



UNIVERSITAS INDONESIA

**PERENCANAAN PAJAK DENGAN TRANSFER PRICING MELALUI
SUPPLYCHAIN MANAGEMENT**

SKRIPSI

**RAMOS PARDAMEAN
0606099044**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
PROGRAM STUDI ADMINISTRASI FISKAL
DEPOK
MARET 2012**



UNIVERSITAS INDONESIA

**PERENCANAAN PAJAK DENGAN TRANSFER PRICING MELALUI
SUPPLY CHAIN MANAGEMENT**

SKRIPSI

**Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu Administrasi**

**RAMOS PARDAMEAN
0606099044**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
PROGRAM STUDI ADMINISTRASI FISKAL
DEPOK
MARET 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : Ramos Pardamean

NPM : 0606099044

Tanda Tangan : 

Tanggal : 26 Maret 2012

HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh:

Nama : Ramos Pardamean
NPM : 0606099044
Program Studi : Administrasi Fiskal
Judul Skripsi : Perencanaan Pajak dengan *Transfer Pricing* melalui
Supply Chain Management

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu Administrasi pada Program Studi Administrasi Fiskal, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang	: Dra. Tutie Hermiati, MS	(.....)
Sekretaris Sidang	: Neni Susilawati, S.Sos, MA	(.....)
Pembimbing	: Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., Ak	(.....)
Penguji	: Prof. Dr. Safri Nurmantu, M.Si	(.....)



Ditetapkan di : Depok

Tanggal : 26 Maret 2012

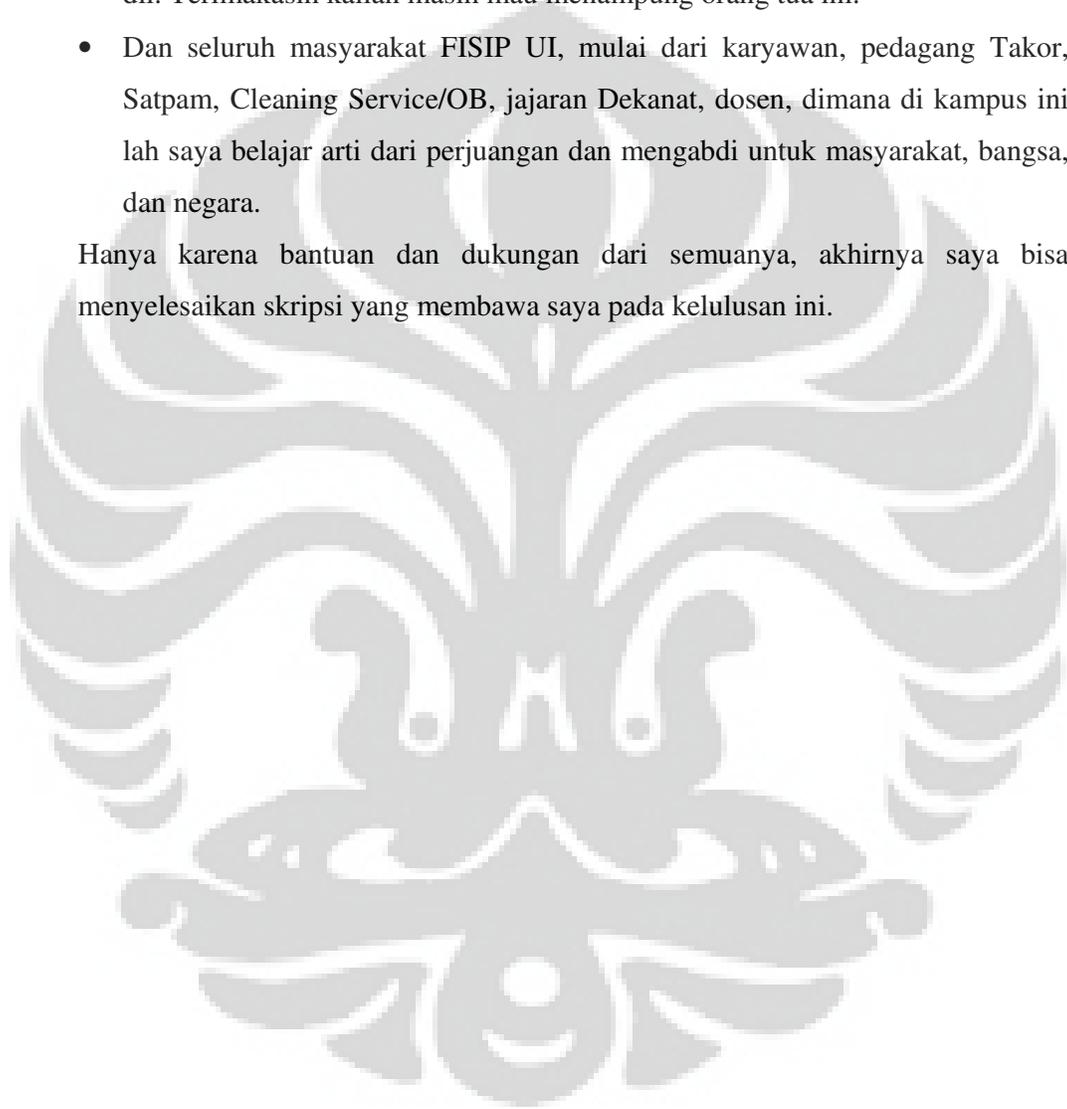
HALAMAN PERSEMBAHAN

Izinkanlah saya dengan sepenuh hati mempersembahkan hasil karya ini dan mengucapkan terimakasih kepada:

- Almarhum papa, yang selalu menemani dengan caranya yang misterius.
- Mama, yang selalu memberikan kasih sayang tanpa henti, mendoakan Ramos, mendukung untuk semua apa yang Ramos lakukan, mengingatkan Ramos ketika Ramos salah juga Adik Laura yang selalu mengingatkan juga, kebbaikannya untuk Ramos sehingga Ramos bisa terus memaknai hidup ini lebih baik lagi dari hari ke hari.
- Keluarga besar Purba dan Siregar yang terus memberikan perhatian dan dukungannya untuk pendidikan Ramos dari kecil hingga sekarang
- Saudara saya Stevie Thomas Ramos yang selalu ada buat saya selama 4 tahun ini, mulai dari suka hingga duka kita jalani bersama
- Saudara saya Arif Ilyas dan Suryadinata Samuel serta Putro Perdana yang beda jurusan tapi selalu ada buat untuk memaknai hidup.
- Saudara-saudara saya di Fiskal'06 yang telah bersama-sama menjalani kuliah 4 tahun ini dengan suka dukanya : Alsharon Ony, Ibnu, Mamin, Dado, Dipa, Shaugi, Dipa, Malita, Rudy, Pai, Gilang, dan semua yang tidak bisa disebutkan satu persatu.
- Keluarga tercinta saya, ADM'06 untuk semua hal-hal yang sudah kita lewati bersama dan saya bangga punya keluarga seperti ini : Gambo, Hafiz, Uchang, Hari, Yudha, Rendy, Heykal, Kicung, Grandis, dan semua saudara-saudara saya dimana kita sudah berjuang bersama.

- Teman-teman FISIP UI angkatan 2006 dimana kita telah berjuang membentuk arti dari sebuah angkatan : Aul, Sigit, Bacin, Dendy, dll dimana kita bisa jadi orang-orang yang berguna di bangsa ini di masa yang akan datang.
- Buat anak kom 2008 yang sering saya ganggu Garti, Welda, Frangky, Icul, Ine dll. Terimakasih kalian masih mau menampung orang tua ini.
- Dan seluruh masyarakat FISIP UI, mulai dari karyawan, pedagang Takor, Satpam, Cleaning Service/OB, jajaran Dekanat, dosen, dimana di kampus ini lah saya belajar arti dari perjuangan dan mengabdikan untuk masyarakat, bangsa, dan negara.

Hanya karena bantuan dan dukungan dari semuanya, akhirnya saya bisa menyelesaikan skripsi yang membawa saya pada kelulusan ini.



KATA PENGANTAR

Puji dan syukur kehadiran Tuhan Allah Bapa dan Tuhan Yesus Kristus karena dengan kasih-Nya dan berkat-Nya, akhirnya penulis mampu menyelesaikan Skripsi yang berjudul “Perencanaan Pajak dengan *Transfer pricing* melalui *Supply chain management*” sebagai salah satu persyaratan untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu Administrasi dari Program Studi Administrasi Fiskal FISIP UI. Penelitian ini ditujukan untuk menjelaskan dan menganalisis hal-hal apa yang bisa ditambahkan dalam perencanaan pajak dalam *supply chain management* terkait dengan adanya peraturan pelaksana penerapan kewajaran dalam transaksi berafiliasi. Hasil penulisan ini diharapkan dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan di bidang perpajakan dan memberikan masukan kepada Pemerintah Pusat dan Wajib Pajak.

Dalam proses penulisan Skripsi ini, penulis dibantu dan didukung oleh banyak pihak. Oleh karena itu, penulis ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Bambang Shergi Laksmono, M.Sc. sebagai Dekan FISIP UI
2. Dr. Roy V. Salomo, M.Soc.Sc. sebagai Ketua Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI beserta seluruh stafnya,
3. Prof. Dr. Irfan Ridwan Maksum, M.Si., selaku Penasehat Pelaksanaan Program Magang Mahasiswa Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI
4. Umanto Eko Prasetyo, S.Sos., M.Si., selaku Sekretaris Program Sarjana Reguler Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI,
5. Dra. Inayati, M.Si. sebagai Ketua Program Studi Administrasi Fiskal yang telah memberikan dukungan dan masukan yang berharga,
6. Prof. Dr. Gunadi, M.Sc, Ak sebagai pembimbing yang telah bersedia meluangkan waktu dan pikiran untuk memberikan arahan, bimbingan, dan dukungan bagi penulis,
7. Seluruh tim pengajar Departemen Ilmu Administrasi, khususnya Administrasi Fiskal untuk ilmu dan pengetahuan yang sangat bernilai,

8. Bapak Darussallam, SE, Ak, MSi, LLM Int Tax, Christine SE, M. Int Tax, Achmad Amien, Sandra Suhenda, Dexter, Romi, John Hutagaol, Aris Cahyadi dan Harris yang telah bersedia menjadi narasumber,
9. Keluarga tercinta yang selalu memberikan perhatian, doa, dan dukungan bagi penulis,
10. Seluruh sahabat dan rekan penulis yang tidak dapat disebutkan satu per satu untuk dukungannya selama ini.

Pada akhirnya, penulis menyadari bahwa tulisan ini tidak sempurna walaupun penulis telah berupaya untuk mengatasi segala keterbatasan yang ada. Oleh karena itu, dengan tulus hati penulis menerima segala kritik dan saran yang membangun sebagai bahan perbaikan di masa yang akan datang.

Jakarta,

Ramos Pardamean

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

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

Nama : Ramos Pardamean
NPM : 0606099044
Program Studi : Administrasi Fiskal
Departemen : Ilmu Administrasi
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik
Jenis Karya : Skripsi

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

Perencanaan Pajak dengan *Transfer Pricing* melalui *Supply Chain Management*

berserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan mempublikasikan 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 : 26 Maret 2012

Yang menyatakan



(Ramos Pardamean)

ABSTRAK

Nama : Ramos Pardamean
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul : Perencanaan Pajak dengan *Transfer Pricing* melalui
Supply Chain Management

Transfer pricing adalah isu yang sedang hangat diperbincangkan oleh pihak otoritas pajak, Dirjen Pajak dan Perusahaan Multinasional. Persepsi *transfer pricing* pun terbagi 2 (dua), tergantung pihak tersebut berada dalam Dirjen Pajak dan Perusahaan Multinasional. Dirjen Pajak menganggap bahwa *transfer pricing* merupakan sebuah langkah yang diambil oleh Perusahaan Multinasional untuk dapat menggeserkan penghasilannya ke negara yang tarifnya lebih kecil atau tidak ada pajak sama sekali, sehingga karena alasan tersebut Dirjen Pajak menerbitkan peraturan *anti-tax avoidance*. Sedangkan Perusahaan Multinasional menganggap bahwa *transfer pricing* adalah suatu tools untuk mengefisienkan beban pajak sehingga dapat memperbesar laba setelah pajak. Dalam prakteknya Perusahaan Multinasional melakukan *transfer pricing* sejak saat produksi sampai dengan ketika barang tersebut ditangan konsumen, sehingga diperlukan perencanaan pajak yang tepat dalam penggunaan *transfer pricing* tersebut. Dalam penelitian ini ada 3 (tiga) pertanyaan penelitian, yaitu: 1. Mengapa Dirjen Pajak menganggap perlu menerbitkan PER-43 serta PER-32?; 2. Bagaimana gambaran perencanaan pajak melalui *transfer pricing* dalam *supply chain management*?; 3. Dari PER-43 sebagai mana diubah dengan PER-32, faktor-faktor apa saja mendukung perencanaan pajak melalui *transfer pricing* melalui *supply chain management*?. Dan tujuan penelitian ini adalah: 1. Memberikan deskripsi dan analisis mengapa Dirjen Pajak menganggap perlu untuk menerbitkan PER-43 dan PER-32; 2. Memberikan deskripsi gambaran kebijakan perencanaan pajak atas *transfer pricing* yang dilakukan Wajib Pajak; 3. Untuk menjelaskan dan menganalisis faktor-faktor apa saja yang mendukung kebijakan perencanaan pajak dalam *transfer pricing*. Metode penelitian yang dipakai adalah kualitatif deskriptif dengan menggunakan teori perencanaan pajak, *transfer pricing*, *supply chain management*, keadilan pajak, harga atau laba wajar dan *anti-tax avoidance* sebagai acuan analisis. Teknik pengumpulan data yang digunakan adalah studi kepustakaan dan studi lapangan melalui wawancara dan pengamatan mendalam kepada Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia. Hasil penelitian adalah adanya celah atau *loopholes* yang dapat mendukung perencanaan pajak dengan *transfer pricing* melalui *supply chain management*. Saran terpenting adalah penggunaan dari setiap-setiap faktor tersebut harus disesuaikan dengan kondisi perusahaan Wajib Pajak.

Kata Kunci : Perencanaan Pajak, *Transfer pricing*, *Supply chain management*

ABSTRACT

Name : Ramos Pardamean
Study Program : Fiscal Admnistrasi Science
Title : Tax Planning with TransferPricing through Supply Chain Management

Transfer pricing is an issue that is being hotly discussed by the tax authorities, the Director General of Taxation and Multinational Enterprises. Perceptions of transfer pricing was divided into 2 (two), depending on the party is in the Tax Authorities and Multinational Enterprises. Director General of Taxation considers that transfer pricing is a step taken by the Multinational Corporations to be shifting income to countries with lower rates or no tax at all, so for that reason the Director General of Taxation issued an anti-tax avoidance rules. While Multinationals assume that transfer pricing is a tool to streamline the tax burden so as to increase profit after tax. In practice Multinational Enterprise transfer pricing since the time of production up to when the goods are in the hands of consumers, so that proper tax planning is required in the use of transfer pricing. In this study there are 3 (three) research questions, namely: 1. Why is it necessary publish PER 43 and PER-32?; 2. How the image of tax planning through transfer pricing in supply chain management?; 3. From which PER-43 as amended by the PER-32, what are the factors supporting the planning of taxes through transfer pricing through supply chain management?. And the purpose of this study are: 1. Provide a description and analysis of why the Director General of Taxation considers necessary to publish PER-43 and PER-32; 2. Provide an overview description of the planning policies of tax on transfer pricing by the taxpayer; 3. To explain and analyze what factors are supporting the policy of the transfer pricing tax planning. The method used was qualitative descriptive research. Using theory of tax planning, transfer pricing, supply chain management, tax justice, and fair prices or profit, anti-tax avoidance as a benchmark analysis. Data collection techniques used is bibliography study and field research through interviews and observation of the Income Tax Act Indonesia. The study is the presence of gaps or loopholes that can support the transfer pricing tax planning through supply chain management. The most important suggestion is the use of any-any of these factors must be adjusted to the condition of the taxpayer company.

Keywords: *Tax Planning, Transfer pricing, supply chain management*

DAFTAR ISI

	halaman
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PENYERTAAN ORISINALITAS	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR	vi
HALAMAN PERSETUJUAN PUBLIKASI ILMIAH	viii
ABSTRAK.....	ix
DAFTAR ISI.....	xi
DAFTAR TABEL.....	xiii
DAFTAR GAMBAR.....	xiv
DAFTAR LAMPIRAN.....	xv
BAB 1 PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang Masalah.....	1
1.2 Pokok Permasalahan	5
1.3 Tujuan Penelitian	5
1.4 Signifikasi Penelitian.....	6
1.5 Batasan Penelitian.....	6
1.6 Sistematika Penelitian.....	6
BAB 2 KERANGKA TEORI	
2.1 Tinjauan Pustaka.....	9
2.2 Tinjauan Literatur.....	12
2.2.1 Perencanaan Pajak.....	12
2.2.2 Harga Wajar atau Laba Wajar.....	17
2.2.3 <i>Anti-Tax Avoidance</i>	24
2.2.4 <i>Transfer pricing</i>	27
2.2.5 <i>Supply chain management</i>	28
2.2.6 Keadilan Pajak	30
2.3 Kerangka Pemikiran.....	32
BAB 3 METODE PENELITIAN	
3.1 Pendekatan Penelitian	33
3.2 Jenis Penelitian.....	33
3.3 Sumber Data.....	36
3.4 Teknik Analisis Data.....	37
3.5 Narasumber/Informan	37
3.6 Metode dan Strategi Penelitian	39
3.7 Proses Penelitian	39
3.8 Site dan Objek Penelitian.....	41
3.9 Keterbatasan Penelitian.....	41

**BAB 4 BEBERAPA GAMBARAN PERENCANAAN PAJAK MELALUI
TRANSFER PRICING DALAM SUPPLY CHAIN MANAGEMENT DAN
KETENTUAN PERPAJAKANNYA**

4.1 Transaksi Bisnis	42
4.2 Skema Perencanaan Pajak melalui <i>Transfer pricing</i> dalam <i>Supply chain management</i>	46
4.3 Kebijakan Penangkal <i>Transfer pricing</i>	59

BAB 5 ANALISIS DAN PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN

5.1 Alasan DJP Menerbitkan Pembaharuan Anti-Tax Avoidance.....	67
5.1.1 Alasan DJP Menerbitkan PER-43.....	67
5.1.2 Alasan DJP Menerbitkan PER-32.....	73
5.2 Faktor-Faktor Apa saja yang Mendukung Perencanaan Pajak dalam <i>Transfer pricing</i> dari Anti-Tax Avoidance Rule tersebut.....	77
5.2.2 Faktor yang Mendukung Perencanaan Pajak.....	77
5.2.3 Perencanaan Pajak Menyeluruh	86

BAB 6 SIMPULAN DAN SARAN

6.1 Simpulan	93
6.2 Saran.....	93

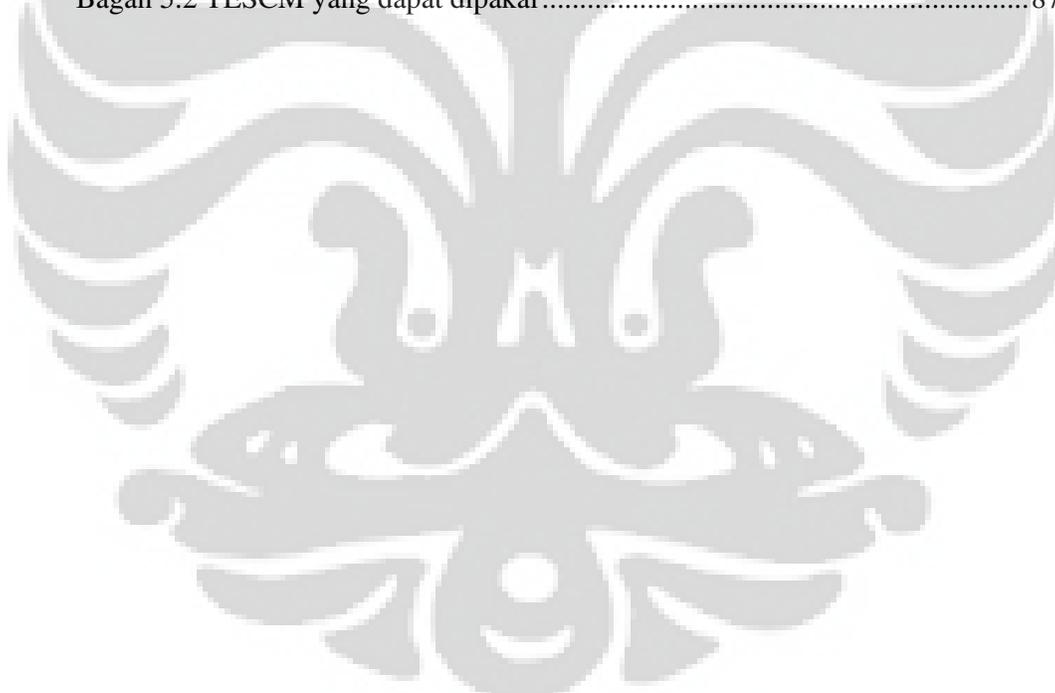
**DAFTAR REFERENSI
RIWAYAT HIDUP
LAMPIRAN**

