untuk menggunakan jasa asuransi berupa pemeriksaan oleh pihak ketiga (akuntan publik) atas kegiatan transaksi afiliasi dan pengungkapan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dalam laporan keuangan wajib pajak. Sesuai dengan ketentuan Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. 39/PJ/2009 wajib pajak hanya diwajibkan melakukan pengisian informasi seperti yang tertera didalam Surat Pemberitahuan Pajak Tahunan Badan atas informasi pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan wajib pajak dan informasi berkaitan dengan transaksi yang dilakukannya. Keberadaan jasa audit yang dilakukan oleh kantor akuntan publik apabila laporan keuangan wajib pajak diaudit oleh kantor akuntan publik, dianggap sebagai sumber informasi bagi pemeriksa transaksi afiliasi wajib pajak (sesuai dengan lampiran 3 S-153/pj.4/2010). Pemeriksa pajak akan meminta keterangan kepada kantor akuntan publik yang melakukan audit atas laporan keuangan terkait dengan pelaksanaan Paragraf 9 pada Standar Profesional Akuntan Publik Nomor 34 tentang pemeriksaan kewajaran transaksi afiliasi atau meneliti kertas kerja audit atau membuat Berita Acara Pemberian Keterangan (BAPK) atas keterangan yang diperoleh secara lisan dari kantor akuntan publik dalam hal tidak tersedia kertas kerja audit terkait transaksi afiliasi wajib pajak.

Di Amerika, sama halnya seperti di Indonesia tidak terdapat ketentuan yang mewajibkan wajib pajak untuk melakukan pemeriksaan yang secara khusus hanya mencakup pengungkapan informasi yang berkaitan dengan kegiatan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa untuk kebutuhan perpajakan.

Berbeda dengan ketentuan di Amerika Serikat dan Indonesia, Ketentuan di India, sesuai dengan *Finance Act 2010 section 92E* wajib pajak diwajibkan untuk

melakukan pelaporan atas hasil laporan pemeriksaan akuntan publik terkait kegiatan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa terdapat ketentuan yang mewajibkan adanya pemeriksaan yang dilakukan oleh akuntan publik untuk memeriksa kelengkapan pengungkapan dari kegiatan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa serta kelengkapan dari dokumentasi atas penentuan harga transfer yang dilakukan oleh wajib pajak. Apabila laporan tersebut tidak dapat diserahkan oleh wajib pajak pada saat pemeriksaan pajak dilakukan maka terdapat sanksi berupa denda sejumlah tertentu. Sedangkan, OECD TP Guidelines tidak memberikan rekomendasi mengenai penggunaan jasa assurances oleh akuntan publik untuk wajib pajak dalam melakukan aktivitas dalam *compliance* perpajakannya.

Keterangan yang diperoleh dari narasumber, bapak Joko Galungan, menyebutkan bahwa praktik pemeriksaan saat ini untuk kasus *transfer pricing*, juga mencakup permintaan data dan pemeriksaan pihak lawan transaksi dari wajib pajak, dimana hal tersebut menyita waktu maupun sumber daya fiskus, untuk itu, saat ini pemeriksa juga mengandalkan kepada ketentuan perpajakan yang dapat mengakomodasi pemeriksaan pihak lawan transaksi dengan adanya akses ke data yang diperoleh dari auditor didalam audit yang dilakukannya terhadap wajib pajak.

Terkait dengan kebutuhan jasa assurances, dari keterangan bapak Otto Endy Panjaitan, Direktur Pemeriksaan dan Penyidikan Direktorat Jenderal Pajak, memberitahukan bahwa meningkatnya beban pemeriksaan yang ditanggung oleh Ditjen Pajak tidak sebanding dibandingkan jumlah sumber daya untuk menangani pemeriksaan pajak (Kompas, 2010). Dari keterangan tersebut, keberadaan ketentuan perpajakan terkait pemeriksaan atas pengungkapan transaksi hubungan istimewa oleh Akuntan Publik dapat memberikan manfaat dalam meningkatkan kemudahan fiskus dalam memverifikasi data dokumentasi dari analisa kesebandingan yang dilakukan oleh pihak wajib pajak setelah diperiksa oleh akuntan publik.

IV.2 Ketentuan Analisa Kesebandingan Dan Asas-Asas Perpajakan

Ketentuan perpajakan yang dibuat oleh suatu negara yang ideal adalah ketentuan perpajakan yang mempertimbangkan berbagai aspek baik hukum, sosial maupun ekonomi. Adanya pertimbangan-pertimbangan atas aspek-aspek tersebut memberikan manfaat agar ketentuan perpajakan dapat diterapkan secara efektif dan dapat mencapai fungsi dari perpajakan itu sendiri.

Untuk itu acuan yang sudah ada dalam pembuatan ketentuan perpajakan yang dikenal dengan asas-asas perpajakan (asas keadilan, kepastian, kemudahan, dan ekonomis) atau Adam Smith's *four maxim* hendaknya diterapkan di dalam ketentuan terkait analisa kesebandingan. Analisa penelitian akan mencakup aspek-aspek regulasi atas analisa kesebandingan yang termuat didalam ketentuan pajak terkait yaitu Peraturan Direktur Jenderal Pajak no. PER-43/PJ/2010 dan Surat Edaran Dirjen Pajak no. S-153/PJ.4/2010 dan regulasi perpajakan yang relevan lainnya.

