

BAB 3

PENERAPAN ANALISIS FUNGSI, ASET DAN RISIKO

3.1 Penerapan Analisis Fungsi, Aset dan Risiko di Jerman (Alexander Voegele dan Chunyu Zhang (2010))

Seperti penerapan di banyak negara, otoritas perpajakan Jerman juga menerapkan analisis fungsi, aset dan risiko (FAR). Sebagai langkah awal setiap penerapan analisis kesebandingan pada *transfer pricing*, analisis fungsi dan risiko menyajikan karakteristik dari perusahaan dalam hubungannya dengan pihak afiliasi. Kegunaan dari analisis fungsi dan risiko adalah untuk mengidentifikasi fungsi, risiko dan sumber daya yang digunakan perusahaan afiliasi serta menjelaskan karakteristiknya, dimana karakteristik tersebut menunjukkan :

1. Fungsi rutin dan non rutin yang dilakukan
2. Tipe risiko yang ditanggung
3. Aset berwujud dan Aset tidak berwujud yang digunakan

Secara umum, analisis fungsi dan risiko menyajikan landasan fakta ekonomis untuk :

1. Membedakan aktivitas rutin dan non rutin
2. Memilih metode *transfer pricing* yang terbaik
3. Menentukan pembandingan
4. Mengidentifikasi kontribusi pihak terkait terdapat penciptaan nilai dan kepemilikan ekonomi dari penciptaan nilai tersebut
5. Menentukan nilai wajar dari pihak-pihak terkait
6. Menentukan penyesuaian.

Dalam peraturan Jerman terbaru atas transfer fungsi, analisis fungsi dan risiko merupakan elemen yang penting dan menyajikan kerangka yang berguna sehingga Wajib Pajak dapat dengan jelas :

1. Menentukan dan menganalisis fungsi dan risiko yang dipindahkan

2. Memilih metode penilaian tepat untuk menentukan renumerasi *arm's length* dari fungsi yang dipindahkan

Berdasarkan pasal 4 paragraf 3a dari *GaufvV* (undang-undang Jerman), Wajib Pajak harus menyajikan: Informasi yang terkait fungsi-fungsi yang dilakukan dan risiko yang ditanggung oleh pihak terkait beserta modifikasi-modifikasinya; Aset tak berwujud yang digunakan, kondisi yang disetujui berdasarkan kontrak, termasuk strategi bisnis yang dipilih; dan kondisi pasar serta persaingan yang signifikan.

Analisis fungsi dan risiko tidak hanya diterapkan kepada Wajib Pajak tetapi juga terhadap pihak yang memiliki hubungan istimewa yang bertransaksi dengan mereka. Wajib Pajak diminta untuk menggambarkan "*value chain*" dan kontribusi mereka terhadap nilai tambah atas transaksi hubungan istimewa tersebut.

Berdasarkan undang undang Jerman yang harus disajikan Wajib Pajak adalah :

1. Informasi yang terkait untuk analisis fungsi yang fokus pada masing-masing perusahaan seperti informasi aset penting yang digunakan, kondisi kontrak dan strategi bisnis yang dipilih guna menghadapi pasar dan kondisi kompetisi yang penting guna menetapkan harga.
2. Informasi gambaran "*value chain*" yang terfokus pada proses seluruh grup yang melibatkan lebih dari satu perusahaan dan kontribusi nilai tambah seluruh perusahaan afiliasi terhadapnya. Ketika analisis fungsi dan risiko berfokus lebih kepada perusahaan individual, analisis "*value chain*" berfokus pada proses seluruh grup yang berjumlah lebih dari satu perusahaan.

Agar Wajib Pajak dapat menentukan laba yang wajar sesuai dengan kontribusi masing-masing pihak afiliasi, undang-undang Jerman menentukan Langkah-langkah membuat analisis "*Value Chain*", yaitu :

1. Mengidentifikasi masing-masing proses bisnis individu yang terkait dengan nilai tambah grup.
2. Menentukan tingkat kepentingan dari masing-masing proses bisnis individu bagi keseluruhan nilai tambah.

3. Mengidentifikasi dan menganalisis kontribusi dari tiap proses individu perusahaan.

Langkah-langkah tersebut diterapkan untuk menilai bagian dari masing-masing perusahaan dalam value chain untuk menentukan remunerasi dari ALP masing-masing.

Analisis fungsi berdasarkan undang-undang Jerman digunakan untuk memberikan identifikasi yang jelas pihak mana yang melakukan masing-masing fungsi, menanggung risiko dan menggunakan masing-masing Aset. Tentang proses bagaimana analisis tersebut dilakukan melalui wawancara, check list atau gabungan keduanya tergantung masing-masing kasus.

Daftar informasi umum yang diperlukan dalam analisis fungsi dan risiko adalah :

1. Gambaran dari grup
 - Bagan organisasi yang menunjukkan struktur legal dan operasional dari grup dan perusahaan dalam grup tersebut
 - Daftar dari pabrik milik perusahaan beserta fungsi-fungsinya.
 - Pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, dimana terdapat transaksi barang dan jasa antar perusahaan afiliasi
 - Nama dan lokasi kantor pusat grup
2. Gambaran dari perusahaan
 - Bagan organisasi yang menggambarkan struktur perusahaan
 - Jumlah pegawai masing-masing bagian
 - Apakah ada pegawai perusahaan yang ditugaskan untuk dibayar oleh pihak yang memiliki hubungan istimewa
3. Paparan aktifitas
 - Aktifitas yang dilakukan perusahaan
 - Porsi dari volume chain perusahaan dalam grup
 - Penjualan ke perusahaan afiliasi
 - Pembelian dari perusahaan afiliasi
 - Aset tidak berwujud yang dimiliki perusahaan

- Paparan singkat bagaimana perusahaan dikembangkan dalam beberapa tahun lalu serta rencana dan harapan dimasa depan

4. Perjanjian afiliasi

- Perjanjian tertulis yang terjadi dengan perusahaan induk atau perusahaan afiliasi yang berhubungan dengan karakteristik transaksi barang dan jasa, atau keadaan mendasar lainnya yang meliputi :
 - o Kontrak penjualan
 - o Kontrak pinjaman
 - o Perjanjian lisensi (*know-how*)
 - o Perjanjian penggunaan *trademark*
 - o Perjanjian alokasi biaya
 - o Perjanjian lainnya
- Penyesuaian laba yang dibuat untuk transaksi barang dan jasa dengan perusahaan afiliasi (transaksi afiliasi)

5. Gambaran pasar

- Posisi pasar dan posisi pasar perusahaan
- Pesaing utama perusahaan di pasar
- Strategi perusahaan di pasar (pemimpin harga vs pemimpin kualitas; jangkauan luas vs terbatas; dan lainnya)
- Lingkungan pasar, seperti ekspansi dan eliminasi
- Dinamisasi pasar
- Faktor eksternal yang mempengaruhi pasar (seperti persyaratan legal dan ketergantungan atas komoditas tertentu)

3.1.1 Analisis Fungsi dan Risiko dibawah Peraturan Baru (Alexander Voegele and Chunyu Zhang (2010))

Reformasi perpajakan Jerman pada tahun 2008 memperkenalkan salah satu konsep utama yang berhubungan dengan restrukturisasi usaha yaitu perpindahan fungsi. Pada Juli 2009, Departemen Keuangan Jerman mengeluarkan panduan administratif yang menjelaskan pandangan otoritas pajak perihal transfer fungsi berdasarkan kasus yang ada.

Menurut aturan pajak yang baru, seandainya perusahaan memilih untuk merelokasi fungsi bisnis dari Jerman ke negara lain tempat pihak afiliasi berada adalah terhutang pajak keluar (*exit tax*).