DAFTAR TABEL

	halaman
Tabel 2.1: Perbandingan Penelitian.....	10
Tabel 2.2: Efek Penggunaan <i>Transfer pricing</i> dari High Tax Country ke Low Tax Country.....	15
Tabel 2.3: Efek Penggunaan <i>Transfer pricing</i> dari Low Tax Country ke High Tax Country.....	16
Tabel 4.1: Efek Perbandingan TP	49
Tabel 4.2: Efek Penggunaan Manufaktur Konvensional	51
Tabel 4.3: Efek Penggunaan Contract Manufacturing.....	52
Tabel 4.4: Efek Penggunaan Toll Manufacturing	54
Tabel 4.5: Efek Penggunaan Distribusi Konvensional	56
Tabel 4.6: Efek Penggunaan Limited Risk Distributorship	57
Tabel 4.7: Efek Penggunaan Commisionaire.....	59
Tabel 4.8: Efek Penggunaan Harga Pasar dengan TP.....	62
Tabel 5.1: Risiko dan Fungsi Perusahaan Distributor.....	88
Tabel 5.2 Risiko dan Fungsi Perusahaan Manufaktur	89

DAFTAR BAGAN

	halaman
Bagan 2.1: Konfigurasi Umum <i>Supply Chain</i>	28
Bagan 2.2: Kerangka Pemikiran	32
Bagan 4.1: <i>Transfer pricing</i> Sederhana	47
Bagan 4.2: TESCM	48
Bagan 4.3: <i>Transfer pricing</i> Manufacturing Konvensional	50
Bagan 4.4: <i>Transfer pricing</i> Contract Manufacturing.....	52
Bagan 4.5: <i>Transfer pricing</i> Toll Manufacturing.....	53
Bagan 4.6: <i>Transfer pricing</i> distributor konvensional	55
Bagan 4.7: <i>Transfer pricing</i> Limited Risk Distributorship.....	57
Bagan 4.8: <i>Transfer pricing</i> Commisionaire	58
Bagan 4.9: Status Kepemilikan	60
Bagan 5.1: Status Kepemilikan	82
Bagan 5.2 TESCM yang dapat dipakai	87



DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1	Wawancara dengan Romi
Lampiran 2	Wawancara dengan Aris Cahyadi
Lampiran 3	Wawancara dengan Achmad Amien
Lampiran 4	Wawancara dengan Darussalam
Lampiran 5	Wawancara dengan John Hutagaol
Lampiran 6	Wawancara dengan Harris
Lampiran 7	Wawancara dengan Dexter
Lampiran 8	Wawancara dengan Christine
Lampiran 9	Wawancara dengan Sandra Suhenda
Lampiran 10	PER-43/PJ/2010
Lampiran 11	PER-32/PJ/2011



Bab 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Permasalahan

Perkembangan ekonomi mengakibatkan transaksi perdagangan dan kegiatan perekonomian dapat dengan mudah melintasi batas territorial suatu Negara (Gunadi, 2007, p.1). Saat ini, bisnis tidak hanya berkibrah di tempat kedudukan perusahaan saja. Untuk memperlebar jangkauan pasarnya, perusahaan tersebut membuka cabang atau anak perusahaan serta perwakilan di luar negeri. Selanjutnya perusahaan yang demikian membentuk *holding* dan *trading company* untuk mengkoordinasi bisnisnya. Salah satu akibat dari perluasan kegiatan dan perdagangan ke manca negara ini adalah terbentuknya perusahaan multinasional, yaitu perusahaan yang terdiri dari beberapa perusahaan yang saling berasosiasi dan beroperasi pada beberapa negara, yang dapat menjadi suatu kekuatan ekonomi dengan strategi usaha yang kompleks. Perusahaan multinasional merupakan actor utama dalam bisnis internasional karena memiliki pengaruh yang kuat dalam bidang ekonomi, hukum, sosial, keuangan dan perpajakan. Dalam lingkungan perusahaan tersebut, sebagian besar aktivitas bisnis yang meliputi penjualan barang dan jasa, lisensi hak dan harta tak berwujud lainnya, terjadi antar mereka sendiri. Penentuan dan penghitungan harga, imbalan atau persyaratan dagang antar mereka, ditentukan berdasarkan kebijakan harga transfer (*transfer pricing*) yang dapat sama atau beda dengan harga pasar (*market price*) (Gunadi, 2007, p. 221).

Penelitian yang dilakukan oleh Jacob (1996), dan Teresa dan Nancy (2000), menyatakan bahwa berbeda dengan grup perusahaan multinasional, dalam grup perusahaan domestik tidak memprioritaskan *income shifting* melalui *transfer pricing*, berbeda dengan grup perusahaan multinasional yang lebih memprioritaskan. Hal ini diperkuat oleh Ernst and Young (2007) yang melakukan survei yang menunjukkan bahwa *transfer pricing* menjadi isu yang penting bagi direktur perusahaan multinasional. Hasil survei menunjukkan bahwa 39% perusahaan multinasional, menunjukkan 44% di Asia, 62% di China, dan 76% di Jerman menganggap *transfer pricing* merupakan bagian dari pekerjaan mereka. Survei tersebut bahwa praktek *transfer pricing* merupakan kegiatan

yang lumrah dilakukan dalam kegiatan operasional perusahaan multinasional (Ernst and Young, 2007).

Pemerintah Indonesia dan perusahaan multinasional (MNC) mempunyai perbedaan pandangan tentang *transfer pricing*. Pemerintah berpendapat bahwa MNC menggunakan *transfer pricing* sebagai alat memindahkan keuntungan dari Indonesia ke low-tax country (Koran Jakarta, 1999, Agustus 11). Contoh nyata adalah banyak perusahaan pertambangan dan perkebunan di Kalimantan berstatus badan hukum Indonesia namun memindahkan keuntungan ke Singapura, karena tarif Singapura yang lebih rendah (18%) dari Indonesia (25%). Perbedaan tarif antar negara dapat menjadi alasan menggeser penghasilan ke negara lain. Singapura yang mempunyai tarif lebih rendah (18%) dari Indonesia (25%), dapat menjadi negara tujuan untuk menggeser penghasilan ke negara tersebut atau lebih lanjut ke negara *taxF* yang pajaknya bebas atau lebih kecil lagi (Klassen, Lang dan Wolfson, 1993, p. 4).

Ada dua motif suatu perusahaan melakukan manipulasi *transfer pricing*, internal dan external (Lorraine dan Smith, 2001, p. 5). Dari segi internal, suatu perusahaan biasanya me-*reward* manajer berdasarkan performa keuangan perusahaan. *Transfer pricing* dapat menjadi alat untuk mencapai tujuan itu dengan memotivasi para manajer divisi penjualan dan mengamati performa keuangan perusahaan. Misalnya, divisi penjualan membeli dari divisi produksi dengan harga rendah dan menjualnya dengan harga yang tinggi, agar performa keuangan bagus dan dapat *reward*.

Dari segi external, *transfer pricing* dapat dikategorikan sebagai salah satu bentuk *tax planning* yang merupakan usaha menyeluruh agar pajak dapat dikelola lebih optimal sehingga dapat memberikan kontribusi maksimal pada perusahaan secara keseluruhan (Andrews, 2008, p. 2). *Transfer pricing* dapat diartikan sebagai usaha untuk menggeser penghasilan, dasar pengenaan pajak dan atau biaya dari suatu perusahaan kepada perusahaan lain melalui transaksi antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, agar jumlah pajak yang terutang dapat diperkecil (Lorraine dan Smith, 2001, p. 4). *Transfer pricing* dapat mengefisienkan beban pajak global atau regional, memaksimalkan *earning per share* dan *cash flow*, sambil mengelola risiko pajak dan persyaratan yang diperlukan (IBFD, 2010, p. 5).

Untuk mencegah perpindahan keuntungan yang dapat mengurangi *tax revenue*, undang-undang perpajakan mengatur bahwa setiap transaksi antar para pihak yang mempunyai hubungan istimewa harus dilakukan dengan harga wajar seperti yang terjadi pada pihak independent, sehingga laba tidak pindah ke negara yang tarif pajaknya lebih rendah. Jika *transfer pricing* berdasarkan harga pasar sebenarnya tidak ada masalah. Akan menjadi masalah jika harga transfer itu tidak sesuai dengan harga pasar atau *arm's length* (wajar). Survey (Lorraine dan Smith, 2001, p. 4) mengatakan bahwa dua-pertiga dari transaksi yang terjadi berdasarkan harga pasar, sehingga nampak bahwa sepertiga transaksi mungkin terindikasi manipulasi harga.

Pada tanggal 9 Maret 1993, Dirjen Pajak menerbitkan SE-04/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer pricing* sebagai petunjuk pelaksana pasal 18(3) UU PPh. Hakekatnya SE ini adalah panduan bagi para fiskus untuk dapat mengoreksi dan memahami penyalahgunaan *transfer pricing*, sehingga penyebaran SE ini hanya untuk kalangan lingkungan Dirjen Pajak.

Menurut Ning Rahayu (2008) memperkirakan bahwa SE ini belum dapat dilaksanakan dengan baik karena memiliki kekurangan, antara lain:

1. Tidak ada aturan mengenai *transfer pricing* yang detail dan implementasinya. Kementerian Keuangan hanya memberikan contoh-contoh yang sederhana dan tidak mengikuti perkembangan yang ada dalam praktik.
2. Tidak ada kriteria harga wajar (*arm's length price*).

Terakhir dengan perubahan keempat UU PPh (UU No.36 tahun 2008), Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan PER-43/PJ/2010 tentang Prinsip Kelaziman dan Kewajaran Usaha (untuk selanjutnya disingkat menjadi PER-43).

Dalam praktiknya selama 1 tahun 2 bulan, PER-43 mengalami complain dari banyak Wajib Pajak mengenai batas terendah transaksi yang harus dibuat dokumentasi TP. Dirjen Pajak akhirnya melakukan amandemen PER-43 dengan PER-32/PJ/2011 tentang Prinsip Kelaziman dan Kewajaran Usaha (untuk selanjutnya disingkat menjadi PER-32) yang diharapkan yang lebih mudah diaplikasikan sehingga mampu memaksimalkan penerimaan pajak.

Dalam transaksi bisnis mulai dari pabrikan sampai ke distributor dan *retailer* yang akhirnya sampai ke konsumen terdapat mata rantai pasokan, *transfer pricing* mempunyai peran penting untuk dapat mengefesienkan laba setelah pajak. Karena dalam setiap langkah manajemen rantai pasokan pasti bersinggungan dengan pajak, diperlukan perencanaan pajak yang tepat untuk mengurangi beban pajak pada setiap rantai pasokan. Dari sudut structural, manajemen rantai pasokan sendiri adalah sebuah payung proses produksi dan distribusi produk kepada konsumen. *Supply chain* (rantai suplai) merujuk pada jaringan yang rumit dari hubungan yang mempertahankan organisasi dengan rekan bisnisnya untuk mendapatkan sumber produksi dan menyampaikannya kepada konsumen (Kalakota, 2000, h197). Tujuan yang hendak dicapai dari setiap rantai suplai adalah untuk memaksimalkan nilai yang dihasilkan secara keseluruhan (Chopra, 2001, h5). Rantai suplai yang terintegrasi akan meningkatkan keseluruhan nilai yang dihasilkan.

Menurut Casley, Pope, dan Hohtulas (2006), *supply chain* dapat dikategorikan menjadi dua, yaitu *decentralized supply chain* dan *centralized supply chain*. Suatu rantai suplai terdesentralisasi (*decentralized supply chain*) adalah model rantai suplai yang menggunakan pendekatan tradisional dimana model bisnis masih bersifat nasional, terpisah jauh, dan beroperasi sendiri-sendiri. Dalam model ini, pengendalian (*control*) diberikan kepada banyak perusahaan dalam satu grup. Suatu rantai suplai tersentralisasi (*centralized supply chain*) adalah model rantai suplai yang sudah dikembangkan lebih jauh sebagai respon MNE terhadap globalisasi dan kondisi ekonomi dunia yang semakin terintegrasi. Dalam model tersentralisasi ini, pengendalian lebih banyak diberikan pada satu tempat bukan pada banyak perusahaan seperti pada model yang terdesentralisasi.

Dengan menggunakan rantai suplai tersentralisasi suatu MNE berusaha untuk mengeliminasi jaringan transaksi antar perusahaan yang sangat kompleks. Dalam model rantai suplai terdesentralisasi, misalnya, sejumlah perusahaan manufaktur, semuanya melakukan penjualan kepada sejumlah distributor, yang mana masing-masing distributor mungkin juga melakukan penjualan kepada yang lainnya untuk keseimbangan persediaan dan untuk memenuhi permintaan. Dalam rantai suplai tersentralisasi, suatu perusahaan manufaktur melakukan transaksi dengan hanya satu pihak, demikian halnya yang dilakukan oleh perusahaan penjualan, transaksi hanya dilakukan dengan satu pihak.

Dalam hal ini, persediaan dimiliki oleh suatu unit terpusat sampai persediaan tersebut terjual. Melalui rantai suplai tersentralisasi ini, penghematan yang signifikan atas biaya maupun waktu akan dapat direalisasikan yaitu dengan mengurangi arus transaksi.

Tuntutan perubahan ekonomi global yang semakin kompleks dan cepat memunculkan ide rantai suplai yang terintegrasi (*integrated supply chain*) yang merupakan pengembangan dari model rantai pasokan tersentralisasi. Rantai suplai terintegrasi didasarkan pada pemikiran dimana aliran barang, informasi dan dana tidak seharusnya mengalir secara terpisah melainkan harus terintegrasi dan terhubung satu sama lain untuk mencapai efisiensi supply chain yang maksimum (Kugel, 2009). Oleh karena berbagai manfaat lebih yang didapatkan oleh MNE dari model rantai suplai terintegrasi, karena itulah penulis melakukan penelitian dengan judul “Perencanaan Pajak melalui *Transfer pricing* dalam Supply Chain Management”.

1.2 Pokok Permasalahan

Dengan adanya PER-43 dan PER-32 mengenai Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam transaksi antara Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa, nampak semakin sempit kesempatan perusahaan untuk dapat menyalahgunakan *transfer pricing* dalam upaya meminimalisasikan beban pajak

Berdasarkan latar belakang di atas maka dapat dirumuskan pertanyaan penelitian sebagai berikut, yaitu:

- a) Mengapa Dirjen Pajak menganggap perlu menerbitkan PER-43 serta PER-32?
- b) Bagaimana gambaran perencanaan pajak melalui *transfer pricing* dalam supply chain management?
- c) Faktor-faktor apa saja mendukung perencanaan pajak melalui *transfer pricing* melalui supply chain management setelah diterbitkannya PER-32?

1.3 Tujuan penelitian

Tujuan penelitian ini adalah:

- a) Memberikan deskripsi dan analisis mengapa Dirjen Pajak menganggap perlu untuk menerbitkan PER-43 dan PER-32.

- b) Memberikan deskripsi gambaran kebijakan perencanaan pajak atas *transfer pricing* yang dilakukan Wajib Pajak.
- c) Untuk menjelaskan dan menganalisis faktor-faktor apa saja yang menghambat atau mendukung kebijakan perencanaan pajak dalam *transfer pricing*.

1.4 Signifikansi Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan beberapa signifikansi sebagai berikut:

a) Signifikansi Akademis:

Skripsi ini diharapkan bermanfaat dan memberikan sumbangan atas pengembangan pengetahuan perpajakan khususnya dalam *tax planning* menggunakan *transfer pricing*.

b) Signifikansi Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai bahan pertimbangan manajemen dalam mengambil keputusan, khususnya dalam menghadapi *anti-tax avoidance* atas *transfer pricing* berdasarkan peraturan baru.

1.5 Batasan Penelitian

Pembahasan mengenai perencanaan pajak dalam penelitian ini, peneliti membatasi untuk tidak mengupas lebih mendalam tentang masalah evaluasi performa keuangan, perpajakan pada perusahaan, perpajakan negara lain selain yang negara yang dijadikan contoh dan lingkup perpajakan yang dianalisa adalah perpajakan penghasilan selain itu peneliti tidak menganalisa lebih dalam. Yang peneliti tekankan dalam penelitian ini adalah perencanaan pajak melalui *transfer pricing* dalam rangka menghadapi pembaharuan *Anti-Tax Avoidance* atas *transfer pricing*.

1.6 Sistematika Penulisan

Penulisan dalam penelitian ini terdiri dari 5 (lima) bab yang masing-masing terbagi menjadi beberapa sub-bab, agar dapat mencapai suatu pembahasan permasalahan

yang lebih mendalam dan mudah diikuti. Garis besar penulisan tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Dalam bab ini dibahas mengenai kondisi umum berhubungan dengan penelitian yakni fenomena menggeserkan penghasilan melalui *transfer pricing* yang relevan terjadi pada saat ini. Bab ini terbagi dalam 5 (lima) sub-bab, yaitu latar belakang permasalahan, tujuan penelitian, signifikansi penelitian dan sistematika penelitian.

BAB II KERANGKA TEORI

Isi bab ini terdiri dari tinjauan pustaka, tinjauan literatur dan kerangka pemikiran berdasarkan berbagai literatur yang berkaitan dengan permasalahan penelitian. Teori disarikan dalam kerangka teori yang meliputi 3 (tiga) sub-bab, yaitu tinjauan pustaka, tinjauan literatur dan kerangka pemikiran.

BAB III METODE PENELITIAN

Bab ini berisikan metode penelitian yang digunakan, yang meliputi pendekatan penelitian, jenis/tipe penelitian, metode dan strategi penelitian, hipotesis kerja, narasumber/informan, proses penelitian, penentuan site penelitian dan keterbatasan penelitian.

BAB IV BEBERAPA GAMBARAN PERENCANAAN PAJAK DENGAN *TRANSFER PRICING* MELALUI *SUPPLY CHAIN MANAGEMENT* DAN KETENTUAN PERPAJAKANNYA

Dalam bab ini dibahas mengenai praktik perencanaan pajak melalui *transfer pricing*. Pada bab ini juga akan diuraikan mengenai peraturan yang dapat menghambat perencanaan pajak melalui *transfer pricing* dalam supply chain management.

BAB V ANALISA DAN PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN

Bab ini membahas dan menganalisa ketentuan perpajakan *transfer pricing* dan pemenuhan kewajiban perpajakan dan juga perencanaan pajak dalam

upaya meminimalisir potensial risk yang akan timbul dengan adanya optimasi laba setelah pajak melalui *transfer pricing*.

BAB VI KESIMPULAN DAN SARAN

Bab ini terdiri dari kesimpulan yang diperoleh berdasarkan uraian dan pembahasan pada bab-bab sebelumnya dan saran untuk kasus tersebut.