IV.2.1 Penerapan Asas Keadilan Pada Ketentuan Analisa Kesebandingan

Dalam pengenaan pajak, keberadaan asas keadilan ditunjukkan dengan adanya pajak yang dikenakan secara adil dengan mempertimbangkan kemampuan pembayar pajak. Aspek keadilan harus berlaku di dalam perlakuan untuk wajib pajak yang memiliki transaksi hubungan istimewa dengan wajib pajak yang tidak memiliki transaksi hubungan istimewa. Selain itu keadilan juga harus berlaku untuk perlakuan kepada wajib pajak yang memiliki transaksi hubungan istimewa dengan jumlah nilai transaksi yang berbeda.

Ketentuan terkait dengan *transfer pricing* yang mewajibkan wajib pajak untuk menerapkan prinsip kewajaran didalam penentuan harga transaksi pada transaksi hubungan istimewa memberikan aspek keadilan bagi perlakuan kepada seluruh wajib pajak baik yang mempunyai transaksi afiliasi maupun tidak. Bagi wajib pajak yang mempunyai afiliasi, transaksi dengan afiliasi dapat digunakan untuk memberikan keuntungan berupa pengurangan pajak dengan mencatat harga transfer yang tidak wajar sedangkan bagi wajib pajak yang tidak mempunyai afiliasi, maka tidak dapat melakukan transaksi afiliasi yang menguntungkan wajib pajak tersebut dari sisi perpajakannya. Adanya kondisi demikian diimbangi

dengan adanya ketentuan perpajakan yang memberikan aspek keadilan bagi seluruh wajib pajak yaitu adanya ketentuan yang mengatur bahwa transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa harus didasari dengan prinsip kewajaran, apabila tidak dilakukan sesuai dengan prinsip kewajaran maka pihak fiskus berhak untuk menghitung kembali besarnya pajak terutang berdasarkan penerapan prinsip kewajaran. Adanya pasal 9 dan 18 ayat 3 pada Undang-Undang No.36 tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan dan

Aspek keadilan dalam ketentuan terkait *transfer pricing* dan analisa kesebandingan sudah termuat didalam ketentuan perpajakan yaitu dengan adanya pasal 9 ayat 1 f di dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2008 (“UU PPh”) yang tidak memperbolehkan adanya pengurangan penghasilan kena pajak oleh biaya yang dibayarkan kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa dalam jumlah yang tidak wajar serta ketentuan pada Pasal 18 UU PPh yang menyatakan bahwa fiskus dapat melakukan penentuan kembali atas besarnya penghasilan kena pajak wajib pajak dengan menerapkan prinsip kewajaran.

Keadilan dalam perlakuan perpajakan antara wajib pajak yang memiliki transaksi hubungan istimewa dengan yang tidak memiliki transaksi afiliasi semakin disempurnakan dengan terbitnya PER-43/PJ/2010. Keadilan diberikan kepada wajib pajak yang tidak memiliki transaksi dengan pihak hubungan istimewa dengan diberikannya kewajiban administrasi khusus bagi wajib pajak yang memiliki transaksi afiliasi dengan mengharuskan wajib pajak tersebut untuk melakukan analisa kesebandingan sebagaimana diatur dalam ketentuan tersebut.

Aspek keadilan antara wajib pajak yang memiliki transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dapat ditelaah dari jumlah nilai transaksi afiliasi yang diwajibkan untuk melakukan analisa kesebandingan dan prosedur lainnya untuk penerapan hubungan istimewa. Dengan adanya salah satu isi pasal pada Per-43 PJ/2010 yang menyatakan batasan wajib pajak yang bebas dari penerapan aturan tersebut adalah untuk jumlah transaksi dibawah Rp 10.000.000,- (sepuluh juta Rupiah) dapat menyebabkan ketidakadilan bagi wajib pajak yang mempunyai transaksi afiliasi didalam melakukan aktivitas kepatuhan pajaknya. Ditinjau dari hal tersebut, terdapat aspek ketidakadilan antara wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi sendiri, yaitu wajib pajak yang mempunyai jumlah

transaksi afiliasi yang bernilai belasan juta Rupiah mempunyai konsekuensi beban waktu dan biaya persiapan analisa kesebandingan yang sama dengan apa yang dialami oleh wajib pajak yang memiliki transaksi afiliasi dengan jumlah ratusan juta keatas.

IV.2.2 Penerapan Asas Kepastian Pada Ketentuan Analisa Kesebandingan

Menurut Asas Kepastian, pajak harus dikenakan secara pasti, tidak bias atau ambigu. Dengan asas kepastian maka ketentuan mengenai pemajakan atas suatu hal harus memiliki kepastian hukum yang mencakup kapan waktu pembayaran pajak, bentuk atau cara perhitungan, bentuk/cara pembayaran serta jumlah pajak yang harus dibayar dan aspek administrasi perpajakan lainnya yang memberikan kepastian bagi wajib pajak. Kepastian dalam ketentuan perpajakan diperlukan untuk dapat memberikan kejelasan bagi setiap wajib pajak didalam melakukan aktivitas kepatuhan perpajakannya.

Penerapan asas kepastian dalam ketentuan analisa kesebandingan adalah adanya kepastian hukum di dalam ketentuan terkait keberadaan analisa kesebandingan. Kepastian dalam ketentuan yang terkait analisa kesebandingan dapat ditinjau dari kepastian terkait aspek-aspek berikut:

- 1) wajib atau tidaknya untuk melaksanakan analisa kesebandingan
- 2) faktor-faktor yang diterima oleh fiskus dalam analisa kesebandingan
- 3) kapan analisa kesebandingan harus dilakukan dan didokumentasikan
- 4) sanksi terkait analisa kesebandingan

IV.2.2.1 Kepastian Terkait Kewajiban untuk Melakukan Analisa Kesebandingan dan Dokumentasi terkait