Pajak keluar harus dapat diaplikasikan jika fungsi operasi, seperti produksi atau distribusi, akan dipindahkan keluar dari Jerman atau dimana terdapat fungsi yang dikurangkan, seperti merubah dari *fully pledged* produk ke kontrak pabrikasi. Untuk menentukan pajak keluar yang diterapkan, diperlukan analisis fungsi dan risiko.

Analisis fungsi dan risiko dibawah peraturan Jerman yang baru adalah mengumpulkan dan mengorganisasi fakta yang dibutuhkan untuk menentukan dan menganalisis perpindahan fungsi dari Wajib Pajak Jerman ke perusahaan afiliasi luar negeri dan menentukan renumerasi ALP dari transaksi seperti itu. Seandainya Wajib Pajak merelokasi fungsi bisnis dari Jerman ke pihak afiliasi yang berada diluar negeri, langkah pertama dalam melakukan analisis fungsi dan risiko adalah mengidentifikasi seluruh fungsi, risiko dan aset yang dipindahkan keluar Jerman dan karakteristik dari perpindahan guna menunjukkan apakah peraturan yang baru dapat diterapkan. Langkah selanjutnya dalam analisis fungsi adalah menentukan semua hal yang berhubungan dengan metode penilaian yang mungkin dilakukan dan berapa renumerasi yang tepat sesuai prinsip *arm's length*.

3.1.2 Analisis Fungsi dan Risiko sehubungan dengan Perpindahan Fungsi (Alexander Voegele and Chunyu Zhang(2010))

Ketika peraturan Jerman menentukan definisi yang jelas tentang “perindahan fungsi”, Wajib Pajak harus memahami dua definisi yang penting, yaitu fungsi dan perpindahan fungsi yang ditetapkan peraturan sebelum menyiapkan analisis fungsi dan risiko. Menurut peraturan tersebut, fungsi berarti keseluruhan tugas yang sama yang dilakukan oleh departemen atau unit tertentu dari sebuah perusahaan. Fungsi merupakan bagian yang teratur dari sebuah perusahaan, namun tidak menggantikan tugas cabang untuk kepentingan pajak. Perpindahan fungsi terjadi ketika fungsi usaha, termasuk kesempatan dan risiko perusahaan afiliasi, bersama seluruh manfaat dari aset yang dipindahkan atau

dilisensikan, dipindahkan ke lokasi lain. Perpindahan fungsi juga terjadi ketika perusahaan penerima menganggap bahwa fungsi tersebut hanya untuk jangka waktu tertentu.

Perpindahan fungsi tidak meliputi hal-hal :

1. Ketika perusahaan penerima menyelenggarakan fungsi secara eksklusif untuk perusahaan yang memindahkan, mendapatkan imbalan menurut metode *cost plus* dan tidak terdapat Aset tidak berwujud yang dipindahkan.
2. Ketika hanya aset yang dipindahkan atau jasa yang dilakukan tidak dianggap ekonomis bagi fungsi dan perpindahannya.
3. Ketika terdapat pegawai pendukung, sepanjang dukungan tidak dianggap ekonomis bagi perpindahan fungsi.

Sebagai tambahan, tidak akan dianggap terjadi perpindahan fungsi apabila perpindahan Aset tidak berwujud tidak material. Peraturan Jerman menjelaskan bahwa tidak ada perpindahan material seandainya pendapatan dari perusahaan yang memindahkan tidak mengalami penurunan lebih dari 1.000.000 atau 10 persen dari pendapatan usaha dalam jangka waktu lima tahun.

Atas dasar tersebut, salah satu permasalahan utama yang ditujukan kepada analisis fungsi dan risiko adalah “*nature and characteristics*” dari fungsi, risiko dan sumber daya yang dipindahkan keluar negeri.

Perihal bagaimana kontrak dari perpindahan yang terjadi, peraturan secara eksplisit membedakan antara perpindahan aset sebagai penjualan dan lisensi dari hak. Secara prinsip, Wajib Pajak bebas menentukan antara penjualan secara langsung atau melalui penerimaan imbalan lisensi yang berkesinambungan. Bentuk transaksi dan kondisi kontrak harus secara jelas menggambarkan dan menganalisis analisis fungsi, risiko dan sumber daya. Ketika tidak terdapat kondisi kontrak dari permindahan tersebut, otoritas pajak akan memutuskan apakah transaksi tersebut merupakan penjualan secara langsung atau melalui penerimaan imbalan lisensi yang berkesinambungan antara pihak afiliasi pada permulaan transaksi (contohnya: berdasarkan atas dokumen akuntansi).

Ketika perpindahan diidentifikasi, analisis fungsi dan risiko harus menentukan metode apa yang paling tepat dan faktor apa yang harus dipertimbangkan untuk digunakan dalam perhitungan.

Secara umum, perpindahan fungsi harus berdasarkan atas nilai total (*transfer package*), yang berdasarkan nilai diskonto dari potensi pendapatan yang dipindahkan. Hal ini mengimpikasikan bahwa tidak ada penilaian aset secara individual, melainkan fungsi yang meliputi seluruh Aset berwujud dan tidak berwujud termasuk pula manfaat dan risiko harus dihitung secara keseluruhan. Bukan hanya setiap aset individual, namun juga manfaat terbawa yang dihasilkan oleh perpindahan itu sendiri adalah bagian dari *transfer package* dan dipertimbangkan dalam penentuan pajak dari fungsi. Penilaian secara individual hanya dapat dilakukan ketika :

1. Aset tidak berwujud tidak “*essential*” bagi perpindahan fungsi.
2. Aset tidak berwujud atau manfaat kurang dari 25 persen nilai keseluruhan.
3. Aset tidak berwujud akan dihitung secara tersendiri.

Penilaian aset secara individual juga diperkenankan seandainya Wajib Pajak memiliki bukti yang kuat atas hal tersebut, jika dibandingkan dengan *transfer package*, jumlah nilai aset individual secara akurat menggambarkan kondisi *arm's length* (seperti berada pada batas nilai).

Jika informasi yang dikumpulkan dan digunakan dalam analisis fungsi dan risiko mengidentifikasi tidak terdapat harga *arm's length* untuk *transfer package*, biasanya terdapat pada kenyataan, maka digunakan tes kesimpulan *arm's length*. pada tes ini, batas dari *arm's length* untuk perpindahan tersebut ditentukan melalui batas harga minimal perusahaan yang memindahkan dan batas harga maksimal perusahaan yang menerima.

Batas harga minimal adalah sama dengan potensi laba dari *transfer package* yang didapatkan oleh perusahaan yang memindahkan dalam beberapa periode kedepan. Harga maksimal sama dengan potensi laba dari *transfer package* yang didapatkan dari perusahaan penerima dalam beberapa periode kedepan. Potensi laba ditentukan dari aliran (kas) bersih setelah pajak.

Karena terdapat perbedaan biaya produksi, upah buruh, efek sinergi dan tarif pajak, potensi laba dari perusahaan yang memindahkan dan perusahaan penerima akan berbeda dalam prakteknya dan sepenuhnya bergantung pada aset, kesempatan, risiko dan manfaat lain dari *transfer package* yang diidentifikasi dalam analisis fungsi dan risiko. Karena itu, Wajib Pajak harus mempertimbangkan dan menyajikan seluruh informasi dalam analisis yang dibutuhkan guna perhitungan batas minimal dan batas maksimal. Beberapa faktor yang relevan dan perlu dimasukkan kedalam perhitungan adalah :

1. Kepemilikan legal dan ekonomis dari *transfer package*
2. Masa manfaat dari transfer package
3. Kontribusi kedua pihak
4. Faktor lain seperti pengembangan pasar, situasi ekonomi, gestation lags, biaya penutupan, dan tarif amortisasi yang wajar.

Sebagai tambahan, efek sinergi dan lokasi tabungan juga merupakan faktor yang penting dan harus dicerminkan dalam analisis.