BAB 2

TINJAUAN PUSTAKA DAN KERANGKA PEMIKIRAN

2.1 Tinjauan Pustaka

Dasar penelitian terdahulu yang digunakan sebagai tinjauan pustaka ada 2 (dua). Tinjauan pustaka pertama yang menjadi bahan rujukan adalah penelitian yang pernah dilakukan oleh Dicky Kusnandar dalam tesisnya (S2) yang berjudul “*Perlakuan Transfer pricing baik menurut Ketentuan Domestik dan Perjanjian Internasional*” pada tahun 2003. Metode penelitian yang digunakan adalah kualitatif dan ruang lingkup penelitian hanya kepada perjanjian atau ketentuan yang mengatur *transfer pricing* dan juga dampak yang terjadi kepada pemerintah, sehingga membuat peraturan atau ketentuan baru untuk *transfer pricing*. Perbedaan dengan penelitian peneliti adalah tujuan dari penelitian Dicky Kusnandar yang mencoba mengidentifikasi peraturan yang mengatur *transfer pricing* serta implementasinya, sedangkan peneliti mencoba untuk mencari celah atau loopholes yang dapat digunakan Wajib Pajak untuk memperbesar laba setelah pajak.

Penelitian yang dilakukan oleh Muhammad Khalid Malik dalam disertasinya (S3) pada University of Warmick yang berjudul “*Tax avoidance by Multinational Enterprises through Transfer pricing*” pada tahun 2006. Metode penelitian yang digunakan adalah kualitatif dan ruang lingkup penelitian terbatas hanya pada aspek penghindaran pajak atas *transfer pricing* perusahaan multinasional dan juga dampak yang terjadi pada aspek perpajakan serta upaya-upaya untuk mencegah penghindaran pajak melalui *transfer pricing*. Perbedaan dengan penelitian peneliti adalah tujuan dari Muhammad Khalik Malik adalah mencoba untuk memberikan rekomendasi-rekomendasi kepada otoritas pajak yang dapat dijadikan sebuah pencegah penghindaran pajak dengan membuat institusi pajak bertaraf internasional serta peraturan yang lebih canggih, sedangkan peneliti mencoba memberikan rekomendasi-rekomendasi untuk Wajib Pajak, sehingga dapat menggunakan *transfer pricing* dalam perencanaan pajak pada supply chain manajemen.

Tabel 2.1
Perbandingan Penelitian

	Dicky Kusnandar	Muhammad Khalid Malik	Peneliti
Judul	<i>Perlakuan Transfer pricing baik menurut Ketentuan Domestik dan Perjanjian Internasional</i>	<i>Tax avoidance by Multinational Enterprises through Transfer pricing)</i>	<i>Perencanaan Pajak dengan Transfer pricing melalui Supply Chain Manajemen</i>
Pertanyaan penelitian	<ol style="list-style-type: none"> 1. Bagaimana perlakuan terhadap <i>transfer pricing</i> yang tidak wajar yang telah diatur dalam ketentuan Indonesia? 2. Bagaimana ketentuan <i>transfer pricing</i> yang telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku secara internasional? 3. Upaya-upaya apa yang telah dilakukan oleh DJP dalam rangka meminimumkan dampak <i>transfer pricing</i>? 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Langkah apa yang perlu dilakukan dalam rangka memberantas penghindaran pajak melalui <i>transfer pricing</i> di tingkat internasional? 2. Apakah <i>unitary taxation</i> dapat digantikan dengan pendekatan <i>arm's length</i>? 3. Apakah yang harus diperhatikan sebelum <i>arm's length</i> dapat digantikan dengan <i>unitary taxation</i>? 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mengapa Dirjen Pajak menganggap perlu untuk menerbitkan PER-43 serta PER-32? 2. Bagaimana gambaran perencanaan pajak melalui <i>transfer pricing</i> dalam supply chain manajemen? 3. Faktor-faktor apa saja yang mendukung kebijakan perencanaan pajak dalam <i>transfer pricing</i> setelah diterbitkannya PER-32?
Tujuan Penelitian	<ol style="list-style-type: none"> 1. Menguraikan perlakuan terhadap <i>transfer pricing</i> yang tidak wajar telah diatur dalam ketentuan yang ada di Indonesia 2. Menguraikan ketentuan <i>transfer pricing</i> telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku secara internasional 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mengetahui Langkah apa yang perlu dilakukan dalam rangka memberantas penghindaran pajak melalui <i>transfer pricing</i> di tingkat internasional. 2. Mengetahui apakah <i>unitary</i> 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Memberikan deskripsi dan analisis mengenai Dirjen Pajak menganggap perlu untuk menerbitkan PER-43 dan PER-32. 2. Memberikan deskripsi gambaran kebijakan perencanaan pajak atas <i>transfer pricing</i> yang dilakukan Wajib Pajak.

	Dicky Kusnandar	Muhammad Khalid Malik	Peneliti
	3. Memnguraikan upaya-upaya pemerintah dalam hal ini DJP dalam rangka meminimumkan dampak <i>transfer pricing</i> yang tidak wajar serta menganalisis sampai sejauh mana kemungkinan upaya-upaya yang dilakukan tersebut dapat mencapai sasaran.	<i>taxation</i> dapat digantikan dengan pendekatan <i>arm's length</i> . 3. Mengetahui apakah yang harus diperhatikan sebelum <i>arm's length</i> dapat digantikan dengan <i>unitary taxatio</i> .	3. Untuk menjelaskan dan menganalisis faktor-faktor apa saja yang mendukung kebijakan perencanaan pajak dalam <i>transfer pricing</i> setelah diterbitkannya PER-32.
Pendekatan Penelitian	Kualitatif Deskriptif	Kualitatif Deskriptif	Kualitatif Deskriptif
Hasil Penelitian	<ol style="list-style-type: none"> 1. Pemerintah telah mengantisipasi serta menyusun ketentuan metode <i>transfer pricing</i> dalam menguji kewajaran transaksi yang antara lain melalui pasal 18 ayat 4 undang-undang Nomor 17 tahun 2000 tentang perubahan ketiga atas UU No 7 tahun 1983, serta melalui SE-04/PJ.7/1993. 2. Ada ketentuan pemilihan metode <i>transfer pricing</i> dalam menguji suatu transaksi melalui CUP, CPM, RSM dan Comparable Adjust Method. Serta adanya ketentuan mengenai hubungan istimewa baik di dalam peraturan domestic maupun tax treaty. 3. Adanya kerja sama yang intensif antara instansi yang terkait dalam penyediaan informasi yang cukup akurat. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Perbedaan tarif pajak harus diminimasi, sehingga motivasi untuk mengalihkan penghasilan berkurang 2. Bilateral tax treaty tidak mengurangi dampak dari penggeseran penghasilan, sehingga harus dibuat tax treaty yang mengikat semua negara dapat menyelesaikan masalah tersebut. 3. Pendirian otoritas pajak yang berskala global seperti Organisasi Pajak Internasional sehingga dapat membuat perundang-undang yang dapat menyelesaikan masalah seperti konflik yuridiksi. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Alasan DJP menerbitkan PER-43 dan PER-32 adalah untuk menyelaraskan peraturan Indonesia dengan peraturan yang telah berlaku di dunia, memberikan kepastian hukum dan kenyamanan kepada Wajib Pajak dan untuk meningkatkan penerimaan pajak. 2. Gambaran Supply Chain Management di Indonesia dilakukan dalam upaya menghemat biaya. 3. Masih banyaknya loopholes pada PER-32 memberikan keuntungan tersendiri untuk Wajib Pajak tertentu.

2.2 Tinjauan Literatur

2.2.1 Teori Perencanaan Pajak (*Tax planning*)

2.2.1.1 Definisi Perencanaan Pajak

Perencanaan merupakan fungsi manajemen yang primer, yaitu mendahului dan menjadi dasar dari fungsi-fungsi manajerial lainnya, seperti pengorganisasian, pengarahan dan pengendalian. Dalam istilah formal, perencanaan diartikan sebagai pengembangan tindakan sistematis yang diarahkan kepada tujuan bisnis yang disepakati melalui proses analisis, proses evaluasi dan pemilihan di antara peluang-peluang yang diramalkan akan muncul, seperti yang dijelaskan Puspoparnoto dalam buku Manajemen Bisnis, Konsep, Teori dan Aplikasi (2005).

Perusahaan menganggap bahwa pajak merupakan beban yang harus diminimalisasikan karena mempengaruhi laba setelah pajak. Besar kecilnya laba tidak terpengaruh langsung oleh pajak, karena pajak hanya mempengaruhi laba setelah pajak, laba yang akan menjadi dividen untuk dibagikan kepada para investor. Upaya meminimalisasikan beban pajak tersebut terkait upaya perusahaan untuk memperoleh keuntungan setelah pajak yang maksimum. Untuk meminimalisasikan beban pajak, pada umumnya dilakukan perencanaan penekanan pajak (*tax planning*). Definisi perencanaan pajak menurut Crumbly D. Larry, P. Friedman Jack dan Susan B. Sanders (1994, p.300) dalam bukunya Definition of Tax Terms mengatakan, bahwa: “*Tax planning is the systematic analysis of differing tax options aimed at the minimization of the tax liability in current and future tax periods.*”

Dalam beberapa literatur yang memberikan definisi perencanaan pajak antara lain Spitz dalam bukunya *International Tax planning* (1983, p. 15), menyebutkan bahwa perencanaan pajak (*tax planning*) adalah “...*arrangement of business and personnel affairs in such way to attract the lowest possible incidence of tax and pre arrangement of facts in most favored way*”. Menurut Spitz, perencanaan pajak merupakan pengaturan kegiatan bisnis dan pribadi dalam rangka mendapatkan kemungkinan dikenakan pajak

paling kecil, dan pengaturan awal terhadap fakta-fakta paling menguntungkan dalam pajak.

Erly Suandy (2008, p. 7) mengatakan bahwa perencanaan pajak adalah suatu proses pengambilan *tax factor* yang relevan dan *non tax factor* yang material untuk menentukan: apakah, kapan, bagaimana; dan dengan siapa (pihak mana) untuk melakukan transaksi, operasi dan hubungan dagang yang memungkinkan tercapainya beban pajak pada *tax events* yang serendah mungkin dan sejalan dengan tercapainya tujuan perusahaan.

Berdasarkan definisi-definisi di atas dapat ditarik unsur minimalisasi pajak, pengaturan, waktu, fakta-fakta yang menguntungkan dalam pajak, sehingga dari unsur-unsur tersebut nampak bahwa perencanaan pajak merupakan pengaturan transaksi sehingga didapat beban pajak yang paling minimal yang berdampak kepada laba setelah pajak yang optimal. Sehingga bila dielaborasi dengan pendapat Puspoparnoto, nampak bahwa perencanaan pajak terdiri dari proses analisis undang-undang pajak, proses evaluasi undang-undang pajak dan proses pemilihan celah-celah/loopholes undang-undang pajak demi mencapai tujuan memperbesar laba setelah pajak.

2.2.1.2 Perencanaan Pajak Internasional

Pada perencanaan pajak khususnya dalam *transfer pricing*, perencanaan pajak yang dilakukannya melibatkan regulasi lebih dari satu negara yang sering dikenal dengan *international tax planning*. Sebagaimana dikemukakan oleh Spitz (1983, p. 2) sebagai berikut:

“International tax planning is tax planning where factors involving more than one country are included in the original database or where a foreign element is introduced as an extension of national tax planning”

Adapun tujuan dari perencanaan pajak internasional menurut Spitz (1983, p. 82) adalah untuk meminimalisir atau menanggihkan pengenaan pajak secara legal dalam upaya mencapai bisnis yang diinginkan, mengantisipasi pajak berganda dan memperoleh keuntungan dari hubungan antara dua atau lebih sistem perpajakan serta faktor-faktor non pajak lainnya. Perencanaan pajak internasional akan lebih efektif jika semua faktor yang

bersifat material dipertimbangkan pada awal akan dimulainya suatu transaksi internasional. Suandy (2000, p. 316) menambahkan bahwa hal-hal yang ingin dicapai dalam perencanaan pajak internasional adalah:

- 1) Untuk menjamin agar seluruh sasaran yang dilaksanakan oleh unit-unit perusahaan multinasional sejalan dengan pencapaian sasaran induk perusahaan
- 2) Mengarahkan para manager unit-unit perusahaan dalam rangka pengambilan keputusan yang seirama dengan tujuan perusahaan.
- 3) Terdapat suatu ukuran yang seragam untuk menilai prestasi
- 4) Komunikasi yang efektif antar seluruh unit perusahaan

2.2.1.3 Konsep Perencanaan Pajak Internasional melalui *Transfer pricing*

Disparitas tarif pajak antar negara menciptakan insentif anggota sebuah grup perusahaan multinasional untuk mencoba mengecilkan kewajiban perpajakan dan memperbesar penghasilan setelah pajak keseluruhan di perusahaan multinational tersebut. Untuk perusahaan multinasional efek ini dapat tercapai dengan secara tidak nyata memindahkan penghasilan kena pajak dari afiliasi yang berada di negara dengan tarif tinggi ke anak perusahaan yang berada di negara dengan tarif rendah untuk mengurangi pembayaran pajak secara global (Grubert dan Mutti, 1991; Ghosh dan Crain, 1993).

Dalam buku berjudul “*Transfer pricing for Financial Institutions*”, John Mullen memberikan formulasi untuk harga transfer optimal. Formulasinya sebagai berikut:

- 1) Untuk *transfer pricing* dari *high tax country* ke *low tax country*

$$Tp = MCp = \frac{\text{Total Cost in Home Country}}{\text{Total Quantity of Production}}$$

- 2) Untuk *transfer pricing* dari *low tax country* ke *high tax country*

$$Tp = \frac{\text{Sales in Host Country} - \text{Total Cost in Host Country}}{\text{Total Quantity of Production}}$$

Keterangan:

Tp = Optimal *Transfer Price*

MCp = Biaya Marginal Produksi

Untuk menggambarkan efek pajak penghasilan dengan menggunakan *transfer pricing* untuk kegiatan lintas-perbatasan kita dapat menggunakan contoh berikut. Misalkan perusahaan di Swedia milik dari sebuah perusahaan multinasional Jerman memproduksi 12,500 unit dan menjual 12,500 unit ke anak perusahaan Siprus, yang juga dimiliki oleh perusahaan multinasional Jerman pada 20 € per unit. Anak perusahaan Siprus menjualnya lagi 40 € per unit kepada pelanggan. Biaya produksi untuk barang 12,500 unit tersebut sebesar 120.000, dengan komposisi *COGS* sebesar 75.000 dan *Operating Expense* 45.000. Dengan menggunakan formulasi yang diberikan oleh John Smullen untuk mendapat *transfer pricing* dengan harga optimal, angka yang didapat sebesar 9,6. Untuk membuktikan hal tersebut, kita akan mengambil angka lebih besar dari 9,6 dan lebih kecil dari 9,6.

Menimbang bahwa tarif pajak penghasilan Siprus 10 persen dan Swedia 28 persen, jelas bahwa menggunakan harga transfer yang lebih rendah antara dua perusahaan menyebabkan pengurangan pajak.

Tabel 2.2

Efek Penggunaan *Transfer pricing* dari *High Tax Country* ke *Low Tax Country*

Transfer Price	\$9,6			\$10			\$9		
	Swedia	Siprus	PM	Swedia	Siprus	PM	Swedia	Siprus	PM
Sales	120000	500000	500000	125000	500000	500000	112500	500000	500000
COGS	75000	120000	75000	75000	125000	75000	75000	112500	75000
Gross Profit	45000	380000	425000	50000	375000	425000	37500	387500	425000
Op. Exp.	45000	150000	195000	45000	150000	195000	45000	150000	195000
Net Income Before tax	0	230000	230000	5000	225000	230000	-7500	237500	230000
Income Tax	0	23000	23000	1400	22500	23900	0	23750	23750
Net Income after tax	0	207000	207000	3600	202500	206100	-7500	213750	206250

Sumber: Diolah Peneliti

Jika melihat table diatas maka TP Optimal adalah \$9,6 karena dengan harga tersebut perusahaan dapat mengoptimalkan laba setelah pajak secara keseluruhan, yaitu \$207000, dibandingkan dengan \$206100 (bila TP dengan \$10) dan \$206250 (bila TP dengan \$9)

Untuk memberikan gambaran lebih mendetil peneliti akan membalik tax rate dari Siprus dan Swedia, sehingga tax rate Siprus mnejadi 28% dan Swedia menjadi 10. Dan nilai transfer menggunakan rumus tersebut adalah 28. Maka untuk membuktikannya akan digunakan 29 dan 9,6.

Tabel 2.3

Efek Penggunaan *Transfer pricing* dari *Low Tax Country* ke *High Tax Country*

Transfer Price	\$9,6			\$28			\$29		
	Swedia	Siprus	PM	Swedia	Siprus	PM	Swedia	Siprus	PM
Sales	120000	500000	500000	350000	500000	500000	362500	500000	500000
COGS	75000	120000	75000	75000	350000	75000	75000	362500	75000
Gross Profit	45000	380000	425000	275000	150000	425000	287500	137500	425000
Op. Exp.	45000	150000	195000	45000	150000	195000	45000	150000	195000
Net Income Before tax	0	230000	230000	230000	0	230000	242500	(12500)	230000
Income Tax	0	64400	64400	23000	0	23000	24250	0	24250
Net Income after tax	0	165600	165600	207000	0	207000	218250	(12500)	194000

Sumber: Diolah Peneliti

Jika melihat table diatas TP Optimal adalah \$28 karena dengan harga tersebut perusahaan dapat mengoptimalkan laba setelah pajak secara keseluruhan. Mungkin pada tataran ini, perencanaan seperti ini harga tidak menjadi masalah. Akan tetapi, dalam realitanya harga harus mencerminkan harga pasar. Maka, terkadang perusahaan menetapkan harga dengan cara overpricing atau underpricing dengan mengadjust harga tersebut dengan Marginal Cost produksi (Smullen, 2001, p. 18).

2.2.1.4. Penghindaran Pajak (*Tax avoidance*)

Perencanaan pajak yang dibuat oleh Wajib Pajak termasuk PMA untuk meminimalisir pajak terhutang dapat dilakukan dengan berbagai cara, baik yang masih memenuhi ketentuan perpajakan (*lawful*) maupun yang melanggar peraturan perpajakan (*unlawful*). Istilah yang sering digunakan adalah *tax avoidance* dan *tax evasion*. Pengertian dari kedua istilah tersebut adalah sebagai berikut (Chelvathurai, 1985, p. 5-8):

“Tax avoidance is used to denote the reduction of tax liability through legal means. In extended or pejorative sense, however, the terms is also used to describe tax reductions achieved by artificial arrangements of personal or business affairs by taking advantage of loopholes and anomalies in the law”.

“Tax evasion is usually defined as the reduction of tax by illegal means, including the omission of taxable income or transaction from tax declaration by fraudulent means”.

Dari pengertian di atas dapat dikatakan bahwa baik *tax avoidance* dan *tax evasion* sama-sama bertujuan untuk mengurangi hutang pajak. dalam hal ini *tax avoidance* dilakukan dengan cara-cara yang tidak melanggar hukum yaitu dengan cara memanfaatkan kelemahan yang ada pada hukum tersebut, sedangkan *tax evasion* dilakukan dengan cara illegal atau melanggar ketentuan yang berlaku. Seringkali dalam praktik batas antara praktik *tax avoidance* dengan *tax evasion* sulit untuk dibedakan.

Walaupun secara legal *tax avoidance* dan *tax evasion* dapat dibedakan, namun secara ekonomis baik perencanaan pajak melalui *tax avoidance* atau *tax evasion* sama-sama berakibat mengurangi penerimaan pajak. Menurut Gunadi (2007), penghindaran pajak (*tax avoidance*) melibatkan komersialisasi dan pemanfaatan efektif kebijakan pajak yang legitimate dan deviasi teknis dan ambiguitas dalam peraturan perundang-undangan. Sementara itu, penyelundupan pajak (*tax evasion*) terutama terjadi dengan penghilangan atau kurang melaporkan objek pajak yang kadangkala didukung dengan rekayasa legal, akuntansi dan administrative lainnya.