Kepastian hukum diberikan dalam hal kewajiban wajib pajak untuk melakukan analisa kesebandingan ditunjukan didalam PER-43/PJ/2010 pasal 3 yang menyebutkan bahwa wajib pajak yang memiliki transaksi hubungan istimewa diatas jumlah Rp.10.000.000,00 (*sepuluh juta Rupiah*) harus melakukan analisa kesebandingan sebagai salah satu langkah untuk penerapan prinsip kewajaran dalam transaksi hubungan istimewa. Untuk kepastian hukum bagi wajib pajak untuk melakukan dokumentasi analisa kesebandingan terdapat pada

pasal 5 ayat 2 dimana terdapat **kewajiban untuk melakukan dokumentasi atas analisa kesebandingan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.**

Dari ketentuan tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa apabila wajib pajak melakukan dokumentasi maka dokumentasi harus mengikuti ketentuan terkait dokumentasi yang berlaku. Sebelum PER-43/PJ/2010 diterbitkan sudah ada Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 pasal 16 ayat 2 dan 3 yang menyebutkan wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi wajib menyimpan dokumen yang mendukung bahwa transaksi dilakukan berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha adapun ketentuan dan tata cara pengelolaan atas dokumen tersebut diatur berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan. Adapun hingga saat ini belum dikeluarkan Peraturan Menteri Keuangan terkait dengan dokumentasi atas penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha pada transaksi afiliasi (termasuk dokumentasi analisa kesebandingan).

Belum dikeluarkannya ketentuan yang mengatur mengenai dokumentasi atas analisa kesebandingan, akan membuat ketidakpastian bagi wajib pajak dalam hal apabila telah membuat dokumentasi, apakah dokumentasi tersebut akan dapat diterima oleh pihak fiskus. Berdasarkan peraturan pemerintah tersebut, seharusnya atas dokumentasi dari transaksi yang dilakukan berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha terdapat peraturan menteri keuangan yang mengatur mengenai hal tersebut. Peraturan menteri keuangan tersebut akan menjadi dasar hukum bagi wajib pajak didalam melakukan dokumentasi atas analisa kesebandingan berdasarkan PER-43/PJ/2010 pasal 5 ayat 2 tersebut.

Diterbitkannya PER-43/PJ/2010, walaupun hanya memberikan langkah-langkah prosedural umum dalam dokumentasi, namun dapat memberikan petunjuk teknis penerapan analisa kesebandingan bagi wajib pajak maupun sebagai petunjuk bagi fiskus dibandingkan apabila tidak ada ketentuan atas penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa.

Ditinjau dari sisi ketentuan yang mengatur fiskus dalam melaksanakan pemeriksaan terhadap transaksi hubungan istimewa yaitu S-153/PJ.4/2010, pihak fiskus diarahkan untuk meminta wajib pajak untuk menunjukkan analisis kesebandingan dan analisis fungsi, aset dan risiko (“analisis FAR”) yang telah

dilakukannya. Ketentuan tersebut menyebutkan bahwa analisa kesebandingan diperlukan untuk membantu fiskus dalam menyimpulkan tingkat kesebandingan kondisi transaksi afiliasi dan transaksi independen yang menjadi pembanding. Dengan adanya ketentuan ini maka ketentuan pada PER-43/PJ/2010 yang mewajibkan wajib pajak untuk melakukan analisa kesebandingan dan mendokumentasikannya adalah sejalan dengan S-153/PJ.4/2010.

Di dalam S-153/PJ.4/2010 lampiran 1 bagian c butir 15, juga disebutkan bahwa pemeriksa harus memperoleh data mengenai FAR yang harus handal dan dapat ditunjukkan oleh biaya yang ditanggung oleh tiap-tiap pihak yang terlibat dalam transaksi. Dari ketentuan tersebut dapat diartikan bahwa wajib pajak berkewajiban untuk menyediakan data pendukung berupa informasi terkait biaya yang harus ditanggung oleh pihak lawan transaksinya, sedangkan pada PER-43/PJ/2010, tidak terdapat ketentuan mengenai kewajiban wajib pajak untuk memperoleh data biaya dari lawan transaksinya dan dokumentasi atas hal tersebut.

IV.2.2.2 Kepastian Terkait Faktor-Faktor Dalam Analisa Kesebandingan

Faktor-faktor dalam analisa kesebandingan yang disebutkan didalam PER-43/PJ./2010 adalah faktor karakteristik barang atau jasa yang ditransaksikan, analisa fungsional (analisa atas fungsi, aset dan risiko), analisa kondisi ekonomi, ketentuan pada perjanjian, dan analisa strategi. Hal ini sejalan dengan apa yang ditentukan dalam S-153/PJ.4/2010 pada lampiran 1 bagian c butir 2 yaitu faktor-faktor kesebandingan mencakup, karakteristik dari barang atau jasa, fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan untuk melakukan fungsi serta risiko yang ditanggung dari fungsi yang dilakukan dan aset yang digunakan, kesepakatan diantara para pihak yang terlibat dalam transaksi, kondisi ekonomi, dan strategi bisnis.

Permintaan fiskus untuk meminta analisis kesebandingan dan analisis fungsi aset dan risiko dan adanya pasal penjelasan mengenai kedua analisis tersebut di dalam S-153/PJ.4/2010 menunjukkan bahwa analisis kesebandingan dan analisa FAR adalah kedua hal yang terpisah menurut S-153/PJ.4/2010. Hal tersebut tidak sejalan dengan apa yang dinyatakan PER-43/PJ/2010 pada pasal 7 yaitu analisa fungsi mencakup analisa atas fungsi, aset dan risiko (fungsi pihak-

pihak yang melakukan transaksi, analisa atas aset yang digunakan dan analisa atas risiko yang diasumsikan akan timbul dan harus ditanggung masing-masing pihak yang melakukan transaksi).