Ketika telah dihitung harga minimal dan harga maksimal dari perusahaan penerima, peraturan Jerman menyimpulkan bahwa nilai wajar dari transaksi tersebut adalah rata-rata dari kedua harga tersebut seandainya tidak ada bukti yang lebih baik. Secara prinsip, bergantung kepada Wajib Pajak untuk membuktikan bahwa harga selain harga rata-rata tersebut lebih mencerminkan prinsip *arm's length*. Bukti yang lengkap dapat digambarkan berdasarkan kekuatan tawar individual kedua pihak melalui analisis fungsi dan risiko secara mendetail.

3.2 Penerapan Analisis Fungsi, Aset dan Risiko di Amerika

Di Amerika, peraturan yang berkaitan dengan hubungan istimewa terdapat dalam Undang-Undang 1.482. Kegunaan dari peraturan ini adalah untuk memastikan bahwa Wajib Pajak telah melaporkan pendapatan dari transaksi afiliasi secara benar dan mencegah penghindaran pajak melalui transaksi afiliasi. Peraturan ini menempatkan keseimbangan pajak dari Wajib Pajak afiliasi dengan Wajib Pajak Independen.

Dalam menentukan pajak terutang Wajib Pajak afiliasi, standar yang digunakan adalah jika Wajib Pajak tersebut bertransaksi dengan pihak independen. Transaksi afiliasi dianggap telah *arm's length* jika hasil dari transaksi sama dengan jika transaksi yang sama tersebut dilakukan oleh pihak independen pada kondisi yang sama. Namun, karena transaksi yang identik sangat jarang ditemukan, maka penetapan *arm's length* ditentukan melalui standar kesebandingan. Untuk dapat dikatakan sebanding, maka transaksi independen yang dijadikan pembanding harus memiliki cukup kemiripan. Seandainya terdapat perbedaan yang material antara transaksi afiliasi dan transaksi independen yang menjadi pembandingnya, maka harus dibuat penyesuaian terhadap efek yang mempengaruhi harga dan laba. Seandainya penyesuaian tidak dapat dilakukan, maka transaksi independen pembanding dapat tetap digunakan dengan hasil yang kurang dapat diandalkan. Penyesuaian yang dilakukan pada pembanding independen harus berdasarkan praktik di lapangan, prinsip ekonomis dan analisis statistik. Penentuan ALP pada transaksi afiliasi dilakukan ditentukan melalui pemilihan metode *transfer pricing* yang terbaik.

Menurut aturan 1.482-1, metode *transfer pricing* (TPM) yang harus digunakan untuk menentukan harga *arm's length* adalah metode yang dapat menyediakan pembuktian yang paling dapat dipercaya untuk hasil *arm's length*. Pilihan metode terbaik adalah pada saat ketika seluruh elemen yang terpisah dapat digabungkan dalam suatu analisis *transfer pricing*. Valerie amerkhail (2006) menjelaskan bahwa selain guna memenuhi persyaratan dan administrasi yang diharuskan oleh pemerintah pada setiap transaksi afiliasi di Amerika, pemilihan metode terbaik juga bergantung pada pemilihan beberapa faktor didalam perusahaan yang seringkali menjadi sumber konflik. Sehingga pemilihan metode terbaik adalah merupakan suatu proses berulang antara persyaratan yang diminta oleh pemerintah dan informasi yang didapatkan dari analisis fungsi guna mencari perbandingan yang terbaik.

Guna menentukan metode yang terbaik, dibutuhkan analisis fungsi (*Functional Analysis*). Analisis fungsi mengidentifikasi fungsi, aset dan risiko dari perusahaan afiliasi, dan menggambarkan karakteristiknya masing-masing. Informasi yang dibutuhkan dalam analisis fungsi juga mengidentifikasi setiap

transaksi yang dilakukan oleh perusahaan afiliasi. Setiap transaksi yang diidentifikasi melalui analisis fungsi akan menentukan apakah transaksi tersebut dapat layak untuk dibandingkan dengan transaksi afiliasi untuk metode *CUP* (atau *CUT* atau *CUP*), *RPM* atau *CP*.

Menurut Joel B. Rosenberg, Barbara N. McLenna, Ahmed H. Mohamed dan Alan D. McInnes (2003) kegunaan dari peraturan *transfer pricing* di Amerika adalah untuk menentukan harga yang wajar atas produk, jasa, pinjaman, dan Aset yang dipindahkan dalam transaksi afiliasi dengan menggunakan transaksi *arm's length* sebagai dasar perbandingan. Ada empat jenis metode yang dipergunakan untuk menentukan harga *arm's length* atas Aset berwujud, yaitu *CUP*, *RP*, *CP* dan *CPM*, sedangkan *Profit Split* dimasukkan dalam metode penentuan Aset tidak berwujud. *CUP* mengidentifikasi harga *arm's length* melalui perbandingan harga barang yang sama atau serupa. Kemiripan produk independen dari produk afiliasi adalah merupakan hal yang sangat penting. Ketiga metode lainnya (*RP*, *CP* dan *CPM*) menentukan harga *arm's length* melalui identifikasi laba pasar yang didapatkan melalui pelaksanaan fungsi-fungsi tertentu, dimana pada metode ini produk yang serupa bukanlah hal yang penting. Perbandingan lebih didasarkan pada kemiripan fungsi yang dilakukan antara pihak afiliasi dan pihak independen.

1. *Comparable Uncontrolled Price (CUP)*

CUP disebut sebagai metode transaksi karena metode ini menentukan jumlah renumerasi yang ditagih pada transaksi afiliasi adalah *arm's length* ketika dapat dibandingkan dengan jumlah renumerasi yang ditagihkan dalam transaksi independen (peraturan Amerika nomor 1.482-3 (b) (1)). Dibawah metode *CUP*, para praktisi mencari perbedaan kecil atas penjualan afiliasi dan independen yang mempunyai "kejelasan dan alasan yang masuk akal akan efek pada harga, dan penyesuaian yang dilakukan atas transaksi independen untuk menghitung perbedaan tersebut" (peraturan Amerika nomor 1.482-3(b)(4)). Ketika semua persyaratan tersebut terpenuhi, peraturan mempertimbangkan bahwa *CUP* adalah metode yang paling tepat.

Kesamaan produk adalah faktor yang paling penting dalam menentukan perbandingan menurut metode ini. Peraturan nomor 1.482-3(b)(2)(ii)

menyebutkan bahwa jika terjadi perbedaan material dari produk dimana penyesuaian yang dapat dipercaya tidak dapat dibuat, metode ini tidak akan dapat menyediakan harga sesuai *arm's length*. Sebagai contoh, kesebandingan akan berkurang ketika pihak yang dites menggunakan *trademark* sehubungan dengan penjualan produknya. Jika perbedaan kondisi kontrak dan kondisi ekonomi yang sedikit dapat mengakibatkan perbedaan harga yang signifikan, penggunaan metode ini memerlukan persamaan pada faktor tersebut.

2. Resale Price Method (RPM)

RPM (laba kotor/pendapatan bersih) adalah metode lain yang melibatkan Aset berwujud. Metode ini digambarkan ((oleh peraturan Amerika nomor 1.482-3(c)(1)) sebagai : “*the resale price method measures the value of function performed, and is ordinarily use incases involving the purchase and resale of tangible property in which the reseller has not added substantial value to the tangible goods by physically altering the goods before resale*”. Metode *Resale Price* mengukur nilai dari fungsi yang dilakukan, dan umumnya dilakukan dalam kasus yang melibatkan pembelian dan penjualan kembali aset berwujud yang belum memperoleh nilai tambah yang besar dari penjual dengan mengubah fisik barang sebelum dijual kembali.