2.2.2. Harga Wajar dan Laba Wajar

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, harga dalam *transfer pricing* harus bisa mencerminkan harga yang dilakukan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa

atau yang tidak saling berelasi atau sering disebut dengan *arm's length price* (Tucha dan Brem, 2010). Merks (2010) mengatakan bahwa *arm's length price* merupakan harga barang-barang dan jasa yang diperdagangkan oleh pihak yang saling berelasi harus sama jika mereka merupakan pihak yang independen dan pada kondisi perusahaan yang sama. Pada awalnya, penetapan harga *arm's length* ini hanya berdasarkan satu harga atau one-spot price, tapi pada perkembangannya harga yang terdapat di pasar bisa beragam yang akhirnya menciptakan *arm's length range* yang pertama kali ditetapkan di Amerika Serikat (Mehafdi, 2004). Sebagai contoh, sebuah barang dihasilkan dengan biaya 10 dan dijual kepada pihak yang berelasi dengan harga 15 dan lalu menjual barang tersebut dengan harga 20. Lalu agar praktek *transfer pricing*nya di anggap wajar, maka dilakukan penelitian dalam mencari harga wajarnya dan rupanya harganya berkisar dari 15 sampai dengan 20, sehingga tercipta *arm's length range* dengan harga dari 15 dan 20. Dan setiap harga yang berada pada range tersebut akan dianggap oleh otoritas perpajakan sebagai harga yang wajar. Dalam mencari *arm's length price* ini dilakukanlah analisis yang terdiri dari analisis fungsi dan risiko (Tucha dan Brem, 2010, p. 160). Analisis fungsi dan risiko ini bertujuan untuk menghasilkan informasi apakah pihak yang berelasi dapat dikategorikan sebagai bisnis unit dengan fungsi rutin, fungsi entrepreneurial atau fungsi hybrid dalam transaksi yang mempunyai hubungan istimewa tersebut :

1) Perusahaan dengan fungsi rutin

Dalam terminologi *transfer pricing*, unit bisnis dengan fungsi rutin adalah unit dari grup multinasional yang menunjukkan keterbatasan ruang lingkup dari aktivitas fungsi dan risiko yang dipikul (Tucha dan Brem, 2010, p.254).. Unit dalam fungsi ini adalah *service provider*, *contract manufacturer* dan distributor tanpa tanggungjawab marketing atau pemasaran (low risk distributor). Perusahaan seperti ini normalnya tidak menanggung risiko dari kerugian utang dan risiko pasar. Penyebaran asset terbatas; risiko investasi dihedging yang mempunyai arti bahwa kontrak dengan supplier dan konsumen dan strategi merupakan instruksi dari perusahaan induk. Dalam ketidakhadiran fluktuasi ekonomi, perusahaan dengan fungsi rutin mendapatkan penghasilan kecil tapi dengan margin penghasilan yang konstan.

Untuk kegunaan *transfer pricing* analisis, perusahaan dengan fungsi rutin ditugaskan dengan *gross* atau *net mark up* seperti yang direfleksikan dalam *cost plus method* atau *resale price metode*.

2) Perusahaan dengan fungsi entrepreneurial

Bentuk lain dalam skala fungsi adalah unit entrepreneur, atau yang sering disebut dengan unit strategi (Tucha dan Brem, 2010, p.254).. Unit seperti ini mempunyai kontribusi materi *tangible* dan *intangible asset* kepada bisnis. Unit *entrepreneur* dibuat agar bertanggungjawab atas kesuksesan ataupun kegagalan perusahaan. Perusahaan ini menanggung risiko strategi dan ketidakpastian dari bisnis. Pembuat keputusan yang memutuskan strategi pada grup atau rantai nilai yang dipertimbangkan, semua diletakkan pada unit entrepreneur. Unit ini dalam terminologi *transfer pricing* sebagai yang berhak atas residual profit. Dengan ketentuan analisis dokumentasi *arm's length*, secara ekonomi sulit untuk menentukan residual profit dari perusahaan ini wajar atau tidak. Kesulitan utama, kurangnya variable pebanding, karena mempunyai dampak besar pada bisnis. Karenanya, *arm's length* analisis dilakukan secara tidak langsung melalui perbedaan antara penghasilan dari fungsi nonentrepreneur dan keseluruhan penghasilan rantai nilai. Sehingga kebanyakan dari perusahaan-perusahaan seperti ini menggunakan *TNMM* untuk merefleksikan transaksinya sudah wajar. Contoh perusahaan ini adalah perusahaan holding, perusahaan holding adalah perusahaan yang sengaja dibuat dalam rangka menggrupkan beberapa perusahaan, dengan tujuan laba-laba dari perusahaan dalam grup tersebut terkumpul dalam perusahaan holding ini.

3) Perusahaan dengan fungsi hybrid

Antara perusahaan yang mempunyai fungsi rutin dan tidak rutin (*entrepreneur*, strategi unit) (Tucha dan Brem, 2010, p.254), dunia nyata memberikan variasi dengan perusahaan berfungsi hybrid. Perusahaan dengan fungsi *hybrid* adalah perusahaan dengan menggabungkan fungsi rutin dan nonrutin. Jika melihat dari bentuk perusahaan, perusahaan seperti ini adalah

gabungan perseroan terbatas dengan jaminan dengan perusahaan memiliki *share capital*. Mempertimbangkan model *transfer pricing* dari alokasi fungsi dan risiko, pengembalian risiko dan penyebaran aset, perusahaan berfungsi hybrid lebih mengarah kepada perusahaan berfungsi rutin. Untuk keperluan dokumentasi, unit seperti ini kurang pebanding. Oleh karena itu, perencanaan budget internal dan data actual diperlukan untuk menetapkan *transfer pricing* wajar.

Lalu setelah analisis ini telah dengan tepat disusun, maka perusahaan akan menetapkan *transfer pricing* method sesuai dengan analisis fungsi dan risiko. Metode *transfer pricing* inilah yang akan mencerminkan harga wajar dilakukan oleh kedua pihak yang saling berelasi tersebut. Dalam prakteknya ada 6 (enam) metode harga transfer yang dilakukan oleh perusahaan (Horngren dan Foster, 1987), yaitu:

1. Harga transfer berdasarkan pasar (*Market Based*)

Model ini berada pada harga pasar yang berlaku (*current market price*) sebesar harga pasar dikurangi diskon (*market-price minus discount*). Bentuk ini menjadi tolok ukur untuk menilai kemampuan kinerja manajemen unit usaha karena menunjukkan kemampuan produk untuk menghasilkan laba serta merangsang unit usaha untuk bersaing.

2. Harga transfer berdasarkan biaya (*Cost Based*)

Harga transfer dihitung berdasarkan biaya produksi. Biaya yang digunakan dalam harga transfer berdasarkan biaya actual atau biaya yang dianggarkan. Transfer berdasarkan biaya termasuk suatu mark-up atau profit margin yang menggambarkan tingkat laba suatu unit usaha. Penentuan harga berdasarkan biaya sederhana dan menghemat sumber daya karena informasi biaya tersedia pada tingkat aktivitas.

3. Harga transfer berdasarkan negosiasi

Pemberian tingkat otoritas dan pengendalian laba per divisi secara memadai menghendaki kemungkinan penentuan harga transfer berdasarkan negosiasi. Pendekatan ini mengasumsikan bahwa kedua unit usaha mempunyai posisi tawar

menawar yang sama, namun boleh jadi *transfer pricing* yang demikian akan memakan waktu negosiasi, mengulang penyesuaian laba antar tiap divisi.

4. *Full Cost Base*

Dalam praktiknya, beberapa perusahaan menggunakan *transfer pricing* berdasarkan full cost. Full cost adalah jumlah total dari biaya variabel dan biaya tetap. Untuk menaksir suatu harga mendekati harga pasarnya, *transfer pricing* berdasarkan biaya kadang-kadang dibuat pada full cost plus suatu margin. *Transfer pricing* ini kadang-kadang dapat mengarahkan pada keputusan unit untuk meletakkan residual profit di unit yang dianggap strategis secara ekonomi.

5. Harga Transfer Arbitrasi (*Arbitrary Transfer Price*)

Dalam pendekatan ini *transfer pricing* ditentukan berdasarkan interaksi kedua unit usaha dan pada tingkat harga yang dianggap terbaik bagi kepentingan perusahaan.

6. Harga Transfer Ganda

Transfer pricing ini digunakan untuk memenuhi disparitas tanggungjawab dari unit usaha perusahaan. Contohnya, penjual dapat merekam transfer kepada unit lain dengan harga pasar yang mau dibayar oleh pihak luar. Pembeli, bagaimanapun, akan merekam pembelian dengan biaya variabel produksi. Setiap performa unit akan meningkat dengan penggunaan harga transfer ganda dan perusahaan akan mendapat keuntungan karena biaya variabel akan dipakai untuk tujuan pembuatan keputusan.

Seperti yang kita lihat di atas banyak strategi yang digunakan Wajib Pajak dalam menentukan harga untuk transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dan banyak cara di atas tidak merefleksikan harga pasar, sehingga otoritas pajak memerlukan metode-metode untuk dapat menguji kewajaran harga dari perusahaan tersebut. Dalam prakteknya ada 6 (enam) metode untuk membuktikan kewajaran harga yang ditetapkan oleh perusahaan, yaitu (OECD, 2009):

1. *Comparable uncontrolled price method*

Melalui metode ini harga transfer yang ditentukan oleh suatu perusahaan multinasional diuji kewajarannya dengan membandingkannya dengan harga

transfer yang dilakukan dalam transaksi antar perusahaan yang tidak memiliki hubungan istimewa. Karena cara yang dilakukan adalah metode pembandingan, antara variable yang sama dengan yang ingin diuji kewajarannya haruslah bersedia sebagai pembandingnya. Untuk itu beberapa factor penting haruslah tersedia sebagai pembandingan tersebut. Hal ini senada dengan yang dikatakan rachmanto, apabila terdapat perbedaan antar harga tersebut, harga yang terjadi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa akan dipengaruhi oleh syarat-syarat dagang atau financial yang tidak wajar.

Secara teoritis metode ini yang paling baik, namun pada prakteknya mengalami kesulitan. Sebagai contoh, perbedaan kuantitas, kualitas, persyaratan, waktu penjualan, merk dagang, pangsa pasar, dan geografis pasar dapat merupakan penyebab ketidaksebandingan.

2. *Resale price method*

Metode ini membuktikan harga transaksi dengan melihat harga transaksi antara pihak-pihak yang independen setelah terjadinya transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, menyangkut barang yang sama. Harga tersebut kemudian dikurangi dengan gross margin yang pantas yang merupakan jumlah yang ditetapkan oleh penjual untuk menutup kembali harga pokok berikut biaya operasi lainnya. Sisanya, setelah dikurangi biaya-biaya yang berkaitan dengan pembelian barang tersebut menghasilkan harga yang dianggap wajar. Resale price margin dari transaksi antar perusahaan dalam satu grup dapat ditentukan dengan merujuk pada resale price margin yang diharapkan oleh penjual atas barang yang dibeli dan dijual berdasarkan transaksi yang sejenis yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Kerumitan resale price method dapat terjadi dalam penentuan comparable mark-up dimana fungsi reseller akan sangat mempengaruhi besarnya mark-up..

3. *Cost plus method*

Metode ini mendekati kewajaran *transfer pricing* dengan menambah mark-up yang pantas dari cost yang melakukan transfer. Metode ini dimulai dengan besarnya jumlah yang dikeluarkan oleh pemasok harta atau jasa dalam transaksi

yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Kemudian atas jumlah tersebut ditambahkan suatu jumlah mark-up sehingga menunjukkan laba sesuai dengan keadaan pasar. Pendekatan ini dipakai dalam kasus penyerahan produk semi akhir atau satu anggota asosiasi sebagai subkontraktor dari lainnya. Kerumitan metode cost-plus method meliputi keandalan harga pokok dan tersedianya laba kotor perbandingan.

4. *Transactional Net Margin Method (TNMM)*

TNMM memeriksa net profit margin relatif dengan dasar layak (seperti biaya, penjualan, asset) yang disadari dalam transaksi. TNMM mencoba untuk membuat perbandingan antara indikator finansial pada perusahaan yang berafiliasi ke perusahaan independent dengan indikator yang sama. Hal ini karena fakta walaupun alternatif tapi mempunyai perbandingan untuk dipertahankan. Seleksi indikator profit yang layak adalah elemen penting dalam menerapkan TNMM dengan tepat. Penting untuk mempertimbangkan dengan tepat kepada sifat bisnis dan pertimbangan komersial lainnya. Sebagai contoh, indikator profit seperti return on asset lebih cocok untuk perbandingan perusahaan manufaktur dengan investasi capital secara ekstensif.

5. *Profit Split Method*

Metode ini membuktikan transaksi dengan memisahkan penghasilan dari sebuah perusahaan multinasional dalam suatu cara yang sama dengan perusahaan independent dalam joint venture. Hal itu mungkin layak digunakan dalam metode yang transaksinya begitu terhubung yang membuat tidak mungkin untuk mengidentifikasi secara tepat dengan transaksi perbandingan.

Tujuan dari metode ini adalah untuk meyetujui total pendapatan divisi perusahaan independent akan dihasilkan dari transaksi ini. Penghasilan harus dipisahkan menggunakan basis yang valid secara ekonomi yang merefleksikan fungsi dan risiko dari tiap pihak. Untuk menerapkan metode ini, perlu untuk mengetahui penghasilan yang muncul dari transaksi pihak yang saling berafiliasi dan memisahkannya antara peihak yang saling berafiliasi berdasarkan kontribusi mereka pada pendapatan.

2.2.3. Teori Anti-Tax avoidance Rule

Dalam upaya melakukan perencanaan pajak internasional, khususnya PMA, terdapat kesulitan yang diakibatkan suatu negara menerbitkan ketentuan pencegahan penghindaran pajak yang bersifat khusus (Specific Anti Avoidance Rule/ SAAR) yang diatur dalam undang-undang domestiknya, seperti controlled foreign company, *arm's length* rule, advance pricing agreement, dan debt to equity ratio, khusus Indonesia contoh Pasal 18 UU PPh dan peraturan pelaksanaan PER-43 atau PER-69 serta PER-32.

Anti-tax avoidance dibagi menjadi 2 (dua) jenis, yaitu (Turonyi, 2003, p. 193):

- a) *Specific Anti Avoidance Rule (SAAR)*, yaitu ketentuan anti penghindaran pajak atas transaksi *transfer pricing*, thin capitalization, treaty shopping dan controlled foreign corporation (CFC), dalam hirarki peraturan Indonesia SAAR dimanifestasikan sebagai peraturan pelaksana, contoh: PER-43.
- b) *General Anti Avoidance Rule (GAAR)*, yaitu, ketentuan anti penghindaran pajak untuk mencegah transaksi yang dilakukan Wajib Pajak yang semata-mata untuk menghindari pajak atau transaksi yang tidak mempunyai substansi bisnis, dalam hirarki peraturan Indonesia GAAR dimanifestasikan sebagai Undang-Undang, contohnya UU PPh pasal 18(3).

Dalam praktik di beberapa negara, *specific anti avoidance rule (SAAR)* efektif dalam menangkal praktik-praktik penghindaran pajak dan memberikan kepastian hukum bagi para Wajib Pajak Oleh karena itu, banyak perusahaan untuk mencari celah dari kepastian hukum tersebut dan membuat perencanaan pajak untuk tujuan perusahaan memperbesar laba setelah pajak. Dalam praktek perpajakan Indonesia yang dikategorikan sebagai SAAR atas *transfer pricing* adalah PER-43, PER69 dan PER-32.

Selain ketentuan yang bersifat khusus tersebut, di banyak negara juga menerbitkan ketentuan pencegahan penghindaran pajak yang bersifat umum (*General Anti Avoidance Rule/ GAAR*) contohnya Undang-Undang No. 36 tahun 2008 pasal 18 ayat 3 untuk *transfer pricing*. Tujuan dibuatnya ketentuan tersebut adalah untuk mengantisipasi praktik penghindaran pajak yang belum diatur dalam ketentuan yang bersifat khusus atau untuk melawan tindakan *tax avoidance* yang pada saat dibuatnya peraturan belum dikenal. Hal tersebut dilakukan dengan alasan bahwa terdapat

kecenderungan praktik penghindaran pajak dari tahun ke tahun semakin canggih dan sulit dideteksi serta ditangkal hanya dengan mengandalkan SAAR (Turonyi, 2003, p. 192-193). Dalam hal ini Wajib Pajak tidak lagi melakukan *tax planning* yang bersifat *defensive tax planning* (perencanaan pajak yang bersifat compliance), melainkan *offensive* (perencanaan pajak yang memanfaatkan celah atau *loopholes*) yang sering dikenal dengan istilah *aggressive tax planning* dalam hal ini *transfer pricing* untuk dapat mencapai tujuan perusahaan untuk memperbesar laba setelah pajak. Tapi dalam praktiknya banyak pemerintahan yang kurang mengerti mana yang *aggressive tax planning* dan *defensive tax planning*, seperti yang dikatakan oleh Cooper (1997, p. 31) mengatakan bahwa GAAR harus memuat pembedaan antara transaksi yang tergolong *acceptable tax avoidance* dan yang tergolong *unacceptable tax avoidance* karena tidak semua penghindaran pajak bersifat *offensive*, sehingga ini merupakan kesempatan untuk Wajib Pajak untuk memanfaatkan kekurangan tersebut.

2.2.3.1. Peranan Pemerintah dalam menangani Praktik Penghindaran Pajak dalam mengamankan Penerimaan Pajak (Target Setoran Pajak)

Secara garis besar reformasi perpajakan berbicara tentang intensifikasi dan ekstensifikasi perpajakan. Intensifikasi perpajakan berkaitan dengan usaha pemungutan pajak dan administrasi perpajakan. Sedangkan ekstensifikasi perpajakan berbicara tentang perluasan basis pajak dan evaluasi terhadap tarif pajak. Permasalahan intensifikasi dan ekstensifikasi perpajakan berhubungan dengan *tax optimality*, optimalitas perpajakan yang berhubungan dengan kondisi perekonomian secara makro. Secara garis besar model *tax optimality* standar berusaha memaksimalkan penerimaan pajak yang menghadapi kendala basis pajak (Sriwimarti dan Waluyo, 2006). Dalam hal ini PER-32 adalah ekstensifikasi perpajakan karena menyadari bahwa *transfer pricing* adalah potensi pajak yang masih jarang dimanfaatkan.

Makfatih dalam disertasinya mengutip pendapat Uppal dan Reksohadiprodjo (1999) dan Sour (2001, p. 3) menyatakan motivasi terjadinya penghindaran atau penggelapan pajak di Indonesia antara lain disebabkan karena: kurangnya pendidikan, rendahnya pengawasan dan law enforcement, kinerja pemerintah dan faktor eksternal,

yakni: regulasi dan mekanisme pasar, sehingga Wajib Pajak memanfaatkan kekurangan tersebut untuk dapat melakukan perencanaan pajak.

Dalam rangka menyelamatkan penerimaan negara dari sektor pajak (terutama dari *transfer pricing*), pemerintah dapat melakukan intervensi, baik yang bersifat langsung ataupun tidak langsung (Campo dan Sundaran, 2000, p. 24). Menurutnya regulasi yang efektif untuk mencapai kepentingan public merupakan fungsi pemerintah yang esensial. Sebuah system peraturan yang bagus mendukung aktivitas ekonomi nasional, perkembangan, dan adil dalam banyak cara – mendefinisikan property rights dan menghindari ketidakperluan litigasi, memelihara persaingan, memperbaiki kegagalan dan mempromosikan keefisienan dan keadilan sosial.

Senada dengan hal di atas Yudkin (1971, p. 17) juga menyebutkan bahwa dalam upaya mengantisipasi kesalahan ataupun ketidakbenaran WP dalam melaporkan pajaknya, sistem perpajakan harus dilengkapi dengan ketentuan mengenai penelitian maupun pemeriksaan atas laporan yang disampaikan oleh WP tersebut. Di samping itu upaya untuk melakukan law enforcement atas pelaksanaan kewajiban perpajakan Wajib Pajak serta peningkatan pengetahuan fiskus mengenai masalah perpajakan juga merupakan hal penting yang harus diperhatikan.