Dari keterangan yang diperoleh dari nara sumber pihak fiskus, yaitu bapak Joko Galungan (*Transfer Pricing Working Group*, LTO 1), menyebutkan bahwa adanya pernyataan pada S-153/PJ.4/2010 tersebut diatas terkait uraian analisa FAR dan analisa kesebandingan secara terpisah, tidak dapat diinterpretasikan bahwa masing-masing analisa berdiri sendiri-sendiri. Pernyataan pada ketentuan S-153/PJ.4/2010 tersebut lebih kepada upaya fiskus untuk menegaskan kepada pemeriksa bahwa **aspek analisa FAR adalah hal yang paling penting pada analisa kesebandingan.**

Ketentuan S-153/PJ.4/2010 juga memberikan penjelasan mengenai analisa kesebandingan serta memberikan arahan mengenai bagaimana fiskus harus melakukan pemeriksaan salah satunya prosedur analisa fungsi aset dan risiko (“analisa FAR”) beserta contoh pelaksanaannya. Walaupun telah memberikan petunjuk teknis pemeriksaan tetapi bentuk dari ketentuan ini hanyalah Surat Direktur Jenderal Pajak, hal ini akan membuat kedudukan hukum fiskus kurang kuat apabila melakukan koreksi pajak penghasilan berdasarkan prosedural yang diatur pada S-153/PJ.4/2010. Terlepas dari bentuk atau tingkatan ketentuan hukum yang menjadi panduan dalam pemeriksaan, tindakan Direktorat Jenderal Pajak untuk menerbitkan S-153/PJ.4/2010 dapat diapresiasi karena pemeriksaan transfer pricing yang sedang berlangsung membutuhkan panduan yang lebih jelas dibandingkan ketentuan yang ada saat itu (KEP-01/PJ.7/1993 dan SE-04/PJ.7/1993) dan dimaksudkan agar pemeriksa dalam melakukan penilaian kewajaran adalah seragam antara satu dengan yang lainnya dan dapat lebih obyektif sesuai ketentuan tersebut sebagaimana telah dikemukakan oleh nara sumber bapak Joko Galungan (*Transfer Pricing Working Group*, LTO 1). Selain itu beliau menambahkan kondisi waktu yang mendesak dan untuk kebutuhan internal fiskus sendiri menjadi pertimbangan dikeluarkannya ketentuan tersebut dalam bentuk Surat Direktur Jenderal Pajak.

Dengan adanya kesamaan cakupan faktor-faktor pada kedua ketentuan terkait analisa kesebandingan yaitu PER-43/PJ/2010 dan S-153/PJ.4/2010 maka

terdapat asas kepastian dalam hal faktor-faktor apa saja yang perlu dianalisa oleh wajib pajak dalam melakukan analisa kesebandingan,

IV.2.2.3 Kepastian Terkait kapan analisa kesebandingan harus dilakukan dan didokumentasikan

Untuk kepastian waktu kapan analisa kesebandingan harus dibuat dan didokumentasikan dapat mengacu kepada ketentuan dalam PER-43/PJ/2010 pasal 3 yaitu,

- (1) *Wajib pajak dalam melakukan transaksi sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa wajib menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.*
- (2) *Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut,*
 - a. *Melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan pembandingan.*
 - b. *..... (langkah-langkah berikutnya.)*

Dari pasal 3 tersebut, dapat diartikan bahwa waktu yang ditentukan untuk melakukan analisa kesebandingan adalah bersamaan dengan waktu transaksi afiliasi yang akan dilaksanakan. Sejalan dengan itu, dokumentasi atas analisa kesebandingan juga wajib dilakukan bersamaan dengan wajib pajak melakukan analisa kesebandingannya.

IV.2.2.4 Kepastian Atas Sanksi Terkait Analisa Kesebandingan

Ketentuan PER-43/PJ/2010 mewajibkan untuk melakukan analisa kesebandingan untuk mendokumentasikan langkah-langkah yang dilakukan dalam analisa kesebandingan namun tidak menyebutkan sanksi yang berlaku apabila kewajiban tersebut tidak dilaksanakan. Tidak adanya sanksi apabila wajib pajak tidak melakukan analisa kesebandingan akan mempengaruhi kepastian dari adanya kewajiban untuk pelaksanaan analisa kesebandingan itu sendiri.

Dalam ketentuan perpajakan yang ada saat ini, tidak terdapat sanksi secara khusus terkait dengan apabila wajib pajak tidak melakukan analisa kesebandingan dan dokumentasi terkait, namun terdapat sanksi denda administratif sebesar 2% seperti yang telah dijelaskan pada bagian sebelumnya apabila tidak melakukan

analisa kesebandingan dan dokumentasi atas analisa kesebandingan sebagaimana telah dibahas dalam bagian IV.1.3 sebelumnya.

IV.2.3 Penerapan Asas Kemudahan Pada Ketentuan Analisa Kesebandingan

Sesuai dengan asas kemudahan, pajak harus dikenakan dalam waktu yang tepat atau memudahkan bagi wajib pajak yaitu pada saat diterimanya pembayaran penghasilan tersebut. Berkaitan dengan analisa kesebandingan, hal yang perlu diperhatikan adalah kemudahan wajib pajak sesuai dengan tingkat beban alokasi waktu dan sumber daya untuk melakukan analisa kesebandingan untuk jumlah transaksi tertentu.