Paragraf diatas menekankan tiga fungsi utama dari *RPM*. Metode ini berfokus pada *appropriate gross margin* yang dihasilkan oleh *distributor* dan tidak memberi perhatian banyak tentang produk. Karena itu, laba kotor menggambarkan nilai penjualan kembali yang dilakukan pihak independen. Karena itu, maka *RPM* dengan fungsinya yang banyak tidak akan digunakan untuk menganalisis perusahaan pabrikasi.

Metode *RPM* mengasumsikan bahwa penjualan kembali barang adalah ke pihak ketiga, dan pembelian berasal dari pihak afiliasi. Ketika prosedur akuntansi digunakan untuk menghitung biaya penjualan dapat mempengaruhi laba kotor, praktisi harus berhati-hati terhadap setiap perbedaan metode yang terjadi, sebagai contoh penilaian persediaan. Paragraf “pembelian dan penjualan Aset berwujud” menekankan distributor, ketika metode *RPM* digunakan, agar tidak mengubah *nature* dari produk tersebut dengan menambahkan Aset tidak berwujud kepada

produk Aset berwujud yang didistribusikannya, sebagai contoh, memberikan nama distributor untuk menggantikan nama perusahaan manufaktur.

Tidak seperti *CUP*, perbandingan dan produk pihak yang dites tidak perlu sama sepanjang tidak terdapat perbedaan fungsi yang signifikan. Peraturan 1.482-3 (c) (3) (ii) (B) menyatakan “*it ordinarily would be expected that the control and uncontrolled transaction would involve the distribution of product of the same general type (e.g., consumer electronics).*” Umumnya terdapat ekspektasi bahwa transaksi pihak yang dibandingkan akan melibatkan distribusi produk dalam tipe umum yang sama (contohnya barang elektronik). Menurut peraturan *RPM*, perbandingan semata-mata berasal dari kemiripan fungsi yang dilakukan, risiko yang ditanggung, dan kondisi kontrak, atau penyesuaian kepada hal yang mempunyai dampak kepada setiap perbedaan.

Terdapat perbedaan utama antara metode *RPM* dan metode *CUP*. Pada metode *CUP*, praktisi secara langsung mengidentifikasi harga pasar dari Aset berwujud yang dibeli oleh distributor afiliasi. Sementara pada metode *RPM*, praktisi tidak secara langsung menghitung harga dengan mengidentifikasi laba kotor *arm's length*. Diasumsikan bahwa laba penjualan menggambarkan nilai transaksi dengan pihak ketiga dan pada standar *arm's length* nilai dari harga pokok penjualan (HPP) ditentukan oleh transaksi afiliasi dan perlu penyesuaian agar mencerminkan standar *arm's length*.

Peraturan memperbolehkan laba kotor dari pihak yang di perbandingkan dan perbandingan untuk perbedaan biaya operasional. Karena itu, biaya yang tidak termasuk HPP dapat berdampak kepada laba kotor melalui proses penyesuaian. Peraturan 1.482-3 (c) (3) (ii) (C) memberikan daftar kemungkinan penyesuaian terhadap :

- a. Tingkat persediaan dan tingkat perputaran, dan risiko korespondensi, termasuk setiap program proteksi harga yang ditawarkan perusahaan manufaktur.
- b. Kondisi kontrak (seperti jangkauan dan kondisi garansi yang ada, jumlah penjualan atau pembelian, kondisi kredit, kondisi transportasi)
- c. Program penjualan, pemasaran dan iklan, (meliputi program promosi, diskon, dan iklan bersama)

- d. Tingkatan dari pasar (seperti pedagang besar, retail)
- e. Risiko selisih kurs

3. *Cost Plus(CP)*

Metode *CP* biasanya digunakan dalam kasus yang melibatkan perusahaan pabrikasi, perakitan atau produsen dari barang yang dijual ke pihak independen. Tidak seperti *RPM*, penjualan pabrikasi dilakukan ke pihak afiliasi. Metode ini menggunakan laba kotor sebagai prosentase dari HPP sebagai tarif laba. Sebagaimana metode yang lain, konsep dasar perbandingan antara transaksi independen dan afiliasi disajikan pada peraturan 1.482-1(d).

Menurut peraturan tersebut, *CP* (laba kotor/HPP) menekankan harga *arm's length* dengan menambahkan laba kotor yang wajar kepada biaya produksi dari pihak yang di perbandingkan. Pada kasus ini, diasumsikan bahwa penjualan dari produk manufaktur adalah ke pihak afiliasi. Laba kotor yang wajar ditentukan melalui laba kotor *mark up* terealisasi dari transaksi independen. Perbandingan dalam metode ini, sekali lagi, bergantung pada fungsi yang dilakukan, risiko yang ditanggung, serta kondisi kontrak, atau penyesuaian dari perbedaan-perbedaan tersebut.

Karena laba kotor adalah ukuran laba menurut metode ini, konsistensi akuntansi antara pihak yang di perbandingkan dan pihak yang menjadi pembanding menjadi sangat penting (demikian pula akun yang tetap). Karena itu, penyesuaian atas perbedaan persediaan dan praktek akuntansi biaya lainnya harus dimasukkan dalam perhitungan laba kotor *arm's length* jika dimungkinkan.

Analisis ekonomis dari pihak yang diperbandingkan mengharuskan melihat teknologi, jumlah penjualan, persamaan geografis, dan tahap produksi. Peraturan 1.482.3 (d) (3) (ii) (B) menyebutkan "*it ordinarily would be expected that the controlled and uncontrolled transaction involve the production of goods within the same categories.*"

Teknologi, contohnya, perusahaan pabrikasi biasanya dihadapkan pada pilihan antara padat modal atau padat karya. Padat modal akan mengakibatkan biaya per unit akan mengecil seiring peningkatan jumlah produksi. Bagi harga,

akan terjadi peningkatan jumlah yang relatif dari laba kotor seperti HPP. Jika dimungkinkan, maka perbandingan antara perusahaan yang dibandingkan dan perusahaan pembanding harus memiliki persamaan intensitas modal fisik.

Kesamaan geografis akan berdampak pada biaya *input*, seperti gaji, yang akan serupa. Karena itu, praktisi harus mencari perusahaan pembanding yang beroperasi pada pasar geografis yang sama dengan perusahaan yang dibandingkan.

Terkadang, pembuatan produk yang serupa terintegrasi secara vertikal, sementara pembandingnya tidak. Contoh klasik dari integrasi vertikal adalah perusahaan roti yang membutuhkan tepung. Ketika operasi telah efisien, pabrik roti yang terintegrasi secara vertikal akan memiliki laba kotor yang lebih besar dibandingkan dengan pabrik roti yang membeli tepung dari pasar terbuka, karena telah memotong transaksi perantara. Harga Pokok Produksi dari proses sebelumnya akan berkurang, karena pembelian (*input* gandum yang belum diproses, contohnya) dilakukan pada tahap awal produksi.

Sebagai tambahan, dibawah metode *CP* barang yang dihasilkan oleh pihak yang di bandingkan dan pihak pembanding harus memanfaatkan Aset tidak berwujud yang serupa. Keberadaan Aset tidak berwujud mempengaruhi harga transaksi dan menghasilkan nilai tambah. Karena itu, praktisi seharusnya memperhatikan perbedaan nilai Aset tidak berwujud yang melekat pada HPP dari perusahaan yang dibandingkan dan perusahaan pembanding.

Peraturan mengharuskan penyesuaian rasio laba kotor dari HPP bagi pihak yang dibandingkan dan perbandingan untuk perbedaan biaya operasional dan proses pabrikasi. Peraturan 1.482.3 (d) (3) (ii) (C) menyebutkan kemungkinan penyesuaian yang perlu dilakukan, yaitu pada :

- a. Kompleksitas perusahaan manufaktur atau perakitan
- b. Proses manufaktur, produksi dan perakitan
- c. Aktivitas pengadaan, pembelian dan kontrol atas persediaan
- d. Fungsi pengetesan
- e. Proses penjualan, biaya administrasi dan umum

- f. Risiko selisih kurs
- g. Kondisi kontrak (seperti jangkauan dan kondisi garansi yang ada, jumlah penjualan atau pembelian, kondisi kredit, kondisi transportasi)

Seperti pada metode *RPM*, konsistensi dari metode akuntansi yang digunakan oleh semua pihak harus terjadi, atau setidaknya dapat dilakukan penyesuaian atas perbedaan tersebut.