Selain pentingnya pemeriksaan dan penyempurnaan peraturan atau regulasi yang efektif untuk menangkal praktik penghindaran pajak demi penerimaan pajak, juga diperlukan adanya kerjasama antar administrasi pajak baik domestic maupun internasional melalui pertukaran informasi sebagaimana dikemukakan oleh Gnazzo (1985, p. 20) sebagai berikut:

“There are two ways of combating tax avoidance and tax evasion and accordingly, reducing the magnitude of the underground economy, namely by: improving the efficiency and effectiveness of tax administration and reviewing legal regulation and promoting cooperation between tax administration to combat tax evasion and tax avoidance at the internal and internasional levels”.

Jadi berdasarkan pendapat para ahli di atas, untuk menangkal praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) pemerintah dalam hal ini otoritas pajak Indonesia

(Direktorat Jenderal Pajak/ DJP) sebagai institusi yang menangani perpajakan harus melakukan upaya-upaya, antara lain sebagai berikut:

- 1) Melakukan penyempurnaan terhadap peraturan perpajakan.
- 2) Melakukan pengawasan/pemeriksaan atas pelaksanaan kewajiban perpajakan Wajib Pajak
- 3) Meningkatkan pendidikan perpajakan bagi aparat perpajakan (fiskus).
- 4) Melakukan pertukaran informasi (*exchange of information*) baik di tingkat domestic maupun internasional.

2.2.4 Teori Harga Transfer (*Transfer pricing*)

Globalisasi ekonomi dan bisnis lintas negara mendorong terbentuknya perusahaan multinasional. Andaikata tidak terhalangi oleh yuridiksi teritorial suatu negara, perusahaan tersebut mungkin beroperasi di berbagai negara dengan membuka cabang, menggabungkan anak-anak perusahaan atau menyelenggarakan kontrak keagenan. Suatu studi yang dilakukan di Amerika, Kanada, Inggris, Jerman dan beberapa negara eropa serta Jepang menunjukkan bahwa pada tahun 1970 sekitar 75% dari perdagangan internasional negara-negara tersebut dilakukan antar perusahaan yang tergabung dalam perusahaan multinasional (Folsom & Gordon, 1999, p, 1029-1031).

Transfer pricing sebagai piranti pengukur kinerja keuangan antara perusahaan induk dan anak perusahaan merupakan hal yang penting. Pada hakikatnya perusahaan-perusahaan di berbagai negara tersebut merupakan satu entitas ekonomi yang berada di bawah kepemilikan atau penguasaan yang sama dan kurang lebih dikendalikan oleh perusahaan induk di kantor pusatnya.

Karena perusahaan dikendalikan oleh perusahaan induk, maka perusahaan induk dapat menentukan *transfer pricing* yang berlaku antar grup perusahaan. *Transfer pricing* dapat menyimpang dari harga yang normal atau sebenarnya. Meskipun hakekat *transfer pricing* dalam bisnis berskala global diperlukan untuk mengukur kinerja tiap divisi atau anak perusahaan, perlu disiapkan suatu *transfer pricing* yang wajar atau sesuai dengan *arm's length principle*. *Transfer pricing* dapat dijadikan piranti untuk menghitung kemampuan tiap pusat pertanggung jawaban dalam menghasilkan laba sesuai dengan

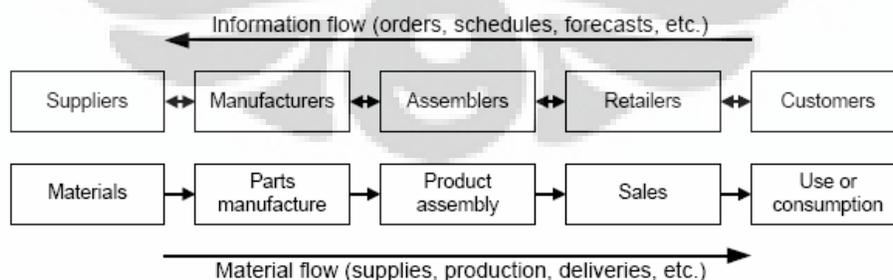
kontribusinya terhadap keseluruhan perusahaan multinasional. Namun demikian, karena *transfer pricing* sangat tergantung pada kebijakan alokasi keuntungan dan biaya oleh pusat manajemen perusahaan multinasional, maka kebijakan *transfer pricing* sangat mempengaruhi neraca perdagangan suatu negara. Oleh karenanya maka, pengawasan *transfer pricing* perusahaan multinasional dilakukan secara intensif oleh otoritas pajak dan bea cukai di berbagai negara, termasuk Indonesia dengan cara membuat regulasi-regulasi dan divisi penyidikan *transfer pricing* pada otoritas pajak. Hal ini disebabkan karena perusahaan dituding sering memanipulasi *transfer pricing* (Gunadi, 1994, p, 15).

2.2.5. Teori Produksi dan Distribusi barang ke Konsumen - Supply Chain Management

Supply Chain Management (SCM) adalah hubungan timbal-balik antara penyedia dan pelanggan untuk menyampaikan nilai-nilai yang sangat optimal kepada pelanggan dengan biaya yang cukup rendah namun memberikan keuntungan *supply chain* secara menyeluruh (Martin Christopher, 2005, p.4). Keunggulan dari segi *cost*, fleksibilitas, kepuasan pelanggan, ketepatan serta waktu yang ekonomis yang dapat dihasilkan oleh SCM adalah sebuah alasan mengapa SCM dapat berkembang dengan pesat (Hilmola, 2007, p. 90). Strategi manajemen *supply chain* dilakukan dengan memecah perbatasan-perbatasan antar perusahaan yang secara tradisional memisah-misahkan pelaku pengadaan barang atau jasa, yang mengakibatkan terpecahnya daya kemampuan mereka.

Bagan 2.1

Konfigurasi Umum *Supply Chain*



Sumber: Rahmadi, 2008, p. 11

Mata rantai SCM bermula dari sumber yang menyediakan bahan pertama yang disebut *supplier*. Kemudian rantai pertama dihubungkan dengan rantai kedua, yaitu *manufacturer* atau *plants* atau *assamblers* atau *fabricator* atau bentuk lainnya yang melakukan pekerjaan membuat atau menyelesaikan proses pembuatan barang (*finishing*). Barang dari pabrik melalui gudangnya disalurkan ke gudang *distributor* atau *wholesaler* atau pedagang besar dalam jumlah besar. Pada tahap *retailer* ini barang atau komoditi berada pada tempat penyimpanan sementara sebelum sampai kepada konsumen. Tahap ini biasanya merupakan lokasi yang secara geografis ataupun secara komersial mudah dicapai oleh konsumen. Mata rantai terakhir adalah konsumen, mata rantai ini baru benar-benar selesai jika barang atau komoditi tiba dipemakai barang atau komoditi atau jasa yang dimaksud.

Dalam prakteknya SCM selalu berhubungan dengan penggunaan secara efisien setiap biaya, seperti yang dikatakan oleh Johnson dan Wood (1993, p. 12), yaitu pengeluaran setiap unit dapat secara simultan dipergunakan dengan maksimal dan memenuhi level pelayanan yang memadai. Pada kenyataannya setiap unit (seperti penyedia, pabrikasi dan lain-lainnya) membayar pajak, dan pajak merupakan biaya. Perencanaan pajak dapat terjadi dengan secara sengaja membuat laporan keuangan nihil di perusahaan *downstream* (sehingga pajak terutang Rp. 0), yaitu dengan sengaja membuat harga sesuai dengan biaya pembuatan dan menjual tersebut kepada perusahaan lain (*upstream*) dalam satu penguasaan di negara yang mempunyai benefit tax sehingga membayar pajaknya dapat menjadi lebih kecil pada level grup.

Dengan menganalisis keseluruhan proses, diperoleh beberapa keuntungan-dari penerapan *supply chain* sebagai berikut (Rahmadi, 2008, p.12):

- Mengurangi persediaan barang, sehingga bisa mengurangi biaya *inventory*, biaya penyimpanan dan biaya kerusakan dan kehilangan akibat penyimpanan,
- Menjamin kelancaran penyediaan barang, karena kerjasama yang dilakukan antara pihak perusahaan jasa konstruksi dengan vendor.
- Menjamin mutu material yang disuplai sesuai dengan kondisi yang diinginkan, dan harga yang lebih kompetitif,

- Posisi biaya yang rendah memberikan ketahanan kepada perusahaan terhadap rivalitas dari para pesaing, karena biaya rendah memungkinkan perusahaan tetap menghasilkan laba karena para pesaingnya mengorbankan laba untuk tetap bersaing.

Seperti yang telah sebelumnya dijabarkan, perencanaan pajak kita berurusan dengan *supply chain* yang berelasi terhadap prinsip kewajaran, fungsi yang dilakukan, asset yang digunakan dan risiko yang ditanggung oleh sebuah entitas dalam salah satu transaksi yang dilakukan dengan tujuan untuk mengefisienkan biaya termasuk pajak. Jika melihat penjelasan diatas maka manajemen rantai pasokan mempunyai efek langsung kepada alokasi pendapatan kena pajak dari beberapa perusahaan dari perusahaan multinasional karena setiap level rantai pasokan terdiri dari sebuah unit yang wajib mengikuti perpajakan sebagai suatu Badan. Dimana sebuah entitas berada pada negara yang berbeda, yang mana alokasi biasanya berefek kepada alokasi pendapatan kena pajak antara tiap yuridiksi yang berbeda, sebagai konsekuensi, manajemen rantai pasokan dapat digunakan untuk mengalokasikan pendapatan kena pajak antara tiap negara untuk mengurangi beban pajak pada level grup (IBFD, 2010, h. 183).

2.2.6. Teori Ketidakadilan Pajak

Asas equity (keadilan) mengatakan bahwa pajak itu harus adil dan merata (Rosdianan dan Tarigan, 2005, p.121) . Pajak dikenakan kepada badan sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya dari negara. Namun, meskipun diakui bahwa prinsip keadilan merupakan suatu hal yang mutlak diperlukan, terdapat berbagai pendapat dalam upaya mengimplementasikannya. Hal ini senada dengan Plasschaert (1988, p.105), yaitu: *“Unfair tax is morally repulsive. One must nonetheless admit that the concept of tax equity is elusive and value-laden and owes more to ethical consideration and political judgement than to unassailable scientific guidelines”*.

Keadilan dalam Pajak Penghasilan terdiri dua, yaitu:

1. Keadilan Horizontal

Suatu pemungutan pajak dikatakan memenuhi keadilan horizontal apabila Wajib Pajak yang berada dalam kondisi yang sama diperlakukan sama. Hal ini senada dengan Plasschaert (1988, p.30), yaitu: “*Term used to describe the equitable tax treatment of person with the same level of income or capital who differ in the other releveant respect*”. Pengertian Equal adalah besarnya seluruh tambahan kemampuan ekonomi netto (Musgrave dan Musgrave, 1989, p.325)

2. Keadilan Vertikal

Asas keadilan vertikal terpenuhi apabila Wajib Pajak yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda diperlakukan tidak sama. Hal ini senada dengan Plasschaert (1988, p.30), yaitu: “*Term used to describe the equitable differential treatment of tax payer who different level of income and/or capital who*”.

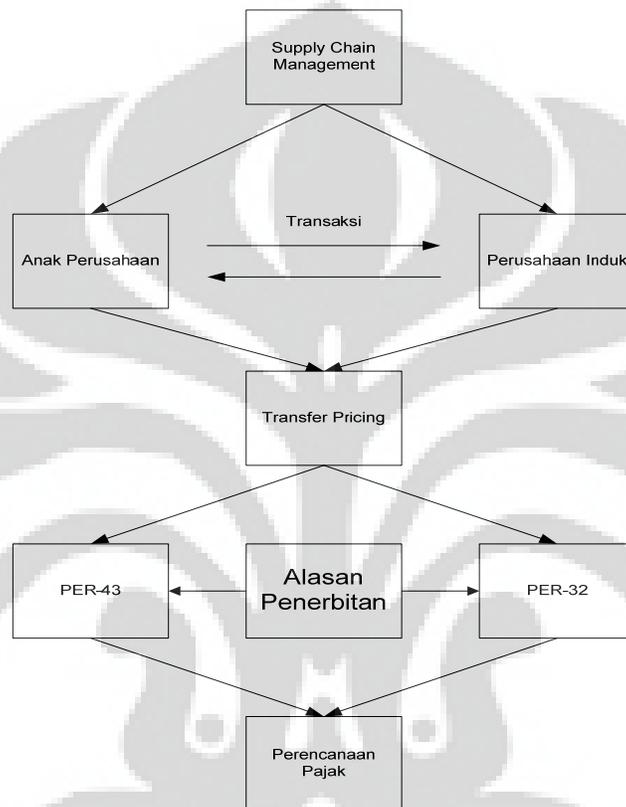
Dalam prakteknya, ketidakadilan pajak juga terlihat dari praktik *transfer pricing*, hal ini dikarenakan setiap perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa membayar lebih rendah daripada perusahaan yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Contohnya seperti ini, PT A mempunyai anak perusahaan yang berada di Jersey (tariff pajak 0%) dan PT B (Indonesia, tariff pajak 25%) tidak mempunyai anak perusahaan, dua-duanya mempunyai omzet sebesar 100 milyar rupiah, mempunyai expense sebesar 40 milyar rupiah dan sama-sama bergerak dalam manufaktur penghasil sabun mandi. Tapi tax burden yang paling besar ditanggung oleh PT B yang membayar pajak sebesar 15 milyar rupiah dan PT A tidak membayar sedikitpun untuk penghasilannya (karena pemajakan pindah ke Jersey).

Jika melihat contoh diatas maka tidak terpenuhi asas horizontal karena Wajib Pajak yang berada dalam kondisi yang sama diperlakukan berbeda. Apalagi perbedaan tersebut hanya karena semata-mata hanya didasari pada kepemilikan hubungan istimewa. Oleh karena itu, banyak peraturan yang telah dikeluarkan oleh Dirjen Pajak mengenai *transfer pricing* sehingga hal-hal seperti ini dapat dicegah dalam praktiknya.

2.3. Kerangka Pemikiran

Dalam melakukan analisis pada penelitian ini, alur pemikiran yang digunakan oleh peneliti adalah sebagai berikut:

Bagan 2.2
Kerangka pemikiran



Sumber:

Diolah Peneliti

Kerangka Pemikiran ini bekerja dimulai dengan menjelaskan Supply Chain Management yang menggambarkan hubungan istimewa yang terjadi dari hulu sampai dengan hilir dan perencanaan pajak yang terjadi akibat mengkapitalisasi hubungan istimewa tersebut dengan transfer pricing. Lalu diteruskan mengetahui peraturan apa saja yang membatasi perencanaan pajak dengan transfer pricing tersebut dan memberikan penjelasan alasan Dirjen Pajak menerbitkan peraturan tersebut. Lalu diakhiri dengan mencari hal-hal yang mendukung perencanaan pajak akibat diterbitkannya peraturan tersebut.

BAB 3

METODE PENELITIAN

3.1 Pendekatan Penelitian

Menyesuaikan dengan pokok permasalahan, pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah kualitatif. John Cresswel(1994, p. 146) menyatakan:

“Characteristic of qualitative research problem are: (a) the concept is immature due to a conspicuous lack of theory and previous research; (b) a notation that available theory may be inaccurate, inappropriate, incorrect or biased; (c) a need exist to explore and describe the phenomena and to develop theory; or (d) the nature of phenomenon may not be suited to quantitative measures.”.

Pilihan pendekatan kualitatif dimaksudkan agar dengan penelitian ini dapat memberikan pemahaman menyeluruh atas perencanaan pajak dalam mengalihkan penghasilan melalui *transfer pricing* pada perusahaan multinasional dan menganalisis bagaimanakah *tax planning* yang dapat disusun oleh perusahaan guna meminimalisir *potential tax risk*.

Dilihat dari *level of analysis*, penelitian ini merupakan penelitian deskriptif karena bertujuan untuk memberikan gambaran mengenai substansi *transfer pricing*, pemajakan atas transaksi tersebut serta bagaimana *tax planning* yang seharusnya dilakukan.

3.2 Jenis Penelitian

3.2.1 Berdasarkan tujuan penelitian

Berdasarkan tujuannya, jenis penelitian adalah deskriptif. Penelitian deskriptif berusaha menggambarkan atau menjelaskan secermat mungkin mengenai suatu hal dari data yang ada. Jenis penelitian ini tidak terbatas pada pengumpulan dan penyusunan data, tetapi meliputi analisis dan interpretasi tentang arti dari data tersebut, menjadi suatu wacana dan konklusi dalam berpikir logis, praktis dan teoritis. Hal ini sesuai dengan yang diungkapkan oleh Neuman dalam bukunya :”*descriptive research present a picture of*

specific details of situation, social setting, or relationship. The outcome of a descriptive study is a detailed picture of subject” (2000, p.30).

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis *tax planning* yang dapat dilakukan dalam menghadapi anti-tax avoidance rule melalui *transfer pricing*. Dimana akan dilihat bagaimana perencanaan pajak yang dapat dilakukan dalam rangka mengalihkan penghasilan melalui *transfer pricing* pada perusahaan multinasional untuk meminimalisir beban pajak perusahaan di dalam keadaan ketentuan perpajakan dalam *transfer pricing* yang telah diatur tersebut.

3.2.2 Berdasarkan manfaat penelitian

Berdasarkan manfaatnya, penelitian ini merupakan penelitian murni, di mana penelitian ini ditujukan untuk pengembangan ranah keilmuan pengetahuan perpajakan. Hal ini sebagaimana oleh Neuman bahwa penelitian murni memperluas pengetahuan dasar mengenai sesuatu.

“basic research advances fundamental knowledge about the social world. It focuses on refuting or supporting theories that explain how the social world operates, what make things happen, why social relation are a certain way, and why society changes” (2001, p.21).

Pertanyaan penelitian murni secara sekilas tidak menjawab secara konkrit permasalahan yang ada dilapangan, namun penelitian murni menyediakan suatu landasan berfikir bagi penelitian praktis untuk memecahkan masalah. Secara sekilas penelitian ini berusaha untuk memberikan jawaban atas permasalahan yang dihadapi perusahaan dalam melakukan *tax planning* terkait dengan *transfer pricing*, tentu saja batasan dalam penelitian ini tidak dapat secara langsung memberikan suatu jawaban yang praktis atas permasalahan tersebut, karena masih membutuhkan disiplin ilmu lain dan penelitian-penelitian lebih lanjut. Namun penelitian ini diharapkan dapat menjadi landasan berpikir bagi peneliti lain di masa depan mengenai penerapan *tax planning* dalam rangka mengalihkan penghasilan melalui *transfer pricing* pada perusahaan multinasional.

3.2.3 Berdasarkan dimensi waktu

Berdasarkan dimensi waktu, penelitian ini termasuk ke dalam penelitian cross-sectional research, karena dilakukan pada satu waktu tertentu, pada saat peneliti melakukan penelitian hingga penelitian tersebut selesai dilakukan. Sebagaimana halnya yang dinyatakan oleh Bailey dan Babbie berturut-turut, yaitu: *“Most survey studies are in theory sectional, even though in practice it may take several weeks or months for interviewing to be completed. Researchers observe at one point in time”* (Moleong, 2004, p.7). Penelitian ini dilakukan pada saat isu *transfer pricing* untuk menjadi alat *tax planning* demi mengalihkan penghasilan marak dilakukan perusahaan multinasional. Adapun data-data yang digunakan oleh peneliti dapat merupakan data-data yang telah ada sebelum penelitian dilakukan dan juga dari hasil wawancara dengan para narasumber.

3.2.4 Berdasarkan teknik pengumpulan data

Menurut Lofland dan Lofland sebagaimana yang dikutip oleh Lexy J. Moleong, sumber data utama dalam penelitian kualitatif ialah kata-kata, dan tindakan, selebihnya adalah data tambahan seperti dokumen dan lain-lain (2004, p.157). Kata-kata dan tindakan orang yang diamati dan diwawancarai merupakan salah satu sumber data yang tidak bisa ditinggalkan karena studi literature adalah titik tolak penelitian ini. Oleh karena itu, teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini, antara lain:

1. Studi Kepustakaan

Studi kepustakaan dilakukan melalui pengumpulan literatur dan data yang relevan dengan penelitian ini, seperti buku-buku, literature, jurnal, artikel, baik media cetak maupun elektronik.