Pada ketentuan yang ada saat ini, wajib pajak diberikan kewajiban untuk melakukan analisa kesebandingan dengan dokumentasinya namun batasan jumlah transaksi hanya sebesar sepuluh juta Rupiah sehingga untuk transaksi sejumlah belasan juta Rupiah maka wajib pajak perlu melakukan analisa kesebandingan dan dokumentasinya sesuai dengan ketentuan tersebut. Keberadaan transaksi dengan jumlah belasan juta Rupiah tersebut akan menyebabkan wajib pajak mengalami kesulitan untuk melakukan pemenuhan kewajiban perpajakannya untuk persiapan analisa kesebandingan akan lebih tinggi kemungkinannya daripada pengaruh beban pajak yang seharusnya terutang. Di pihak fiskus, dengan ketentuan yang hanya bergantung pada kriteria jumlah transaksi tersebut, tugas fiskus untuk mencakup berbagai wajib pajak akan semakin sulit karena jumlah wajib pajak yang masuk kriteria untuk melakukan analisa kesebandingan dan dokumentasinya menjadi meluas.

IV.2.4 Penerapan Asas Ekonomi Pada Ketentuan Analisa Kesebandingan

Terkait dengan asas kemudahan diatas, tetapi asas ekonomis lebih menekankan pada pertimbangan dampak biaya ekonomis yang timbul bagi wajib pajak maupun fiskus. Dengan memasukan asas ekonomi, maka pajak yang dikenakan haruslah tidak memberatkan atau menambah biaya bagi wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Dalam hal adanya ketentuan yang mewajibkan wajib pajak untuk melakukan analisa kesebandingan dan dokumentasi terkait analisa kesebandingannya, maka ketentuan tersebut akan

memberikan dampak timbulnya biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak untuk melakukan analisa kesebandingan dan dokumentasi.

Dengan adanya kriteria wajib pajak yang dibebaskan dari kewajiban untuk melakukan analisa kesebandingan adalah yang melakukan transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dibawah jumlah Rp. 10.000.000,- (*sepuluh juta rupiah*), maka wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi dengan jumlah belasan hingga puluhan juta Rupiah akan dibebani dengan biaya *compliance* yang tinggi yang bahkan kemungkinannya dapat melebihi dari nilai transaksi afiliasi itu sendiri. Sedangkan dari sisi fiskus sendiri akan mendapatkan beban alokasi sumberdaya yang akan meningkat karena cakupan wajib pajak yang diperiksa meluas karena banyak wajib pajak yang mempunyai transaksi yang memenuhi kriteria untuk melakukan analisa kesebandingan dan dokumentasinya.



BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

V.1 Kesimpulan

Berdasarkan analisa dan pembahasan atas ketentuan perpajakan terkait analisa kesebandingan pada transaksi *transfer pricing* di Indonesia, khususnya Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-43/PJ/2010 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak S-153/PJ/2010, dapat diperoleh kesimpulan sebagai berikut,

1. Perkembangan dari ketentuan perpajakan terkait analisa kesebandingan di Indonesia dengan negara Amerika Serikat dan India serta Organization of Economic Cooperation & Development (“OECD”) dapat disimpulkan ketentuan di Indonesia bahwa untuk **aspek ketentuan terkait faktor dari analisa kesebandingan** (faktor-faktor yang perlu dipertimbangkan dalam melakukan analisa kesebandingan) telah mengikuti perkembangan dari ketentuan terkait analisa kesebandingan di dunia yaitu sesuai dengan apa yang direkomendasikan oleh OECD dan juga sejalan dengan ketentuan terkait yang berlaku di Amerika Serikat. Dengan begitu, ketentuan di Indonesia sudah mengakomodir berbagai aspek yang penting dalam penentuan tingkat kesebandingan sehingga lebih memberikan keadilan bagi wajib pajak tetapi terdapat kekurangan yaitu belum mengakomodir aspek teknis yang lebih rinci atas analisa kesebandingan sehingga belum memberikan kepastian hukum yang mutlak. Adapun untuk **aspek terkait ketentuan kewajiban atas analisa kesebandingan**, adanya kriteria ketentuan batasan jumlah transaksi yang dibebaskan dari kewajiban melakukan analisa kesebandingan dan dokumentasinya di Indonesia (batas *safe harbour*), tidak sejalan dengan apa yang diatur pada ketentuan perpajakan di India, dimana jumlah batas di Indonesia jauh lebih rendah dibandingkan di India. Selain itu, kriteria *safe harbour* tersebut pada ketentuan di Indonesia belum mengikuti perkembangan terkait dengan kriteria *safe harbour* di dunia internasional yang tidak menekankan pada nilai transaksi tetapi pada karakteristik dari wajib pajak maupun bentuk atau jenis barang atau jasa yang ditransaksikan. **Terkait aspek dokumentasi** (cakupan, bentuk dan jenis dokumentasi) yang ketentuan

di Indonesia menegaskan itu sebagai suatu kewajiban namun jenis dan bentuknya diserahkan kepada wajib pajak sendiri sudah sejalan dengan rekomendasi OECD walaupun berbeda dengan ketentuan di Amerika Serikat dan India yang tidak mewajibkan dokumentasi. **Untuk aspek ketentuan sanksi apabila wajib pajak tidak melakukan dokumentasi atas analisa kesebandingannya**, keberadaan sanksi denda di Indonesia telah sejalan dengan apa yang direkomendasikan oleh OECD dan ketentuan di Amerika Serikat dan India yang hanya mengenakan sanksi berupa denda untuk kelalaian perpajakan terkait *transfer pricing*. **Terkait aspek ketentuan penggunaan jasa assurans** untuk ketentuan *transfer pricing* di Indonesia sudah sejalan dengan ketentuan Amerika Serikat tetapi tidak sama dengan India yang mewajibkan audit oleh akuntan publik atas transaksi hubungan istimewa yang dilakukan wajib pajak, konsekuensinya, dengan meninjau dari keterbatasan sumberdaya dari pihak fiskus, fungsi pengawasan yang dilakukan oleh fiskus sendiri akan lebih berat karena cakupan pemeriksaan yang luas. Walaupun belum terdapat ketentuan yang mengatur mengenai dokumentasi itu sendiri serta belum terdapat rincian prosedur teknis pelaksanaan analisa kesebandingan di dalam ketentuan yang ada, namun dapat disimpulkan bahwa ketentuan yang sudah ada di Indonesia (PER-43/PJ/2010) sudah merupakan bentuk perkembangan ketentuan untuk sejajar dengan *international best practice*.