4. *Comparable Profit Method (CPM)*

CPM bergantung pada prinsip dasar bahwa perusahaan pembanding akan mendapatkan hasil yang serupa dalam jangka waktu tertentu yang masuk akal. Tidak seperti *CP* dan *RPM*, laba operasi berbeda dengan laba kotor menjadi ukuran yang relevan untuk *arm's length*. Praktisi menghitung jumlah laba operasi dari setiap perusahaan pembanding. Hasil laba operasi yang ditunjukkan melalui performa keuangan pihak pembanding akan diterapkan sesuai *arm's length* pada perusahaan afiliasi. Dua dari tiga *PLI* yang diatur dalam peraturan *CPM* berdasarkan laba operasi. Yaitu meliputi *return on capital* dan *return on sales* atau *cost*. *CPM* menentukan nilai *arm's length* dari transaksi afiliasi atau paket transaksi afiliasi dengan ukuran laba pihak independen yang melakukan aktivitas yang serupa pada keadaan yang serupa dengan pihak yang dibandingkan.

Sebagai contoh, jika perusahaan pembanding A mempunyai *return on sales* (pendapatan operasi/penjualan bersih) sebesar 4 persen, sementara pihak yang dibandingkan memiliki penjualan bersih sebesar \$ 200, maka laba operasi *arm's length* pihak yang dibandingkan adalah sebesar \$8. Prosedur ini akan diulang untuk setiap perusahaan dalam paket perbandingan. Ketika nilai *arm's length* diperingkatka, dimana laba operasi pihak yang dibandingkan berada dibawah rata-rata 50 persen batas nilai tersebut, maka laba operasi perusahaan yang dibandingkan akan ditetapkan sesuai *arm's length*. Rata-rata batas kuartil pertama dan ketiga laba operasi yang dibuat. Hal tersebut lebih dikenal dengan nama "*arm's length range*".

Dua dari tiga *PLI* yang diatur dalam peraturan *CPM* berdasarkan laba operasi. Yaitu meliputi *return on capital* dan *return on sales* atau *cost*. *CPM* menentukan nilai *arm's length* dari transaksi afiliasi atau paket transaksi afiliasi

dengan ukuran laba pihak independen yang melakukan aktivitas yang serupa pada keadaan yang serupa dengan pihak yang dibandingkan. Untuk kegunaan pengenalan metode *CPM*, peraturan 1.482-5 (b) (2) (i) mengatur bahwa *“the tested party will be participant in the controlled transaction whose operating profit attributable to the controlled transaction can be verified using the most reliable data and requiring the fewest and most reliable adjustment, and for which data regarding uncontrolled comparable can be located”*. Pihak yang diuji akan menjadi peserta dalam transaksi afiliasi yang laba operasionalnya dapat diverifikasi menggunakan data yang paling dapat diandalkan dan memerlukan penyesuaian paling sedikit dan paling dapat diandalkan, dan data pembanding yang independen dapat ditemukan.

Peraturan mengimplementasikan *IRC 482* untuk menentukan perbandingan dibawah metode *CPM* (peraturan 1.482-1 (c) (1) : *“the determination of the degree of comparability between the tested party an the uncontrolled (firm) depend upon all the relevant lines of business, the product or service markets involved, the asset composition employed (including the nature and quantity of tangible assets, intangible asset and working capital), the size and scope of operations, and the stage in a business or product cycle... “*. Penentuan tingkat perbandingan antara pihak yang diuji dan perusahaan independen tergantung pada semua lini bisnis yang relevan, yaitu pangsa pasar produk atau jasa, komposisi aset yang digunakan (termasuk bentuk dan jumlah aset berwujud, aset tidak berwujud, dan modal kerja), ukuran dan ruang lingkup operasional serta tahapannya dalam sebuah siklus bisnis atau produksi. Laba operasi yang menggambarkan tingkat pengembalian investasi Aset dan asumsi dari risiko. Karena hal tersebut, meskipun faktor berdasarkan aturan 1.482-1 (d) (3) harus dipertimbangkan, perbandingan berdasarkan metode ini sepenuhnya bergantung pada aset yang digunakan dan risiko yang ditanggung. Tingkat perbandingan fungsi dibutuhkan untuk mendapatkan hasil *CPM* yang dapat diandalkan, namun, secara umum lebih kecil dibandingkan yang dibutuhkan pada metode *CP* atau *RPM*. Sebagai contoh, karena perbedaan fungsi yang dilakukan yang seringkali tercermin dalam biaya operasi, Wajib Pajak yang melakukan berbagai fungsi

mungkin memiliki laba kotor yang beragam, namun memiliki tingkat laba operasi yang serupa.

Informasi diatas menjelaskan aplikasi dari peraturan nomor 1.482-1 (d). Baik dalam aturan, maupun kunci ekonomis, perbandingan dibawah metode *CPM* berbeda dengan perbandingan pada metode lainnya.

Dengan perbedaan pada *PLI*, *CPM* selintas menyerupai dua metode berdasarkan fungsi lainnya. Sebagai contoh, *PLI* dapat menggunakan laba *cost plus (operating income/total cost)* atau laba kotor, sehingga menyebabkan terlihat seperti penggunaan metode *CP* atau *RPM*.

Peraturan 1.482-5 (c) (2) (iv) menyebutkan kemungkinan penyesuaian pada metode *CPM*. Peraturan tersebut menekankan penyesuaian penggunaan Aset pada metode *CPM*. Meskipun tidak disebutkan dalam peraturan tersebut, penyesuaian atas risiko selisih kurs harus dimasukkan dalam perhitungan perbedaan risiko. Dibutuhkan konsistensi penerapan metode akuntansi pada dua metode terakhir.

Penyusun peraturan 1994 mengakui bahwa metode *CPM* tidak lebih utama jika dibandingkan tiga metode sebelumnya. Pada pendahuluan, disebutkan :

“given adequate data, method that determine an arm’s length price (e.g., the CUP method) or gross margin (e.g., resale price method) generally achieve a higher degree of comparability than the CPM. Because the degree of comparability, including the extent and reliability of adjustment, determines the relative reliability of the result under the best method rule, the result of these method will be selected unless the data necessary to apply them is relatively incomplete or unreliable. In this regard the CPM generally would be considered a method of last resort”. Apabila terdapat data yang memadai, metode untuk menentukan harga arm’s length (contohnya metode *CUP*) atau laba kotor (contohnya metode *RP*) umumnya menghasilkan tingkat perbandingan yang lebih tinggi dibandingkan *CPM*. Karena tingkat kesebandingan termasuk cakupan dan kehandalan penyesuaian menentukan tingkat kehandalan relative dari hasil berdasarkan aturan metode terbaik, hasil dari metode-metode ini akan dipilih kecuali apabila data yang diperlukan tidak lengkap atau tidak dapat diandalkan. Apabila hal ini terjadi *CPM* akan dipertimbangkan sebagai metode terakhir.

Valerie Amerkhail (2006) menjelaskan bahwa tidak diperlukan analisis fungsi yang penuh untuk metode *CUP*. Ketika terdapat kemungkinan untuk menerapkan metode *CUP* atau *CUT*, analisis fungsi harus berfokus pada produk, karakteristik jasa atau Aset tidak berwujud, kondisi kontrak, volume, jangka waktu, dan faktor lain yang mungkin akan mempengaruhi harga antara penjual dan pembeli independen. Perbedaan jumlah biasanya akan membuat sulit penggunaan metode *CUP*, karena diskon berdasarkan jumlah sering terjadi pada transaksi independen.