2. Studi Lapangan

Studi lapangan dilakukan melalui analisis, wawancara mendalam (interview) dan analisis data sekunder. Wawancara dijelaskan oleh Gerald R. Adams dan Jay D. Schvaneveldt dalam bukunya sebagai berikut:

“The interview can be very structured, so that all question are read verbatim, always in the same order using strict standardization, or the

interview can be very permissive, amounting to a free flowing conversation between the interviewer and the respondent (1991, p.214)".

Wawancara dilakukan berupa komunikasi verbal dengan tujuan mendapatkan informasi dan dilaksanakan dengan pedoman wawancara. Pembuatan pedoman wawancara disusun dengan terstruktur sehingga memudahkan peneliti dalam memahami dan mendapatkan informasi yang diinginkan. Pedoman wawancara berupa daftar pertanyaan terbuka yang tidak membatasi jawaban dari informan sehingga informan benar-benar dapat memberikan jawaban sesuai dengan persepsi dan pengetahuan yang dimilikinya. Pedoman wawancara tidak bersifat mengikat, jadi apabila di dalam wawancara ada hal di luar pertanyaan yang dibahas namun memiliki keterkaitan dengan tema penelitian akan dijadikan bahan analisis oleh peneliti. Wawancara dilakukan terhadap narasumber/informan yang telah dipilih oleh peneliti terkait dengan peneliti. Adapun pemilihan narasumber/informan dalam peneliti ini, didasarkan atas kategori narasumber/informan yang dikemukakan oleh Neuman, yaitu:

The ideal informants has four characteristic:

- *The informant is totally familiar with the culture*
- *The individual is currently involved in the field*
- *The person can spend time with researcher*
- *Nonanalytic individuals (2000, p.394)*

3.3 Sumber data

Data dapat dibedakan menjadi data primer dan data sekunder. pengertian data primer dan data sekunder dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Data Primer

Data primer berhubungan dengan informasi yang diperoleh pertama kali atas variable yang berhubungan erat dengan tujuan khusus dari studi yang dilakukan. Data primer dikumpulkan khususnya untuk mencari jawaban atas pertanyaan yang terdapat dalam penelitian (Sekaram, 2003, p.42).

2. Data Sekunder

Data sekunder berhubungan dengan informasi yang dikumpulkan dari sumber yang sudah ada (literature)

Dalam penelitian ini digunakan kedua jenis data diatas, baik data primer maupun data sekunder. Data primer dikumpulkan dari hasil wawancara dengan narasumber utama, yang memiliki latar belakang akademis yang sesuai dan pemahaman yang baik tentang praktek perencanaan pajak. Sedangkan data sekunder dikumpulkan dari buku-buku, jurnal ilmiah, materi kuliah dan sumber-sumber lainnya, seperti browsing di internet.

3.4 Teknik analisis data

Penelitian ini menggunakan teknik analisis data kualitatif. Dalam penelitian kualitatif analisis data dilakukan bersamaan atau hampir bersamaan dengan pengumpulan data, sehingga tidak ada panduan yang baku dalam melakukan analisis data. Hal ini sejalan dengan yang diungkapkan oleh Bogdan dan Biklen yang dikutip oleh Irawan dalam bukunya:

“Analisis data adalah proses mencari dan mengatur secara sistematis transkrip interview, catatan di lapangan dan bahan-bahan lain yang anda dapatkan, yang kesemuanya itu anda kumpulkan untuk meningkatkan pemahaman anda terhadap suatu fenomena dan membantu anda kepada orang lain (2006, p.73)”.

Dalam penelitian ini peneliti senantiasa terus berusaha mengumpulkan data-data yang terkait dengan penelitian baik berupa data empiris maupun hasil wawancara informan yang relevan. Analisis data terus dilakukan sejalan dengan pengumpulan data. Dalam hal ini, peneliti tidak akan memaparkan semua temuan data yang diperoleh, namun hanya data-data yang terkait dengan batasan penelitian, peneliti juga mempertimbangkan kebaruan atas data yang diperoleh.

3.5 Narasumber/Informan

Informan yang dipilih dalam melakukan penelitian ini adalah orang yang memiliki kompetensi dalam perihal *transfer pricing*, khususnya perpajakan dan para

praktisi serta para ahli dalam melakukan perencanaan pajak (*tax planning*). Yang akan menjadi para informan dalam penelitian ini adalah:

1. Akedemisi

- a. Christine, SE, M. Int Tax (Dosen FE UI)
- b. Darussallam, SE, Ak, MSi, LLM Int Tax (Dosen FISIP UI)
- c. Prof. Dr. John Hutagaol, SE, AK (Dosen STIE Perbanas)

Data yang yang didapat oleh akedemisi-akedemisi tersebut adalah data pengamatan narasumber terhadap PER-32 dan PER-43 serta gambaran secara akedemis *transfer pricing* dapat dilakukan

2. Otoritas Pajak

- a. Harris (Kepala seksi analisa peraturan perpajakan internasional Dirjen Pajak)
- b. Achmad Amien (Kepala seksi *transfer pricing* dan transaksi khusus lainnya Dirjen Pajak)

Data yang didapat adalah implementasi PER-43 dan PER-32 serta perilaku Wajib Pajak dalam menggunakan atau memanfaatkan *transfer pricing*.

3. Konsultan atau Wajib Pajak

- a. Permana Adi Saputra (Partner di PB Taxand)
- b. Sandra Suhenda (Tax Director di Delloitte)
- c. Aris Cahyadi (Tax Manager di Medco Energy)
- d. Romi (Manager di Dhani Darussallam Tax Center)

Data yang didapat adalah implementasi dan perencanaan pajak terhadap PER-32 dan PER-43 serta perilaku Wajib Pajak dalam menggunakan celah dalam peraturan.

Ini nantinya dapat mewakili dari semua aspek yang terlibat dengan adanya ketentuan pajak dalam *transfer pricing*. Baik dari segi pemerintahan, pemerintah, pihak asing, maupun akedemisi. Hasil yang diharapkan nantinya dapat lebih komprehensif.

3.6 Metode dan Strategi Penelitian

Metode penelitian merupakan penjelasan secara teknis mengenai metode yang digunakan dalam suatu penelitian. Penelitian yang bersifat deskriptif dapat digunakan seandainya telah terdapat informasi atau data mengenai suatu permasalahan atau suatu keadaan akan tetapi informasi tersebut belum cukup terperinci, maka peneliti mengadakan penelitian untuk memperinci informasi yang tersedia. Adapun metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini antara lain berdasarkan dua buah macam data, yaitu data primer dan data sekunder. Data primer yang akan digunakan adalah hasil wawancara terhadap para informan dan data sekunder yang akan digunakan adalah laporan keuangan perusahaan multinasional. Dari laporan keuangan tersebut nantinya akan disusun suatu perencanaan pajak berdasarkan ketentuan-ketentuan yang berlaku yang nantinya akan diperbandingkan dengan pendapat para narasumber mengenai perpajakan dalam *transfer pricing* terutama dalam mengalihkan penghasilan.

3.7 Proses Penelitian

Peneliti akan menjabarkan proses penelitian yang dimulai dari pemilihan topik hingga ke kerangka pemikiran dan metode penelitian yang digunakan guna menyelesaikan laporan penelitian ini.

1. Pemilihan Topik Penelitian

Pemilihan topik penelitian skripsi ini diawali ketika peneliti kuliah mata kuliah manajemen pajak dan juga pada saat membaca buku yang dikarang oleh Erika Nolan dan Shannon Crouch dengan judul “*Offshore Investment that Safeguard Your Cash*”. Buku ini banyak menjelaskan cara-cara yang dapat digunakan untuk menjaga jumlah penghasilan dengan menggunakan tax heaven countries dan juga negara yang mempunyai tingkat kerahasiaan bank dengan tingkat tinggi. Peneliti beranggapan bahwa hal tersebut hal yang wajar karena orang tetap ingin menjaga jumlah penghasilan demi bisa memaksimalkan dana demi tujuan memperlebar sayap perusahaan, maka dengan itu peneliti mulai mencari data-data dan informasi baik dari

media elektronik maupun cetak untuk tahu perencanaan pajak yang baik untuk hal tersebut.

2. Merumuskan Masalah

Dari berbagai informasi yang diperoleh dan diskusi dengan beberapa pihak, peneliti mulai merumuskan masalah yang akan menjadi fokus penelitian. Peneliti memfokuskan masalah menjadi dua pertanyaan penelitian, menganalisis peraturan perpajakan yang berkaitan dengan *transfer pricing* dan menganalisis implikasi dari peraturan tersebut terhadap *tax planning* yang seharusnya dilakukan perusahaan multinasional serta resiko apa saja yang ada apabila salah dalam melakukan *tax planning*.

3. Pendahuluan

Penulisan skripsi ini dimulai dengan pendahuluan, dimulai dengan latar belakang masalah yang menyajikan gambaran mengapa suatu penelitian menarik untuk diteliti. Alat bantu yang digunakan adalah *what, who, when, where, why*, dan *how*. Dengan alat bantu tersebut peneliti menjabarkan dasar hukum yang berkaitan dengan *transfer pricing* di Indonesia yang kemudian menjabarkan bagaimana sebenarnya *transfer pricing* itu dan sekilas perpajakan dalam *transfer pricing* serta penggambaran sekilas perusahaan multinasional yang menjadi objek penelitian peneliti. Dilanjutkan dengan merumuskan permasalahan dalam bentuk pertanyaan penelitian. Kemudian dilanjutkan dengan menuliskan tujuan penelitian, manfaat penelitian dan menyajikan sistematika penulisan.

4. Kerangka Pemikiran dan Metode Penelitian

Proses selanjutnya yang dilakukan peneliti adalah memulai kerangka pemikiran dengan melakukan tinjauan pustaka berupa kajian literature dari perpustakaan, pencarian artikel melalui media cetak dan elektronik. Setelah melengkapi kerangka pemikiran, peneliti melanjutkan ke tahap metode penelitian, dengan menjabarkan pendekatan penelitian dan alasan peneliti

memilih pendekatan tersebut, menentukan jenis penelitian, menentukan teknik pengumpulan data yang digunakan peneliti, menentukan hipotesis kerja, menentukan narasumber dan informan, menjabarkan tahapan proses penelitian, menentukan site penelitian, batasan penelitian dan keterbatasan dalam penelitian.

5. Pengumpulan Data dan Turun Lapangan

Pengumpulan data dilapangan dilakukan peneliti dengan mengumpulkan informasi dan data yang terkait dengan topik penelitian pada objek penelitian. Data yang diperoleh peneliti berupa data kualitatif. Untuk dapat memahami lebih jauh mengenai topik penelitian, peneliti mulai menyusun daftar pertanyaan terbuka yang akan diajukan dan melakukan wawancara mendalam kepada pihak yang benar-benar ahli di bidangnya yang menyangkut topik penelitian.

3.8 Site dan Objek Penelitian

Site Penelitian adalah perencanaan pajak dalam *supply chain management*. Objek penelitian adalah anti-tax avoidance rule atas *transfer pricing*.

3.9 Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan penelitian ini adalah antara lain; pertama kesulitan untuk mendapatkan akses data yang komprehensif untuk mengetahui secara detil *transfer pricing* di Indonesia. Kedua; tidak ada kejelasan dalam kebijakan untuk lebih mengasah detil perencanaan pajak. Dalam menanggulangnya peneliti menggunakan pertanyaan yang lebih komprehensif dan menggunakan penalaran hukum yang berlaku.

BAB 4

GAMBARAN PERENCANAAN PAJAK DENGAN *TRANSFER PRICING* MELALUI SUPPLY CHAIN MANAGEMENT DAN KETENTUAN PERPAJAKANNYA

4.1. Transaksi Bisnis

Melalui proses akuisisi badan usaha dengan penyertaan saham, dapat terbentuk grup-grup bisnis. Perusahaan-perusahaan yang tergabung dalam suatu grup bisnis biasanya dimiliki oleh individu yang sama dan memiliki kontrol atas seluruh perusahaan tersebut. Adanya hubungan istimewa ini dapat membuka peluang bagi terjadinya praktek *transfer pricing* di antara perusahaan-perusahaan dalam satu grup bisnis. *Transfer pricing* di sini merupakan istilah yang dipakai untuk menggambarkan upaya rekayasa harga secara sistematis dengan maksud menekan jumlah pajak terhutang oleh perusahaan-perusahaan secara keseluruhan.

Praktek *transfer pricing* ini dapat dilakukan oleh perusahaan grup atau yang lebih populer dengan sebutan konglomerat, serta perusahaan-perusahaan multinasional. Namun ternyata banyak perusahaan yang memiliki hubungan istimewa secara terselubung. Hubungan istimewa ini untuk mengelabui kecurigaan yang ada atas transaksi antar perusahaan tersebut. Dengan demikian, batasan-batasan mengenai hubungan istimewa sebagaimana yang tertuang dalam Undang-undang Perpajakan dan Prinsip Akuntansi Indonesia menjadi lebih luas lagi. Dirjen Pajak harus lebih jeli dalam menyidik transaksi dan hubungan yang ada pada beberapa perusahaan.

Transaksi yang mungkin substansinya menimbulkan indikasi adanya hubungan istimewa antara lain (Asqolani, 2007, p. 56):

- 1) Peminjaman bebas bunga atau suku bunganya jauh di atas atau di bawah tingkat bunga yang lazim.
- 2) Peminjaman tanpa jadwal waktu pelunasan yang jelas.
- 3) Penjualan atau pembelian real estate dengan harga yang berbeda dengan harga jual yang wajar.

- 4) Penukaran harta sejenis dalam transaksi non moneter (barter).
- 5) Penjualan barang atau jasa produk perusahaan atau pembelian bahan baku dengan harga yang jauh berbeda dengan harga pasar yang umum berlaku bahkan bisa gratis pula.
- 6) Terdapat ketergantungan teknologi antara perusahaan-perusahaan tersebut.

Praktek *transfer pricing* antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, biasanya tercermin pada nilai transaksi yang kurang wajar. Kekurangwajaran dapat terjadi pada :

- 1) Harga penjualan;
- 2) Harga pembelian
- 3) Alokasi biaya administrasi dan umum (overhead cost);
- 4) Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (shareholder loan);
- 5) Pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalty, imbalan atas jasa teknik atau dari imbalan atas jasa lainnya;
- 6) Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar;
- 7) Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang atau tidak mempunyai substansi usaha (misalnya dummy company, letter box company atau re-invoicing centre).

Transfer pricing dapat terjadi antara Wajib Pajak Dalam Negeri atau Wajib Pajak Dalam Negeri dengan pihak luar negeri, terutama yang berkedudukan di tax haven countries (negara yang tidak memungut atau memungut pajak lebih rendah dari Indonesia) terhadap transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut, Undang-undang perpajakan kita menganut azas material (substance over form).

4.1.2. Perencanaan Pajak Internasional dengan *Transfer pricing*

Perencanaan Pajak Intenasional lewat *transfer pricing* sekarang umum digunakan antara pasar global perusahaan multinasional saat ini. Kebijakan pajak penghasilan dan tentu saja, peraturan dari negara-negara asing yang berbeda yang tidak sama dan

perpajakan internasional memiliki pengaruh signifikan pada perusahaan multinasional dalam mengambil keputusan manajemen jangka panjang mereka. Perpajakan mempengaruhi perusahaan multinasional berinvestasi, bagaimana memasarkan produk-produknya, bagaimana keuangan dan pilihan harga transfer (Muller, Gernon, Meek, 1997) dan tentu saja, pertimbangan pajak sangat mempengaruhi pilihan yang membuat perusahaan multinasional (Hines, 1999).

Tujuan *transfer pricing* dalam perusahaan multinasional dapat berupa tujuan internal dan eksternal, termasuk di sini evaluasi kinerja anak dan manajer mereka, memotivasi manajer sebagai alasan-alasan internal dan untuk mengurangi pajak, mengurangi tagihan pajak asing dan domestik dan memperkuat anak perusahaan asing sebagai eksternal alasan. Perusahaan multinasional juga menggunakan *transfer pricing* untuk mengurangi risiko nilai tukar dan untuk menempatkan dirinya dalam posisi yang lebih baik untuk relatif terhadap pesaing, untuk menyembunyikan keberhasilan fiskal, untuk memaksimalkan keuntungan dan meminimalkan beban pajak (Dawson, 2000; Mehafdi, 2000).

Penting untuk dicatat bahwa kriteria berikut ini harus dipenuhi untuk membuat sebuah sistem *transfer pricing* internasional yang efisien untuk operasi di luar negeri:

1. Ini harus meningkatkan keuntungan global perusahaan multinasional dengan meminimalkan total kewajiban pajak penghasilan, mengurangi rugi kurs, meminimalkan biaya transaksi internasional dan membayar tarif yang lebih sedikit pada kedua impor dan ekspor.
2. Seharusnya memotivasi para manajer anak perusahaan asing untuk meningkatkan efisiensi dan memaksimalkan keuntungan mereka sesuai dengan tujuan manajemen puncak dan dalam waktu yang sama membantu anak perusahaan asing untuk bersaing dengan perusahaan lain.

Dalam upaya untuk meminimalkan pajak, penggunaan *transfer pricing* antara perusahaan multinasional sering manipulatif, mempertimbangkan statistik dari Baker (2005) dan penelitian yang dilakukan oleh Dawson (2000), Hansen (1992), Mehafdi (2000) dan lingkup utama adalah untuk mengurangi pajak. Sebuah studi baru-baru ini dilakukan oleh Ernst and Young (2008) dalam bukunya “*Global Transfer pricing Guide*”,

menunjukkan bahwa perusahaan menggunakan *transfer pricing* sebagai *profit optimization* dan bahwa pertimbangan pajak sangat mempengaruhi pilihan yang perusahaan buat (lebih dari setengah (55%) dari semua responden menjawab ini) .

Banyak dari metode perencanaan ini adalah legal dan kita merujuk kepada mereka sebagai praktek kreatifitas dalam akuntansi, manipulasi *transfer pricing* menjadi praktek menutupi nilai sebenarnya dari transaksi sehingga menghasilkan keuntungan yang paling besar untuk bisnis yang terkait.

Perusahaan multinasional pada umumnya terkait dengan manipulasi *transfer pricing* karena posisi dominan mereka di pasar untuk produk dan layanan, dan karena mereka memiliki kesempatan lebih banyak, melalui jaringan mereka di seluruh dunia dari perusahaan yang terkait, untuk melakukan transaksi pada harga yang berbeda tersebut dari antara perusahaan independen ke satu sama lainnya (Eden, 2008).

Tapi bagaimana income shifting dapat terjadi menggunakan transfer pricing?

Jawabannya sangat sederhana dengan mentransfer barang ke negara-negara dengan tingkat pajak penghasilan rendah pada harga transfer serendah mungkin dan dengan memindahkan barang dari negara-negara tersebut dengan harga transfer setinggi mungkin. Di negara-negara dengan tingkat pajak penghasilan tinggi, barang transfer ke negara harus dengan harga tertinggi, sehingga biaya untuk membeli anak perusahaan akan tinggi, untuk mengurangi kewajiban pajak perusahaan akhirnya (Tucha dan Brem, 2010).

4.1.3. Struktur Manajemen Rantai Supply

Model-model rantai suplai yang potensial ada mungkin sangat banyak, masing-masing disesuaikan dengan kebutuhan spesifik dari perusahaan-perusahaan multinasional (*multinational enterprises/MNEs*). Menurut para ahli ekonomi, MNE selalu berupaya untuk memperbaiki rantai suplai untuk menggali keuntungan kompetitif (*competitive advantage*), seperti dengan pemenuhan kebutuhan pelanggan dan mengurangi biaya-biaya usaha.