2. Sehubungan dengan analisa dan pembahasan penerapan asas-asas perpajakan (keadilan, kepastian, kemudahan dan ekonomi) atas ketentuan perpajakan terkait analisa kesebandingan di Indonesia dapat disimpulkan bahwa dari **sisi aspek keadilan** ketentuan mengenai analisa kesebandingan telah memberikan perlakuan yang adil bagi wajib pajak yang memiliki transaksi hubungan maupun wajib pajak yang tidak memiliki transaksi hubungan istimewa. Sedangkan bagi sesama wajib pajak yang melakukan transaksi hubungan istimewa, ketentuan yang ada pada PER-43/PJ/2010, belum dapat dianggap memenuhi aspek perlakuan yang adil, karena kriteria yang mewajibkan untuk melakukan analisa kesebandingan hanya ditentukan oleh besarnya nilai

transaksi hubungan istimewa tanpa mempertimbangkan karakteristik dari wajib pajak, risiko kehilangan potensi pendapatan negara, biaya fungsi pengawasan dan pemeriksaan serta beban yang ditanggung oleh wajib pajak. **Dari sisi kepastian hukum**, belum terdapat kepastian hukum yang mutlak dalam hal prosedur teknis atas faktor-faktor yang dipertimbangkan dalam analisa kesebandingan, karena ketentuan yang ada hanya menyebutkan faktor yang perlu dipertimbangkan tanpa merinci prosedur teknisnya, selain itu belum terdapat kepastian hukum yang mutlak dalam ketentuan mengenai bentuk dan cakupan dokumentasi atas analisa kesebandingan karena belum adanya Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur tentang dokumentasi sendiri serta ketentuan yang mengatur mengenai periode data pembanding yang digunakan. Sedangkan, aspek kepastian hukum mengenai sumber data pembanding dan waktu kapan analisa kesebandingan dan dokumentasi harus dibuat, sudah memenuhi kepastian hukum karena sudah dinyatakan dengan jelas pada PER-43/PJ/2010. Adapun untuk sanksi terkait apabila wajib pajak tidak melakukan analisa kesebandingan belum dinyatakan secara pasti tetapi dapat mengacu kepada Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan (UU No.28 tahun 2007). **Untuk aspek kemudahan dan ekonomi**, karena adanya kriteria *safe harbour* yang didasari oleh jumlah nilai transaksi yang cukup kecil yaitu sepuluh juta Rupiah, maka dapat disimpulkan ketentuan yang ada belum mengakomodir aspek tersebut. Dampak dari kriteria tersebut, maka banyak wajib pajak di Indonesia yang harus melakukan kewajiban tersebut, sehingga bagi fiskus maupun wajib pajak belum mendapatkan kemudahan dan masih terbebani dengan *cost of compliance* yang tinggi (bagi wajib pajak) dan biaya pengawasan dan pemeriksaan yang tinggi (bagi fiskus).

3. Dari hasil analisa dan pembahasan penelitian, dapat disimpulkan bahwa hubungan antara Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010 tanggal 6 September 2010 dengan ketentuan pelaksanaan pemeriksaan (surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan No: S-153/PJ.04/2010 tertanggal 31 Maret 2010) sudah sejalan untuk kewajiban melakukan analisa kesebandingan serta dokumentasinya yang terletak pada wajib pajak dan faktor-faktor yang

dicakup pada analisa kesebandingan. Walaupun pada S-153/PJ.04/2010 dinyatakan bahwa analisa kesebandingan dan analisa Fungsi Aset dan Risiko (FAR) perlu disiapkan masing-masing, namun PER-43/PJ/2010 menegaskan bahwa analisa FAR adalah bagian dari faktor yang dianalisa pada analisa kesebandingan, tetapi dapat disimpulkan bahwa S-53/PJ.04/2010 ditujukan untuk memberikan penekanan pada aspek analisa FAR tanpa memisahkan analisa tersebut dari analisa kesebandingan. Hal yang kurang sejalan antara kedua ketentuan tersebut adalah terkait aspek cakupan data atau informasi yang diperbandingkan pada analisa kesebandingan, pada S-153/PJ.04/2010 wajib pajak diminta untuk menunjukkan biaya yang ditanggung oleh lawan transaksi wajib pajak dimana hal tersebut tidak sama dengan PER-43/PJ/2010 yang tidak mewajibkan wajib pajak melakukan hal tersebut.