Pada metode *RPM* dan *CP*, jika perbandingan internal harga jual kembali dimungkinkan, analisis fungsi harus berkonsentrasi pada gambaran detail fungsi yang dilakukan pada transaksi afiliasi dan transaksi independen dan kondisi kontrak transaksi. Analisis fungsi harus secara jelas mengidentifikasi setiap perbedaan kondisi, atau faktor yang lain, seperti jumlah, jenis pembeli, hubungan dengan pembeli, yang mungkin mempengaruhi keuntungan harga jual kembali pada transaksi independen.

Jika perbandingan eksternal dipertimbangkan akan dipakai dalam perhitungan *RPM*, maka analisis fungsi harus berfokus pada fungsi yang memberikan tambahan nilai pada biaya operasi perusahaan afiliasi yang diperiksa. Kelayakan dari perbandingan potensial akan sangat bergantung pada kejelasan dari fungsi yang dilakukan yang memberikan nilai tambah pada perbandingan biaya operasi yang dibebankan, dimana hal ini akan sulit untuk ditentukan, karena data laporan keuangan yang diterbitkan tidak menyediakan banyak kejelasan tentang komposisi dari biaya operasi. Untuk itulah, penilaian atas perbandingan secara umum lebih diperlukan sebagai dasar diskusi secara tertulis dalam laporan 10-K yang diisi oleh SEC dan laporan lainnya dibandingkan dengan laporan keuangan.

Sebuah contoh dimana perbedaan peraturan yang terjadi adalah ketika sebuah importir membeli 80% produknya dari perusahaan afiliasi dan 20% sisanya dari pihak independen. Pertanyaannya adalah apakah laba kotor terealisasi dari barang yang dibeli dari pihak independen tersebut merupakan laba kotor berdasarkan *RPM*. Menurut OECD, yang lebih menitikberatkan metode

RPM pada laporan terakhir, laba kotor tersebut akan digunakan sebagai sumber terbaik guna menerapkan prinsip *arm's length*. Hal tersebut berbeda dengan peraturan Amerika.

Baik peraturan amerika maupun OECD menekankan akan pentingnya melakukan perbandingan atas fungsi yang dilakukan, risiko yang timbul dan kondisi kontrak, serta penyesuaian dari perbedaan faktor-faktor tersebut. Ketidakpuasan IRS pada metode RPM adalah ketika selama puluhan tahun mengaudit perusahaan distributor yang memiliki transaksi pihak afiliasi dimana laba kotor mereka adalah sebesar perusahaan distributor lainnya, namun memiliki laba operasi yang sangat kecil atau rugi. Negara OECD yang lain masih menganggap pentingnya perbandingan biaya operasi ini. OECD *Guide lines* mengatakan :

"... the level of activity performed by the reseller, whether minimal or substantial, would need to be well supported by relevant evidence. This would include justification for marketing expenditure that might be considered unreasonably high; for example, when part or most of the promotional expenditure was clearly incurred as a service performed in favor of the legal owner of the trade mark. In such case the cost plus method may well supplement the resale price method."

Menurut OECD Guidelines: tingkat aktivitas yang dilakukan oleh penjual baik sedikit maupun banyak memerlukan dukungan bukti yang relevan. Hal ini termasuk pembenaran atas biaya pemasaran yang mungkin dianggap terlalu tinggi, contohnya ketika sebagian atau seluruh biaya promosi memang benar digunakan untuk tujuan pemilikan secara sah atas suatu merk. Dalam kasus ini metode *cost plus* mungkin dapat melengkapi metode *resale price*.

The Canadian Revenue Agency's (CRA) menyatakan lebih memilih metode tradisional, *" the greater the value added to the goods by the function performed by the seller, the more difficult it will be to determine an appropriate resale margin. This is specially true in a situation where the seller contributes to the creation or maintenance of an intangible property, such as marketing intangible, on its activities."* Yaitu bahwa semakin besar nilai tambah yang diberikan oleh fungsi yang dilakukan penjual, semakin sulit untuk menentukan laba penjualan kembali yang sesuai. Hal ini biasanya terjadi dalam sebuah situasi dimana penjual

berperan dalam pembuatan atau pemeliharaan aset tidak berwujud seperti dalam aktivitas penjualan. Revenue Canada information circular 87-2R, 74 (27 sept 1999)

Pada *CPM/TNMM*, analisis fungsi harus menentukan apakah bagian biaya yang utama dari pihak afiliasi yang diperlakukan sebagai biaya operasi yang dibayarkan kepada pihak ketiga guna menyelenggarakan fungsi bagi grupnya. Hal ini penting karena biaya untuk fungsi *outsourse* meliputi laba bagi penyedia jasa, jadi perbedaan antara laba kotor dan bersih harus lebih besar pada perusahaan yang mengoutsourcingkan fungsi operasinya.

Sebagai contoh, perusahaan yang memiliki kendaraan pengiriman barangnya hanya akan membiayakan biaya kendaraan pada biaya operasinya, sementara perusahaan yang menggunakan pihak pengiriman independen akan mencatat biaya operasi yang juga termasuk didalamnya adalah laba bagi perusahaan pengiriman. Jika biaya pengiriman merupakan komponen biaya yang penting dari total biaya, maka perusahaan yang membayar perusahaan pengiriman seharusnya memiliki laba yang lebih kecil.

3.3 Penerapan Analisis Fungsi, Aset dan Risiko di Indonesia

Penerapan analisis fungsi, aset dan risiko di Indonesia diterapkan melalui peraturan tentang pedoman pemeriksaan yaitu:

1. 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.
2. Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Direktorat Jenderal Pajak Nomor S-153/PJ.04/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi
3. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010/PJ.04/2010 tanggal 6 September 2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam transaksi antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

4. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-39/PJ/2009 tanggal 2 Juli 2009 tentang surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan wajib pajak badan (SPT PPh Badan) beserta petunjuk pengisiannya khususnya dalam lampiran 3.

3.3.1 KEP - 01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan istimewa.

Penerapan analisis fungsi dilakukan pada tahap persiapan pemeriksaan melalui proses mempelajari hasil pengisian jawaban daftar pertanyaan lampiran I, II, III, IV dan V yang harus diserahkan kepada Wajib Pajak yang diperiksa sesuai dengan status badan maupun permodalannya. Lampiran tersebut berisi perihal :

1. Analisis fungsional bentuk usaha tetap : Daftar isian masalah umum, administrasi dan penjualan
2. Analisis fungsional bentuk usaha tetap : Daftar isian masalah pemasaran
3. Daftar isian untuk Wajib Pajak badan yang memiliki atau dimiliki oleh badan usaha Indonesia lain
4. Daftar isian untuk Wajib Pajak badan yang dimiliki oleh perusahaan luar negeri
5. Perusahaan asing yang dimiliki/dikuasai oleh orang atau badan usaha Indonesia
6. Bentuk laporan pemeriksaan pajak

Pertanyaan-pertanyaan dalam lampiran tersebut merupakan analisis fungsi atas kegiatan Wajib Pajak (Dengan modifikasi seperlunya pertanyaan tersebut dapat dipakai untuk menganalisis fungsi dari beberapa badan anggota perusahaan multinasional yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak dalam negeri Indonesia).

Dengan mempelajari isian yang diterima dapat diperoleh keterangan antara lain mengenai :

1. Gambaran Organisasi Pihak-Pihak yang Terkait

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

- a. Nama, lokasi, NPWP perusahaan/pihak yang terkait.
- b. Besarnya pemilikan saham tiap-tiap pihak.
- c. Arus transaksi yang terjadi pada pihak terkait.
- d. Penjelasan-penjelasan penting yang dibutuhkan.