Rantai suplai (*supply chain*) dapat dibagi dua yaitu rantai suplai terdesentralisasi (*decentralized supply chain*) dan rantai suplai tersentralisasi (*centralized supply chain*).

Apabila dalam rantai suplai terdesentralisasi masih menggunakan pendekatan tradisional dimana model bisnis masih bersifat nasional, terpisah jauh, dan beroperasi sendiri-sendiri (otonomi operasi), dan pengendalian berada pada banyak perusahaan, maka dalam rantai suplai tersentralisasi sudah jauh dikembangkan sebagai respon MNE terhadap globalisasi dan kondisi ekonomi dunia yang semakin terintegrasi. Dalam rantai suplai tersentralisasi pengendalian lebih banyak diberikan pada satu tempat/kendali. Rantai suplai tersentralisasi semakin hari semakin menarik minat banyak pihak tidak hanya bagi pelanggan tradisional atau industri penghasil barang-barang melainkan juga bagi industri jasa seperti industri jasa yang terkait dengan teknologi informasi.

Penghematan yang signifikan atas biaya maupun waktu yang dapat direalisasikan dengan merasionalisasikan atau mengurangi arus transaksi pada rantai suplai tersentralisasi, telah membuat banyak perusahaan multinasional menggunakan model rantai suplai ini karena lebih sejalan dengan tujuan perusahaan multinasional itu sendiri, yaitu untuk memaksimalkan perolehan laba global. Oleh karena itu, dalam praktik di negara-negara lain, MNE pada umumnya menggunakan struktur rantai suplai yang tersentralisasi. Perencanaan pajak dapat terjadi dengan secara sengaja membuat laporan keuangan nihil di perusahaan manufaktur (sehingga pajak terutang Rp. 0), yaitu dengan sengaja membuat harga sesuai dengan biaya pembuatan dan menjual tersebut kepada perusahaan distributor dalam satu penguasaan yang sama di negara yang mempunyai benefit tax dan menjual barang tersebut kepada end-consumen dengan harga pasar sehingga laba terkumpul di negara tersebut dan pajak terutang dapat dibuat lebih kecil.

4.2. Gambaran Perencanaan Pajak melalui *Transfer pricing* dalam Supply Chain Management

Sebenarnya skema *transfer pricing* yang terjadi pada masa peraturan SE-04/PJ.7/1993 dengan pada masa PER-43, PER-32 dan PER-69 tidak berbeda, malah perubahan skema terjadi sejak pada surat edaran tersebut diterbitkan. Pada masa SE-04/PJ.7/1993 skema TESCO bisa dikoreksi dengan analisis fungsi dan risiko akan tetapi karena banyak fiskus yang kurang terampil dan kreatif dalam mencari pebanding menyebabkan SE tersebut gagal, apalagi SE tersebut meletakkan *burden of proof* berada

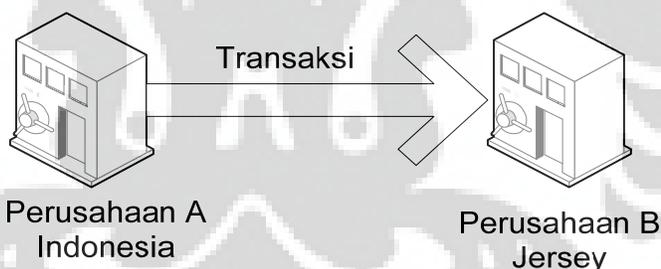
di tangan Dirjen Pajak. Dan karena Dirjen Pajak telah mengkaji kasus-kasus *transfer pricing* sebelumnya, membuat Dirjen Pajak menemukan solusi alat apa yang tepat untuk mengoreksi transaksi-transaksi antar pihak berafiliasi tersebut. Dan cara itu adalah dengan memindahkan burden of proof kepada Wajib Pajak dengan terbitnya PER-43.

Pada masa PER-43 dan PER-69, wajib pajak harus bisa mendapatkan data analisa yang dapat membuat atau melegalkan transaksi agar dikatakan sudah sesuai dengan kewajaran bisnis yang berlaku, sehingga perencanaan pajak melalui *transfer pricing* tidak gagal pada masalah dispute.

Pada saat ini sudah jarang wajib pajak menggunakan *transfer pricing* yang sederhana, yaitu transaksi yang menggunakan dua pihak yang saling berafiliasi. Contoh dari transaksi ini adalah sebuah perusahaan A yang berada di Indonesia bertransaksi dengan perusahaan B yang ada di Jersey, maka perusahaan A yang berada pada tariff pajak yang lebih tinggi akan underprice barang yang mereka jual ke perusahaan B, dengan harapan penghasilan terkumpul di B dan dipajaki oleh otoritas pajak B.

Bagan 4.1

Transfer pricing Sederhana

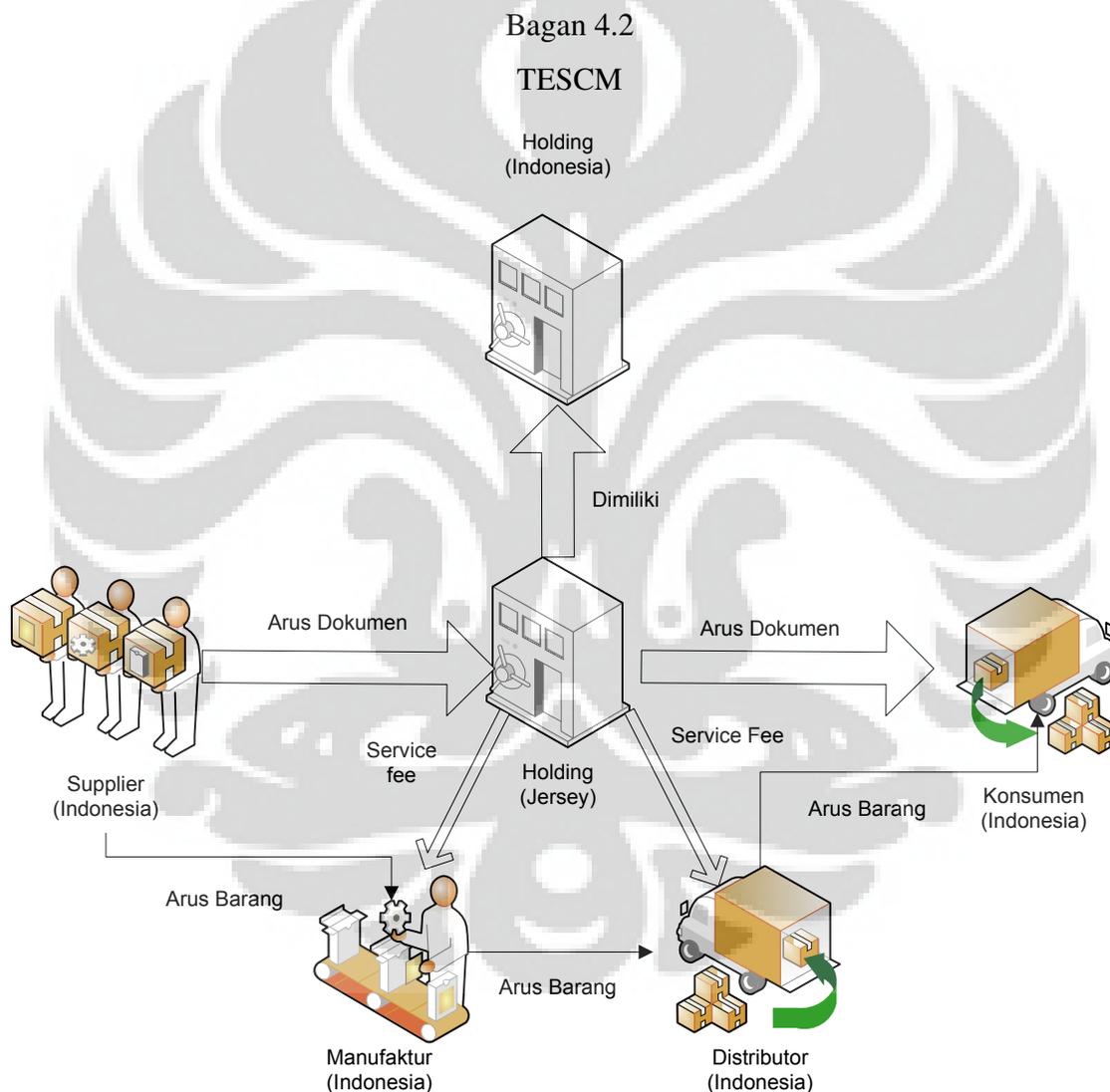


Sumber: Kloet, Pete, 2005, p.5

Transfer pricing seperti ini tidak salah, hanya saja sudah ketinggalan zaman. Dan penggunaan skema seperti di atas akan membuat transaksi yang dilakukan mudah untuk dikoreksi. Skema yang sering dipakai sekarang adalah Tax Efficient Supply Chain Management atau yang disingkat TESCO. TESCO ini adalah pengembangan dari rantai suplai tersentralisasi (*centralized supply chain*). TESCO adalah cara perencanaan pajak melalui *transfer pricing* untuk menggeserkan penghasilan ke perusahaan yang berdiri di negara yang mempunyai benefit tax/low-tax dengan cara mengalihkan risiko-risiko yang biasanya terjadi pada perusahaan rantai pasokan yang mandiri (karena pricing perusahaan

tersebut sesuai pasar karena risiko penuh) ke perusahaan mempunyai risiko terbatas (perusahaan yang tidak mempunyai otonomi menentukan harga karena risiko yang digeser ke perusahaan lain) yang berada pada negara tax haven.

Komposisi perusahaan dalam TESCO adalah perusahaan yang bertipe supplier, perusahaan yang bertipe manufaktur, perusahaan yang bertipe distributor dan satu buah perusahaan yang bertipe holding yang memiliki kepemilikan dari semua perusahaan tersebut.



Sumber: Kloet, Pete, 2005, p.5

Cara kerja dari skema tersebut adalah pertama, perusahaan supplier membuat kontrak jual beli dengan perusahaan holding, tetapi barang yang ada dalam kontrak jual

beli tersebut tidak dikirimkan perusahaan holding melainkan ke anak perusahaan berupa perusahaan manufaktur yang dimiliki juga oleh perusahaan holding untuk langsung diolah dan untuk pengolahan tersebut perusahaan holding membayar manufacturing fee kepada perusahaan manufaktur. Kedua, perusahaan holding membuat kontrak jual beli dengan konsumen, tetapi pengiriman barang bukan dari perusahaan holding tetapi dari anak perusahaan yang berupa perusahaan distribusi. Perusahaan distribusi ini mengurus barang tersebut mulai dari pengambilan dari perusahaan manufaktur ke konsumen dan untuk jasa tersebut, perusahaan holding membayar jasa distribusi dan logistic kepada perusahaan distribusi. Kedua jasa tersebut, yaitu jasa manufaktur dan jasa logistic dan distribusi, perusahaan holding membayar sesuai biaya yang terjadi, sehingga keuntungan secara grup dapat dikumpulkan di Jersey.

Tabel 4.1
Efek Perbandingan TP

Uraian	Harga Pasar			TSCM-TP Holding			
	A (25)	B(20)	Total	A (25)	B(20)	H(0)	Total
Onset	20000	30000	30000	16000	19500	30000	30000
Harga Pokok	12500	20000	12500	12500	16000	19500	12500
Biaya Operasi	2500	2500	5000	2500	2500		5000
Laba	5000	75CC	12500	1000	1000	10500	12500
Pajak	1250	1500	2750	250	200	0	450
Laba bersih	3750	6000	9750	750	800	10500	12050

Sumber: Kloet, Pete, 2005, p.5

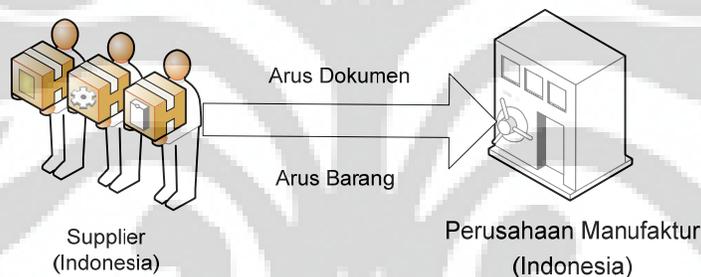
Sebenarnya tujuan utama dari skema ini adalah mengumpulkan penghasilan di suatu tempat dan tempat itu harus mempunyai tax benefit yang tinggi seperti tax haven, contoh Jersey. Hal ini terlihat dari adanya penggeseran fungsi, contohnya fungsi manufaktur. Jika melihat secara fisik aktivitas di perusahaan holding, maka kegiatan manufaktur tidak ada di sana, akan tetapi perusahaan holding menyewa perusahaan manufaktur untuk mengolah barangnya, sehingga secara tidak langsung perusahaan mempunyai fungsi manufaktur. Dan pada fungsi distribusi, perusahaan holding tidak secara fisik melakukan tersebut, melainkan mengalihkannya kepada perusahaan distribusi dengan cara membayar jasa distribusi mereka.

Jika melihat pada penjelasan sebelumnya, ada dua tipe *transfer pricing*, yaitu *transfer pricing* tahap manufacturing dan *transfer pricing* tahap distribusi. Dalam prakteknya pada tiap tipe ini, dapat menggunakan perusahaan dengan jenis manufaktur atau distributor yang berbeda-beda, misalnya pada tipe yang pertama perusahaan holding dapat menggunakan contract manufacturing dan toll manufacturing dan pada tipe yang kedua dapat menggunakan limited risk distributor dan commissioner. Penggunaan tiap jenis perusahaan ini bergantung pada kebutuhan perusahaan holding ini. Pada poin berikutnya akan dibahas penggunaan jenis perusahaan tersebut.

4.2.1. *Transfer pricing* Tahap Manufacturing

Bagan 4.3

Transfer pricing Manufacturing Konvensional



Sumber: Kloet, Pete, 2005, p.5

Pada model manufaktur konvensional atau full fledge manufacturing, perusahaan yang sama memiliki fixed asset, barang mentah, proses pekerjaan dan barang jadi. Perusahaan menentukan spesifikasi dari produk yang akan dibuat dan berapa banyak barang yang akan diproduksi. Jika barang jadi hilang karena kebakaran atau pencurian, perusahaan akan menanggung biayanya. Hal yang sama terjadi jika barang jadi tidak terjual karena perubahan kondisi pasar (contoh selera konsumen yang berubah), maka kerugian ditanggung oleh perusahaan. Perusahaan menanggung risiko dari fluktuasi harga barang mentah atau ketidak-berhasilan produknya di pasar. Sekilas, semua fungsi pada komponen manufaktur dari rantai tambahan nilai dilakukan oleh perusahaan yang sama; perusahaan tersebut mempunyai sumber yang mencukupi dan mengemban semua risiko yang terjadi. Berdasarkan hal ini, semua profit dari kegiatan manufaktur diterima oleh perusahaan yang sama.

Untuk melihat dampak pajak dari penggunaan manufaktur konvensional, maka peneliti akan memberikan contoh dengan angka, misalnya supplier yang merupakan PT A yang dimiliki sebuah perusahaan multinasional Jepang (Perusahaan Multinasional) yang juga mempunyai manufaktur konvensional yang berada di Indonesia dengan nama PT B. Unit yang dijual 20.000, dengan harga \$50/unit (berdasarkan full cost based). Harga jual ke konsumen sebesar \$100/unit. Mengapa manufaktur tersebut di Indonesia bukan pada negara yang berada pada low tax country, seperti yang dijelaskan bahwa manufaktur mempunyai semua fungsi dari manufaktur juga distribusi, sehingga harus dilihat dimana asal resourcesnya dan dimana konsumen, dalam kasus ini di Indonesia. PT. A disengajakan berpenghasilan sebelum pajak 0 agar pemajakan hanya di PT. B.

Tabel 4.2
Efek Penggunaan Manufaktur Konvensional

	PT. A	PT. B	PM
Sales	1000000	2000000	2000000
COGS	600000	1000000	600000
Gross Profit	400000	1000000	1400000
Op. Exp.	400000	200000	600000
Net Income Before Tax	0	800000	800000
Income Tax	0	200000	200000
Net Income After Tax	0	600000	600000

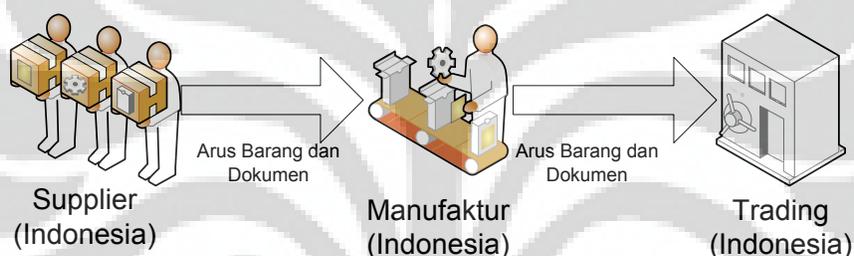
Sumber: Diolah Peneliti

Jika melihat dari contoh seperti ini, maka kelebihan dari manufaktur konvensional adalah bisa melakukan *transfer pricing* domestic yang mana sebuah transaksi yang dikecualikan dari menerapkan prinsip kewajaran, karena alasan tidak ada penggeseran penghasilan, akan tetapi kelemahannya adalah bentuk manufaktur tersebut harus mempunyai letak harmonis diantara supplier dan konsumen, sehingga memang harus satu negara, sehingga tidak bisa melakukan pengumpulan laba dari *transfer pricing* (cross-border *transfer pricing*).

Secara esensi, ada dua cara alternative manufaktur yang dapat dibuat, yaitu contract manufacturing dan toll manufacturing. Sebuah contract manufacturing adalah sebuah jenis perusahaan yang sedikit berbeda dengan manufaktur tradisional (full fledged manufacturing). Perusahaan jenis ini masih memiliki fixed asset dan barang mentah

sendiri, selain itu melakukan manufaktur mereka tidak menyimpan barang jadi tersebut dan menjualnya kepada distributor, dalam hal ini perusahaan manufaktur berada dalam perintah perusahaan lain (perusahaan holding). Ini menentukan bahwa contract manufacturing tidak memiliki risiko yang berhubungan dengan menyimpan barang jadi atau masalah penjualan barang jadi tersebut. Dengan standar yang telah ditentukan oleh perusahaan lain tersebut, maka perusahaan lain menjamin akan membeli barang tersebut. Contract manufacturing masih membeli dan memiliki barang mentah beserta risiko yang berhubungan dengan benda tersebut dan perusahaan lain ini mengambil barang setelah barang tersebut menjadi barang jadi atau barang yang berada pada proses manufaktur yang paling terakhir.

Bagan 4.4: *Transfer pricing* Contract Manufacturing



Sumber: Kloet, Pete, 2005, p.5

Untuk menjelaskan efek penggunaan contract manufacturing, kita akan menggunakan data pada contoh sebelumnya, hanya kita menambahkan satu perusahaan dan perusahaan ini menjual kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebesar \$60/unit (berdasarkan full cost based).