V.2 Saran

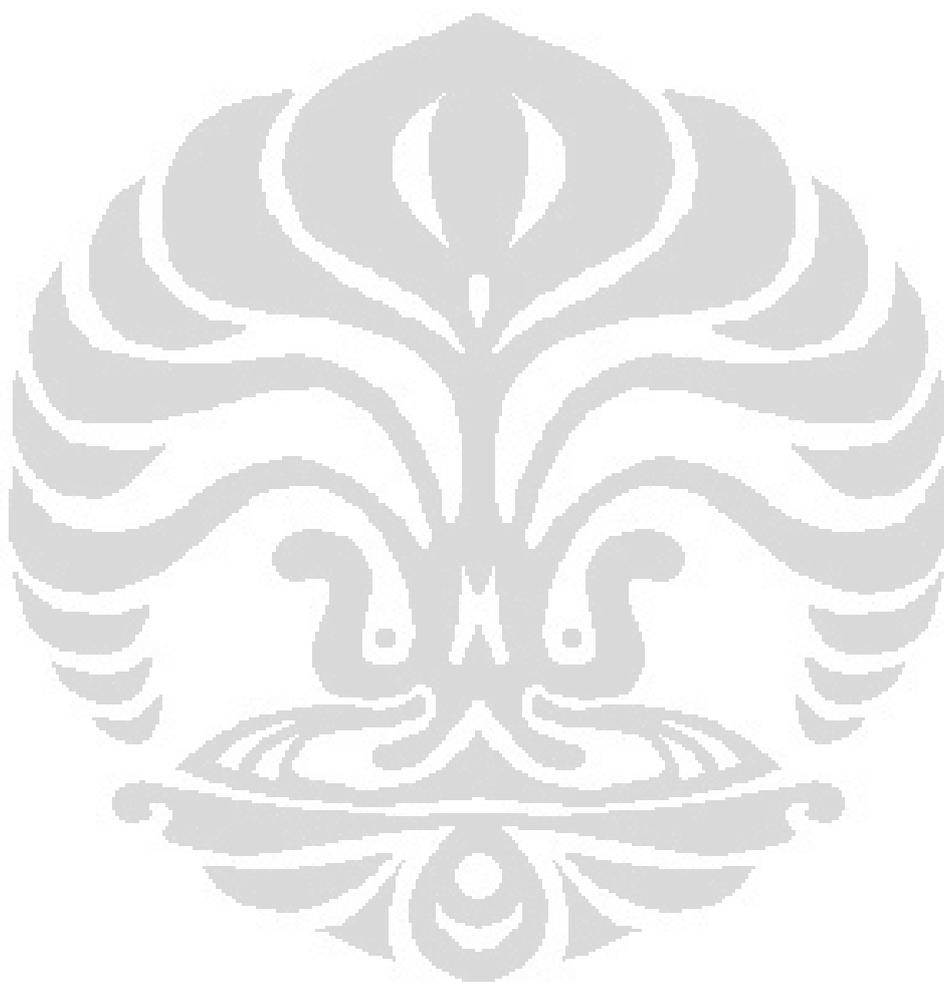
Berdasarkan kesimpulan dari tinjauan atas ketentuan perpajakan terkait analisa kesebandingan pada transaksi *transfer pricing* di Indonesia, saran yang dapat diberikan adalah sebagai berikut,

1. Sebaiknya dikeluarkan ketentuan pengganti PER-43/PJ/2010 yang juga memuat suatu ketentuan *safe harbour* seperti yang dilakukan Amerika Serikat dengan penekanan kriteria tidak pada jumlah nilai transaksi afiliasi semata, namun didasari oleh kriteria karakter wajib pajak (jumlah aset, pendapatan maupun laba bersih) atau jenis barang/jasa pada transaksi tertentu. Hal ini juga dimaksudkan untuk memberikan aspek keadilan, kemudahan dan pertimbangan ekonomi, yaitu agar fiskus dapat memfokuskan perhatiannya kepada wajib pajak yang mempunyai potensi penerimaan negara yang besar agar tidak kehilangan potensi penerimaan pajak yang pasti, serta wajib pajak yang mempunyai aset maupun penjualan yang rendah, tidak terbebani dengan biaya *compliance* yang tinggi atau sama dengan yang ditanggung oleh wajib pajak yang memiliki aset besar dan mempunyai angka penjualan yang tinggi. Selain itu mengingat semakin meningkatnya beban pemeriksaan dan pengawasan pajak oleh pihak fiskus, sebaiknya pemerintah mengeluarkan ketentuan

yang mewajibkan wajib pajak untuk menggunakan jasa asuransi oleh akuntan publik seperti yang dilakukan oleh pemerintah India, untuk memberikan keringanan kepada pihak fiskus untuk mengalokasikan sumber dayanya dalam melakukan pemeriksaan atas aspek yang lebih material dalam kegiatannya.

2. Untuk memberikan kepastian hukum atas dokumentasi dan prosedur teknis analisa kesebandingan, sebaiknya pemerintah segera menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan yang akan mengatur dokumentasi yang mendukung penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman pada transaksi hubungan istimewa seperti yang disampaikan pada Peraturan Pemerintah No 80 tahun 2007 Selain ketentuan mengenai dokumentasi, sebaiknya pemerintah juga mengeluarkan ketentuan perpajakan yang berisi petunjuk pelaksanaan yang mencakup prosedur analisa kesebandingan dan mencakup penekanan pada analisa FAR seperti yang dinyatakan pada S-153/PJ04/2010. Berkaitan dengan adanya ketentuan kewajiban untuk melaksanakan analisa kesebandingan, pemerintah sebaiknya menerbitkan ketentuan terkait sanksi khusus apabila wajib pajak tidak melakukan analisa kesebandingan dengan besarnya sanksi didasari oleh biaya yang ditanggung oleh fiskus untuk melakukan analisa kesebandingan sebagai konsekuensi apabila wajib pajak tidak melakukan analisa kesebandingan.
3. Sebaiknya S-153/PJ04/2010 direvisi dalam bentuk ketentuan hukum yang lebih tinggi dari tingkatan Surat Direktur Penagihan dan Pemeriksaan dan berisi pedoman pemeriksaan yang dibuat berdasarkan kepada ketentuan PER-43/PJ/2010 atau ketentuan pelaksanaan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha berikutnya, serta SE-96/PJ/2009 tentang rasio pembanding serta ketentuan perpajakan lainnya. Diharapkan ketentuan baru tersebut dapat memberikan panduan pelaksanaan yang ditujukan kepada kedua belah pihak yaitu fiskus dan wajib pajak. Bagi fiskus ketentuan ini diharapkan memberikan kepastian hukum dalam melakukan pemeriksaannya dan prosedur yang dilaksanakan dalam pemeriksaan sejalan dengan ketentuan pelaksanaan yang dilakukan oleh wajib pajak. Selain itu, bagi wajib pajak, tidak terbebani dengan tuntutan pembuktian-

pembuktian (data dan informasi) yang berbeda yang seharusnya sudah dilakukan apabila tercakup di dalam ketentuan pelaksanaan analisa kesebandingan yang berlaku.