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

2. Sifat Keterkaitan dan Ketergantungan

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

- a. Sifat keterkaitan Wajib Pajak, apakah :

Dalam melakukan wawancara perlu ditekankan mengenai :

- (1) Menguasai permodalan atau kegiatan usaha pihak lainnya,
- (2) Permodalan atau kegiatan usahanya dikuasai pihak lainnya,
- (3) Keduanya dalam penguasaan pihak yang sama,
- (4) Jenis keterkaitan yang lain.

- b. Pembelian/penyerahan barang dari pihak yang saling terkait, yang mencakup :

- (1) Kebijakan harga (*pricing policy*)
- (2) Syarat-syarat pembelian/penyerahan Produk-produk/bahan yang dicakup.

- (3) Pembelian/penyerahan jasa serta jenis dan macam jasa yang diserahkan/dibeli dari pihak terkait.
- (4) Sewa, royalti dari pihak terkait.
- (5) Pinjaman-pinjaman dari pihak terkait.
- (6) Komisi-komisi dari pihak terkait.
- (7) Penghasilan dan beban lainnya dari pihak terkait.

Wawancara di atas pada pelaksanaannya dapat dilakukan dalam tahap persiapan maupun pada waktu pelaksanaan pemeriksaan.

3.3.2 Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Direktorat Jenderal Pajak Nomor S-153/PJ.04/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi

Untuk dapat menyimpulkan bahwa keberadaan suatu transaksi afiliasi adalah suatu transaksi yang wajar, maka pemeriksa harus dapat membandingkan keberadaan transaksi tersebut dengan praktik bisnis yang sehat dan umum dilakukan oleh para pelaku usaha lainnya dalam sektor usaha yang sama dengan Wajib Pajak. Pertanyaan yang disampaikan oleh pemeriksa adalah : apakah dalam sektor usaha Wajib Pajak, merupakan sebuah praktek bisnis yang umum bahwa pelaku usaha lainnya juga melakukan transaksi yang sama dengan pihak independen?

Sebelum melakukan perbandingan hasil transaksi dalam penerapan prinsip kewajaran, maka terlebih dahulu harus dilakukan perbandingan kondisi transaksi afiliasi dengan kondisi transaksi independen yang akan dijadikan sebagai pembanding.

Untuk dapat disebut telah menerapkan prinsip kewajaran, Wajib Pajak diminta untuk menunjukkan analisis kesebandingan serta analisis fungsi, aset dan risiko (FAR) yang telah dilakukannya. Keberadaan analisis diatas merupakan petunjuk bahwa Wajib Pajak telah melakukan perbandingan kondisi, sebagai bahan untuk menyimpulkan tingkat kesebandingan kondisi transaksi afiliasi dan transaksi independen yang menjadi pembanding.

Faktor-faktor kesebandingan (*comparability faktor*) adalah faktor-faktor dari kondisi dan syarat-syarat transaksi yang memberi pengaruh terhadap hasil transaksi, 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.

Tujuan dari melakukan analisis kesebandingan adalah untuk Mengidentifikasi perbedaan kondisi transaksi dengan kondisi transaksi independen yang menjadi pembanding, yang memberikan pengaruh terhadap hasil transaksi dan menyimpulkan karakter dari kondisi transaksi yang diperbandingkan.

Tujuan dari melakukan analisis FAR 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.

Penentuan karakter usaha Wajib Pajak harus dilakukan berdasarkan hasil analisis FAR dan bukan hanya berdasarkan status legal dari Wajib Pajak, karena terdapat kemungkinan bahwa status legal Wajib Pajak tidak sama dengan substansi usaha Wajib Pajak. Misalkan berdasarkan akte pendirian, dokumen BKPM dan profil perusahaan, PT. ABC disebut sebagai perusahaan pabrikasi, namun apabila dilakukan dengan analisis FAR, diketahui bahwa PT. ABC merupakan perusahaan pabrikasi dengan fungsi terbatas, maka substansi usaha Wajib Pajak adalah pabrikasi dengan fungsi terbatas atau lebih umum disebut *contract manufacturing*.

Perusahaan pabrikasi dibagi kedalam tiga kelompok besar, yaitu: pabrikasi fungsi penuh, pabrikasi fungsi terbatas, dan maklon, dengan karakter sebagai berikut :

Gambar 13.

Karakter usaha pabrikasi

Uraian karakter	Manufaktur fungsi penuh	Manufaktur fungsi terbatas	Maklon
fungsi yang dilaksanakan	Seluruh fungsi, dari R&D sampai penjualan barang jadi	Terbatas pada pengadaan bahan baku dan proses produksi barang jadi	Terbatas pada proses produksi
Pengambilan keputusan strategis	Seluruhnya	Minimal	Tidak ada
Kemampuan melakukan kegiatan pabrikasi	Ada	Ada	Ada
Manajemen persediaan	Ada	Ada	Ada
Kepemilikan persediaan	Ada	Ada	Tidak ada
Menanggung resiko persediaan	Ya	Minimal	Tidak ada
Menanggung resiko kredit	Ya	Minimal	Tidak ada
Menanggung resiko pasar	Ya	Minimal	Tidak ada

Sumber : S-153/PJ.04/2010

Dengan demikian, karakter Wajib Pajak harus disimpulkan berdasarkan analisis FAR dan bukan hanya berdasarkan pernyataan Wajib Pajak atau dokumen-dokumen legal sebagai penerapan dari kebijakan *substance over form rule*.

Menurut peraturan ini, analisis FAR dilakukan dengan mempertimbangkan hal-hal berikut :

1. Dilakukan secara menyeluruh, dimulai dari penemuan ide untuk menciptakan produk sampai dengan layanan purna jual dan diperolehnya hasil penjualan.
2. Analisis FAR dilakukan dengan mengidentifikasi fungsi yang dilakukan para pihak yang terlibat dalam transaksi hubungan istimewa, aset yang digunakan untuk melakukan fungsi dan risiko yang ditanggung, sebagai bahan untuk diperbandingkan dengan fungsi, aset dan risiko para pihak yang terlibat dalam transaksi antar pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau diperbandingkan dengan FAR dari transaksi pada sektor usahanya.
3. Data mengenai FAR dari para pihak yang terlibat dalam transaksi, harus merupakan data yang handal dan dapat ditunjukkan oleh biaya yang ditanggung oleh tiap tiap pihak yang terlibat dalam transaksi. Pemeriksa harus

meneliti data pendukung FAR, termasuk melakukan verifikasi mengenai kebenaran data pendukung tersebut, untuk menguji kehandalan informasi mengenai FAR dari para pihak yang terlibat dalam transaksi. Analisis 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.

4. Dalam hal ditemukan adanya perbedaan kondisi transaksi yang material yang dapat mempengaruhi penentuan harga transaksi, maka pemeriksa harus melakukan penyesuaian yang realistis secara ekonomis atas perbedaan tersebut, sehingga kedua transaksi tersebut dapat diperbandingkan.
5. Transaksi independen yang dipilih sebagai pembanding dapat merupakan transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak yang independen (*internal comparable*) atau transaksi antar pihak independen, yang didalamnya tidak melibatkan Wajib Pajak (*eksternal comparable*). Pencarian calon data pembanding eksternal harus dilakukan berdasarkan kesimpulan mengenai karakter dan substansi usaha transaksi afiliasi yang diteliti.
6. Dalam hal Wajib Pajak tidak mempunyai transaksi dengan pihak independen, yang berarti bahwa calon pembanding yang akan dipilih adalah pembanding eksternal, maka analisis kesebandingan hanya akan dilakukan pada transaksi afiliasi dengan meneliti pihak-pihak yang terlibat dalam transaksi afiliasi, sebagai dasar untuk menyimpulkan (a) karakter dan substansi usaha dari para pihak yang terlibat dalam transaksi afiliasi serta (b) menentukan kriteria pencarian calon pembanding eksternal.

3.3.3 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010/PJ.04/2010 tanggal 6 September 2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Wajib Pajak dalam melakukan transaksi yang dilakukan Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang dapat mengakibatkan pelaporan jumlah penghasilan dan pengurangan untuk menghitung

besarnya penghasilan kena pajak bagi Wajib Pajak tidak sesuai dengan Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha wajib menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha .

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

1. Melakukan analisis kesebandingan dan menentukan pembandingan
2. Menentukan metode penentuan harga transfer yang tepat ;
3. 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
4. Mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan harga wajar atau laba wajar sesuai dengan ketentuan perundangundangan perpajakan yang berlaku .

Transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang mempunyai nilai penghasilan atau pengeluaran tidak melampaui Rp 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah) tidak diwajibkan memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2), namun Wajib Pajak tetap diwajibkan memenuhi ketentuan Pasal 28 Undang-Undang KUP.

Dalam melakukan Analisis Kesebandingan harus memperhatikan hal-hal sebagai berikut :

1. transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap sebanding dengan transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa dalam hal :
 - 1) Tidak terdapat perbedaan kondisi yang material atau signifikan yang dapat mempengaruhi harga atau laba dari transaksi yang diperbandingkan ; atau
 - 2) Terdapat perbedaan kondisi, namun dapat dilakukan penyesuaian untuk menghilangkan pengaruh yang material atau signifikan dari perbedaan kondisi tersebut terhadap harga atau laba ;
2. Dalam hal tersedia data pembandingan internal dan data pembandingan eksternal dengan tingkat kesebandingan yang sama, maka Wajib Pajak wajib

menggunakan data pembanding internal untuk penentuan harga wajar atau laba wajar .

Wajib Pajak wajib mendokumentasikan langkah-langkah, kajian, dan hasil kajian dalam melakukan analisis kesebandingan dan penentuan pembanding, penggunaan data pembanding internal dan/atau data pembanding eksternal serta menyimpan buku, dasar catatan, atau dokumen sesuai dengan ketentuan yang berlaku .

Dalam melaksanakan analisis kesebandingan harus dilakukan analisis atas faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan antara lain:

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

Dalam menilai dan menganalisis karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud sebagaimana dimaksud diatas, harus dilakukan analisis terhadap jenis barang atau jasa yang diperjualbelikan, dialihkan, atau diserahkan, baik oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa maupun oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa .

Dalam menilai dan menganalisis karakteristik barang berwujud tersebut, harus dipertimbangkan antara lain :

- a. ciri-ciri fisik barang ;
- b. kualitas barang ;
- c. daya tahan barang ;
- d. tingkat ketersediaan barang ; dan
- e. jumlah penawaran barang .

Dalam menilai dan menganalisis karakteristik barang tidak berwujud sebagaimana dimaksud diatas, harus dipertimbangkan antara lain :

- a. jenis transaksi ;
- b. jenis barang tidak berwujud yang diserahkan ;
- c. jangka waktu dan tingkat perlindungan yang diberikan ; dan
- d. potensi manfaat yang dapat diperoleh dari penggunaan barang tidak berwujud tersebut .

Dalam menilai dan menganalisis karakteristik jasa sebagaimana dimaksud diatas, harus dipertimbangkan antara lain :

- a. sifat dan jenis jasa ; dan
- b. cakupan pemberian jasa .

2. Fungsi masing-masing pihak yang melakukan transaksi ;

Dalam melakukan penilaian dan analisis fungsi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf b, harus dilakukan analisis dengan mengidentifikasi dan membandingkan kegiatan ekonomi yang signifikan dan tanggung jawab utama yang diambil atau akan diambil oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa .

Kegiatan ekonomi sebagaimana dimaksud diatas dianggap signifikan dalam hal kegiatan tersebut berpengaruh secara material pada harga yang ditetapkan dan/atau laba yang diperoleh dari transaksi yang dilakukan .

Dalam melakukan penilaian dan analisis fungsi, harus dipertimbangkan antara lain :

- a. Struktur organisasi ;
- b. Fungsi-fungsi utama yang dijalankan oleh suatu perusahaan seperti desain, pengolahan, perakitan, penelitian, pengembangan, pelayanan, pembelian, distribusi, pemasaran, promosi, transportasi, keuangan, dan manajemen ;
- c. Jenis aset yang digunakan atau akan digunakan seperti tanah, bangunan, peralatan, dan harta tidak berwujud, serta sifat dari aset tersebut seperti umur, harga pasar, dan lokasi ;
- d. Risiko yang mungkin timbul dan harus ditanggung oleh masing-masing pihak yang melakukan transaksi seperti risiko pasar, risiko kerugian investasi, dan risiko keuangan .

3. Ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian ;

Dalam melakukan penilaian dan analisis atas ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian sebagaimana dimaksud, harus dilakukan analisis terhadap tingkat tanggung jawab, risiko, dan keuntungan yang dibagi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa untuk dibandingkan dengan ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian yang dilakukan oleh pihak-pihak yang

tidak mempunyai hubungan istimewa, yang meliputi ketentuan tertulis dan tidak tertulis .

4. Keadaan ekonomi;

Dalam melakukan penilaian dan analisis keadaan ekonomi sebagaimana dimaksud diatas, harus diidentifikasi 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 oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

5. Strategi usaha .

Penilaian dan analisis atas strategi usaha sebagaimana dimaksud diatas, harus dilakukan antara lain dengan mengidentifikasi 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 tidak mempunyai hubungan istimewa.

Wajib Pajak wajib mendokumentasikan langkah-langkah, kajian, dan hasil kajian atas faktor-faktor tersebut diatas dan menyimpan buku, dasar catatan, atau dokumen sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

3.3.4 PER-39/PJ/2009 tanggal 2 Juli 2009 tentang Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan (SPT PPh Badan) beserta Petunjuk Pengisian khususnya dalam Lampiran 3

PER-39/PJ/2009 mengatur tata cara pengisian SPT PPh Badan Tahun 2009 bagi Wajib Pajak. Lampiran 3 SPT PPh Badan Tahun 2009 merupakan sarana bagi Wajib Pajak untuk melaporkan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak afiliasi. Pada lampiran 3A dan 3B diatur kewajiban Wajib Pajak untuk mencantumkan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Pencantuman pihak afiliasi tersebut meliputi nama, alamat, kegiatan usaha, bentuk hubungan dengan Wajib

Pajak, rincian jenis transaksi afiliasi, nilai transaksi afiliasi, metode penetapan harga, dan alasan penggunaan metode *TP*. Pada lampiran khusus 3A-1 dan 3A-2 diatur mengenai dokumentasi penetapan harga wajar transaksi yang meliputi :

1. Gambaran perusahaan secara rinci yang meliputi struktur kepemilikan, struktur organisasi, aspek operasional kegiatan usaha serta gambaran lingkungan usaha secara rinci
2. Gambaran transaksi afiliasi yang meliputi transaksi afiliasi, transaksi pembanding, kebijakan penentuan harga 5 (lima) tahun terakhir dan rincian biaya pabrikan atau harga perolehan atau biaya jasa
3. Catatan hasil kesebandingan yang meliputi karakteristik dari produk, analisis FAR, kondisi ekonomi dan strategi bisnis Wajib Pajak
4. Catatan penentuan harga wajar yang meliputi metodologi penentuan harga, data pembanding dan aplikasi metodologi.

Lampiran khusus 3A-1 dan 3A-2 tersebut merupakan catatan yang wajib diselenggarakan oleh Wajib Pajak untuk membuktikan transaksi afiliasi yang dilakukannya telah sesuai dengan *ALP*.