DAFTAR REFERENSI

- Annie Devoy & Alan Ross. (2009). *Rebalancing The Functional Analysis: functions, assets and risks*. 10 Januari 2011. www.pwc.com.
- Arnold, Brian J. & Michael J. McIntyre (2002). *International tax primer*, Kluwer Law International Inc.
- Baker, Anuschka. (2009). *Transfer pricing and business restructurings: streamlining all the way*, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- “Bebas Pemeriksaan Pajak Apabila Opini Wajar Tanpa Pengecualian” (2010, Desember 31). Jakarta: *Harian Kompas*.
- Biro Pusat Statistik. (2009). *Berita Resmi Statistik : Pertumbuhan Ekonomi Indonesia 2009*. 15 November 2010. www.bps.go.id.
- Blanchard, Olivier. (2003). *Macroeconomics, international edition: Third Edition*, New York: Prentice Hall.
- Ceteris (2011). *Guide to international transfer pricing*, Netherland: Kluwer Law International.
- Darussalam & Danny Septriadi (2007). *Abuse of Transfer Pricing di Indonesia : Real or Myth. Majalah Inside Tax* edisi 01: November 2007.
- Devano, Sonny & Siti Kurnia Rahayu. (2006). *Perpajakan: konsep, teori, dan isu*, Jakarta: Kencana.
- Ernst & Young. (2009). *Transfer pricing global survey 2009*. 20 September 2010. www.ey.com.
- Feinschreiber, Robert. (2002). *Transfer pricing handbook: transfer pricing international : a country-by-country guide*, New York: John Wiley & Sons.
- Finance Act 2011. *Amendment of Income Tax Act 1961*. 15 February 2011. www.incometaxindia.gov.in.
- Horgren, Charles T., Srikant M. Datar & George Foster. (2005). *Cost accounting 12th Ed*. United States Of America: Prentice Hall.
- Income Tax Rules. 15 February 2011. www.incometaxindia.gov.in.
- Internal Revenue Code Section 482. *Allocation of Income and Deductions Among Taxpayers*. 15 February 2011. www.irs.gov.

Internal Revenue Service. *IRS Accepts Settlement Offer in Largest Transfer Pricing Dispute*. 20 September 2010. www.irs.gov.

Kementerian Keuangan. (2010). *Nota keuangan anggaran pendapatan dan belanja negara 2010*. Kementerian Keuangan. 20 September 2010. www.depkeu.go.id.

Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor KEP-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993, tentang pedoman pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa.

KPMG. (2011). *KPMG observation*. 20 Mei 2011. www.kpmg.com.

Kuan, Judy S. (2004). *Global transfer pricing solutions: 2005*, United States of America: World Trade Executive, Inc.

Nasscom. (2008). *Indian Transfer Pricing Regulations – Key Issues*, Newline Policy Watch October 2008. 25 Mei 2011. www.nasscom.in.

Neighbour, John. (2008). *Transfer pricing: Keeping it at arm's length*. 9 September 2010. www.oecdobserver.org.

OECD Committee on Fiscal Affairs. (2001). *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*. France: OECD Committee on Fiscal Affairs.

PATA. Pacific Association of Tax Administrators (PATA) Transfer Pricing Documentation Package. 10 Januari 2011. www.irs.gov.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-43/PJ/2010 tentang penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak No.39/PJ/2009 tentang surat pemberitahuan pajak beserta petunjuk pengisiannya.

Peraturan Menteri Keuangan RI Nomor 199/PMK.03/2007 tentang tata cara pemeriksaan pajak.

Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 tentang tata cara pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan.

Rohatgi, Roy. (2007). *Basic international taxation, volume 2: practice*, London: BNA International.

Rosdiana, Haula. (2004) *Pajak: teori dan kebijakan*, Jakarta: Divisi Kajian Ilmu Administrasi Fisip Universitas Indonesia.

- Satapathy, C. (2001). *Transfer pricing: impact on trade and profit taxation*, Economic and Political Weekly, Vol. 36, No. 20 (May 19-25, 2001), pp. 1689-1692. 23 Desember 2010. www.jstor.org.
- Smith, Adam. (1776). *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*, London: W. Strahan and T. Cadell.
- Suara Merdeka. *Kasus Transfer Pricing Adaro Tetap Panas*. 20 September 2010. www.dannydarussalam.com.
- Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan No: S-153/PJ.04/2010 tertanggal 31 Maret 2010 tentang panduan pemeriksaan kewajaran transaksi afiliasi.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-04/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing.
- Thuronyi, Victor. (1996). *Tax law design & drafting volume 1*, Washington D.C: International Monetary Fund Publication Services.
- Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Perpajakan
- Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan
- U.S Steel Corp v. Commisioner, 617 F.2D 942 (2ND Circuit. 1980). 8 Juni 2011. www.openjurist.org.
- Wittendorff, John. (2010). *Transfer pricing and arm's length principle*, Kluwer Law International.