Tabel 4.3: Efek Penggunaan Contract Manufacturing

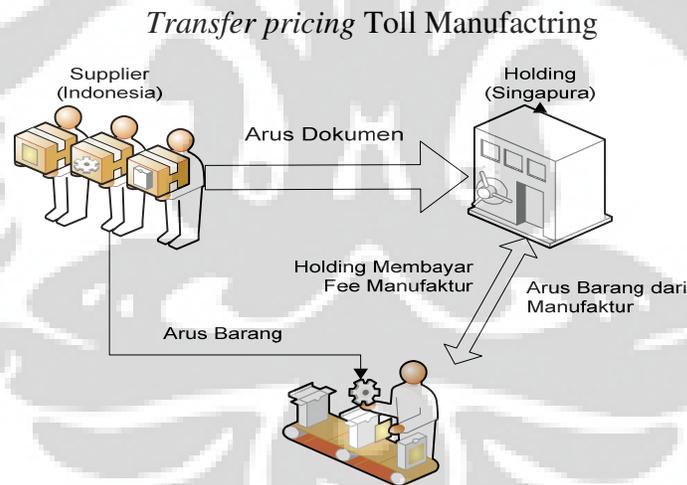
	PT. A (Supplier)	PT. B (Contract Manufacturing)	C Ltd (Trading Company)	PM
Sales	1000000	1200000	2000000	2000000
COGS	600000	1000000	1200000	600000
Gross Profit	400000	1000000	800000	1400000
Op. Exp.	400000	200000	50000	650000
Net Income Before Tax	0	0	750000	750000
Income Tax	0	0	135000	135000
Net Income After Tax	0	0	615000	615000

Sumber: Diolah Peneliti

PT. A dan PT. B dibuat 0 agar pemajakan hanya di C Ltd karena berada di negara yang tariff pajaknya lebih rendah dari Indonesia. Jika melihat skema tersebut, penghasilan diusahakan terkumpul di Singapura yang notabene tariff pajaknya rendah (18%), sehingga menjadi \$615000. Inilah nilai plus dari skema ini membuat penghasilan bisa terkumpul pada suatu negara yang mempunyai benefit tax, akan tetapi distrosi aliran dana terhadap setiap level rantai pasokan begitu besar, hal ini terjadi karena dana yang berputar pada perusahaan tersebut begitu besar sehingga manajemen cash flow adalah titik berat yang diperhatikan.

Cara kedua adalah menggunakan toll manufacturing. Perusahaan manufaktur jenis ini memproses barang mentah yang dimiliki oleh perusahaan lain (perusahaan holding). Perusahaan jenis ini secara sederhana hanya menyediakan jasa, standar kualitas dan jumlah kuantitas barang jadi ditentukan perusahaan lain. Dalam model bisnis ini, perusahaan lain ini secara hukum memiliki barang yang diproses dari barang mentah dan barang jadi dan mengemban semua risiko penyimpanan dan penjualan barang tersebut.

Bagan 4.5



Sumber: Kloet, Pete, 2005, p.5

Dalam menjelaskan efek penggunaan toll manufacturing, peneliti menggunakan data yang sama dengan contoh sebelumnya.

Tabel 4.4
Efek Penggunaan Toll Manufacturing

	PT. A (Supplier)	B Ltd (Holding Company)	PT C (Toll Manufacturing)	PM
Sales	1000000	2000000	50000	2000000
COGS	600000	1000000	35000	600000
Gross Profit	400000	1000000	15000	1400000
Op. Exp.	400000	200000	15000	200000
Net Income Before Tax	0	800000	0	800000
Income Tax	0	144000	0	144000
Net Income After Tax	0	656000	0	656000

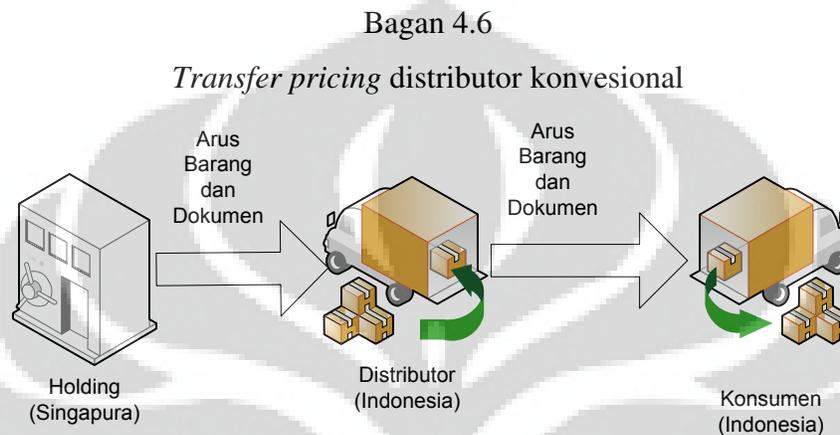
Sumber: Diolah Peneliti

Contoh dari skema diatas adalah sebagai berikut, PT A (Indonesia) sebagai supplier, PT C sebagai toll manufacturing, dan B Ltd (Singapura) sebagai holding yang secara tidak langsung mempunyai fungsi dan risiko sebagai manufaktur dan distributor. Sales PT C merupakan service fee dari B Ltd, dan service fee tersebut sudah dimasukkan dalam Operating Expense B Ltd. Secara sepintas dilihat dari laba setelah pajak tidak ada yang berbeda dengan contract manufacturing, tetapi perbedaannya adalah pada distorsi aliran dana, karena untuk membuat barang mencapai konsumen perputaran dana tidak mencapai \$2200000 seperti pada contract manufacturing, tetapi hanya \$1050000 sehingga dilihat dari keefisienan cash flow menggunakan manufacture dengan tipe ini sangat efisien, selain efisien di hal itu, dengan skema ini penghasilan juga terkumpul pada Singapura. PT. A mempunyai penghasilan sebelum pajak 0 karena hasil dari penggeseran penghasilan ke B Ltd dan PT C mempunyai penghasilan pajak 0 karena feenya berdasarkan COGS dan Op. Exp atau Full Cost atau dengan maksud harga terendah yang tidak membuat rugi.

4.2.2. *Transfer pricing Tahap Distribusi*

Pada model distributor konvensional, perusahaan distributor adalah sebuah anak perusahaan (subsidiary) yang membeli dari perusahaan lain dari satu grup perusahaan, mereka mengimport barang tersebut ke negara di mana “sales force” tersebut berada dan menjualnya kepada konsumen lokal. Perusahaan distributor ini akan memperoleh untung

yang mana sesuai dengan prinsip arm's length akan merefleksikan kenyataan bahwa perusahaan tersebut mengemban risiko barang hilang, hancur ataupun tidak terjual. Berdasarkan hal tersebut, semua keuntungan distributor akan teralokasikan kepada distributor dan akan dipajaki pada negara di mana perusahaan distributor berada (IBFD, 2010).



Sumber: Kloet, Pete, 2005, p.5

Contoh dari skema ini adalah, biasanya perusahaan holding atau perusahaan yang mungkin juga berupa perusahaan manufaktur kita beri nama A Ltd di Singapura dan lokal distributor adalah PT B di Indonesia, kedua perusahaan tersebut di dalam kepemilikan yang sama Oleh sebuah perusahaan multinasional Jepang. Harga ke konsumen sebesar \$100. Dan harga yang dipakai antara A Ltd dengan PT B menggunakan rumus John Smullen sehingga menjadi \$90/unit (dari low tax ke high tax country). Dan peneliti sengaja membuat Net Income Before Tax menjadi 0 sebagai konsekuensi menggeser penghasilan ke Singapura atau negara yang tarifnya lebih rendah.

Tabel 4.5
Efek Penggunaan Distribusi Konvensional

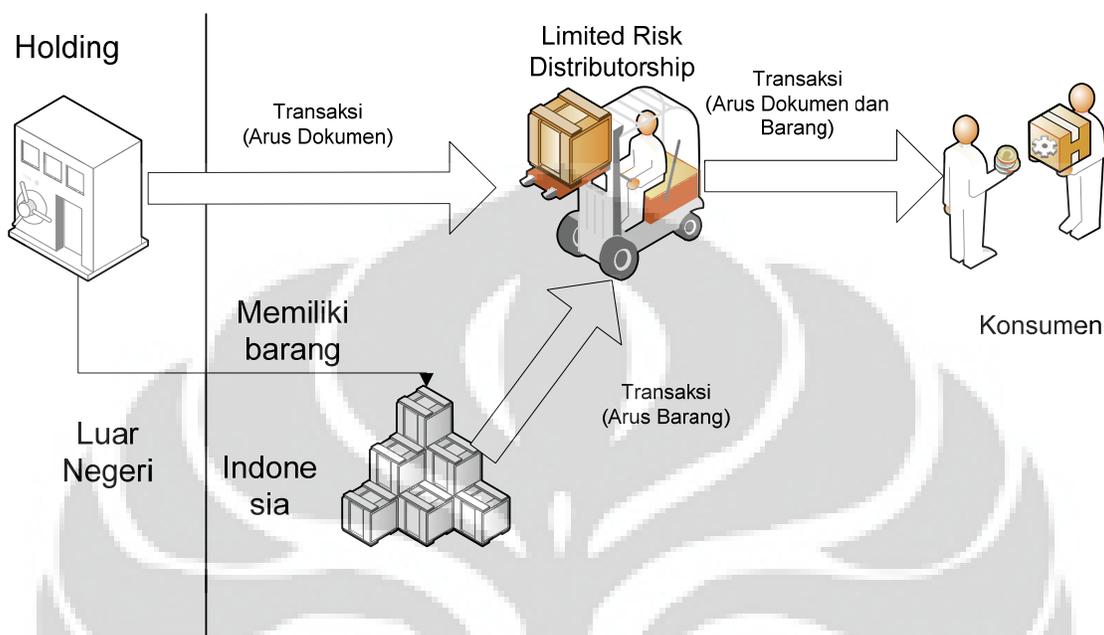
	A Ltd	PT B	PM
Sales	1800000	2000000	2000000
COGS	400000	1800000	400000
Gross Profit	1400000	200000	1400000
Op. Exp.	200000	200000	400000
Net Income Before Tax	1200000	0	1200000
Income Tax	216000	0	216000
Net Income After Tax	984000	0	984000

Sumber: Diolah Peneliti

Seperti yang kita tahu, distributor konvensional menanggung semua risiko yang ada pada distributor, misalnya risiko barang rusak, sehingga kebanyakan letak distributor ini berada pada negara yang menjadi sasaran konsumennya.

Cara kedua adalah menggunakan limited risk distributorship (LRD). Model ini pada dasarnya adalah varian dari model konvensional, tetapi dengan perbedaan yang mendasar bahwa risiko yang diemban oleh distributor semakin rendah dan semakin banyak risiko yang diemban oleh perusahaan dalam grup (perusahaan holding). Penggeseran risiko dari distributor ke perusahaan holding dapat diperbuat dengan berbagai cara. Biasanya, salah satu cara untuk menggeser risiko adalah perusahaan holding mengganti kerugian distributor untuk semua utang tak terbayarkan (bad debt), sehingga menghilangkan risiko kredit dari distributor. Cara lainnya adalah dengan perusahaan holding menyetujui untuk membeli kembali barang dari distributor pada harga yang sama dengan biaya, sehingga menghilangkan risiko barang tidak terjual. Alternatifnya, dibawah perjanjian pasokan antara distributor dan perusahaan holding, distributor memegang barang hanya untuk waktu yang sebentar atau instan sebelum barang tersebut dikirim ke konsumen, pendekatan ini tidak hanya menghilangkan risiko barang tidak terjual tapi juga risiko barang hilang atau rusak ketika kepemilikannya berada pada distributor, aktivitas seperti sering disebut flash title. Pada pendekatan ini, normalnya barang yang berada pada distributor pada negara distributor dimiliki oleh perusahaan holding.

Bagan 4.7

Transfer pricing Limited Risk Distributorship

Sumber: Kloet, Pete, 2005, p.5

Contoh ini mempunyai detail yang sama dengan contoh sebelumnya. Dan peneliti sengaja membuat Net Income Before Tax menjadi 0 sebagai konsekuensi menggeser penghasilan ke Singapura atau negara yang tarifnya lebih rendah.

Tabel 4.6

Efek Penggunaan Limited Risk Distributorship

	A Ltd	PT B	PM
Sales	1800000	2000000	2000000
COGS	400000	1800000	400000
Gross Profit	1400000	200000	1400000
Op. Exp.	200000	200000	400000
Net Income Before Tax	1200000	0	1200000
Income Tax	216000	0	216000
Net Income After Tax	984000	0	984000

Sumber: Diolah Peneliti

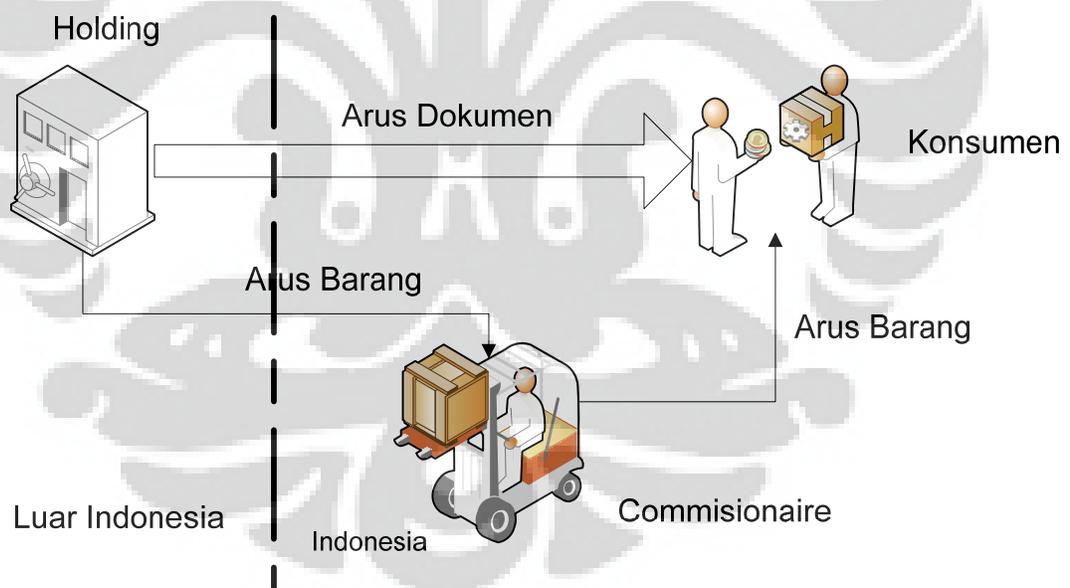
Jika dilihat secara laporan financial seperti diatas memang tidak ada bedanya dengan distributor konvensional, tetapi akan berbeda jika terjadi barang tidak laku atau

barang hilang, karena A Ltd harus membeli lagi karena risiko seperti tersebut telah dibatasi dalam kontrak yang mereka buat.

Cara ketiga adalah menggunakan *commissionaire*. Dalam kasus ini agen dibentuk agar kontrak jual beli antara distributor dan konsumen tidak mengikat perusahaan holding. *Commissionaire* bergantung pada kontrak agensi dengan perusahaan holding dalam rangka dapat mengisi kewajibannya dalam kontrak dengan konsumen, tetapi konsumen mempunyai hubungan kontraktual hanya dengan *commissionaire*. Biasanya konsumen tidak menyadari bahwa mereka sebenarnya bertransaksi dengan agen; mereka biasanya terbawa impresi bahwa mereka membeli dari distributor (perusahaan holding). Konsep *commissionaire* sangat familiar dalam yuridiksi hukum perdata; dalam yuridiksi yang hukum komersialnya berdasarkan hukum adat Inggris, umumnya agen dalam kasus apapun terikat pada perusahaan holding.

Bagan 4.8

Transfer pricing Commissionaire



Sumber: Kloet, Pete, 2005, p.5

Contoh menggunakan data harga yang sama, hanya yang terjadi penjualan terjadi antara A Ltd dengan konsumen di Indonesia dan sales dari PT merupakan pembayaran dari service fee dari A Ltd dan sudah dimasukkan dalam operating expense A Ltd. PT. B

mempunyai penghasilan sebelum pajak 0 karena pembayaran fee berdasarkan COGS dan Operating Expense atau dengan maksud harga terendah yang tidak membuat rugi.

Tabel 4.7

Efek Penggunaan Commisionaire

	A Ltd	PT B	PM
Sales	2000000	50000	2000000
COGS	400000	35000	400000
Gross Profit	1600000	15000	1600000
Op. Exp.	200000	15000	200000
Net Income Before Tax	1400000	0	1400000
Income Tax	252000	0	252000
Net Income After Tax	1148000	0	1148000

Sumber: Diolah Peneliti

Pada prakteknya, PT B hanya mencari konsumen, PT B berpura-pura sebagai A Ltd dalam memasarkan barang tersebut, tetapi ketika pada saat menandatangani kontrak jual-beli yang menandatangani adalah A Ltd. Biasanya dalam kasus seperti ini, barang jadi tersebut sudah ada di negara PT B, yakni Indonesia karena biasanya A Ltd juga menyewa manufaktur dalam mengolah barang mentahnya.

4.3. Kebijakan Penangkal Praktik *Transfer pricing*

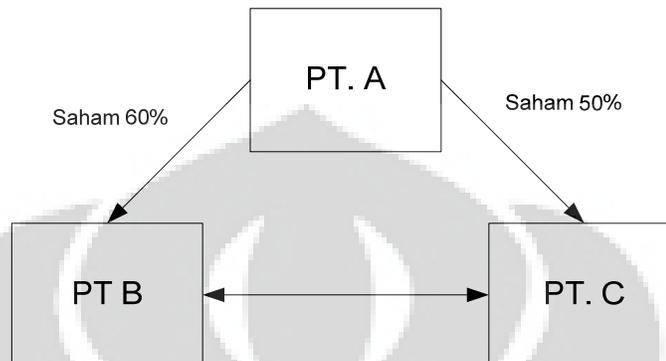
Dalam upaya menangkal praktik *transfer pricing*, Direktur Jenderal Pajak diberi kewenangan untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak (PKP) bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

Adapun kriteria yang digunakan untuk menentukan adanya hubungan istimewa adalah sebagai berikut (Pasal 18 (4) UU PPh) :

- 1) Adanya penyertaan saham sekurang-kurangnya 25% secara langsung atau tidak langsung pada Wajib Pajak lain, atau hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% pada dua Wajib Pajak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua atau lebih yang disebut terakhir.

Contoh:

Bagan 4.9
Status Kepemilikan



Sumber: Diolah Peneliti

Keterangan:

- Antara PT A dan PT B terdapat hubungan istimewa karena adanya penyertaan saham lebih dari 25%, demikian pula antara PT B dengan PT C. Demikian juga antara PT A dan PT. C berada dibawah penguasaan yang sama sebesar 30% ($50\% \times 60\%$)

2) Adanya penguasaan

Hubungan istimewa karena penguasaan juga dapat terjadi karena adanya penguasaan melalui manajemen ataupun penggunaan teknologi, meskipun tidak terdapat hubungan kepemilikan, seperti:

a) Penguasaan melalui manajemen

Contoh: Pak Budi, di samping sebagai Direktur Utama PT ABC juga menjabat sebagai Direktur Utama PT XYZ. Dalam hal ini antara PT ABC dengan PT XYZ dianggap mempunyai hubungan istimewa karena adanya penguasaan melalui manajemen oleh Pak Budi terhadap PT ABC dan PT XYZ.

b) Penguasaan melalui penggunaan teknologi

Contoh: PT E yang memproduksi minuman menggunakan formula yang diciptakan oleh PT F. Karena ada penguasaan melalui penggunaan

teknologi oleh PT F terhadap PT E, maka antara PT E dan PT F terdapat hubungan istimewa.

Sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya, ketentuan tentang standar pengujian kewajaran harga transfer untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa, sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh, saat ini Direktorat Jenderal Pajak berusaha untuk membuatnya dengan mengeluarkan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER – 43/PJ/2010, karena dengan burden of proof yang berada pada Dirjen Pajak dalam SE-04/PJ.7/1993 dalam prakteknya kewalahan dalam mencari pebanding, sehingga berupaya memindahkan burden of proof kepada Wajib Pajak.

Banyak yang bertanya apa perbedaan dalam pengujian di SE-04 dengan PER-43? Sebenarnya tidak ada perbedaan, malah yang terjadi SE-04 ini lebih lengkap. Hal ini memang terjadi karena SE-04 adalah panduan untuk fiskus yang harus mengoreksi kasus-kasus yang berhubungan transfer pricing. Secara tidak langsung SE-04 ini ingin fiskus yang pertama kali membaca dan mengalami mengoreksi *transfer pricing*, mengerti untuk mengoreksi dan menguji *transfer pricing*.

Pada tanggal 11 November 2011, Dirjen Pajak menerbitkan PER-32 sebagai penyempurna dari PER-43. Dalam peraturan ini, transaksi yang dapat dikategorikan berisiko dimulai dari jumlah transaksi dalam satu tahun pajak sebesar Rp. 10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah), perubahan penggunaan metode pengujian yang hirarki menjadi yang paling sesuai dengan kondisi transaksi, mengkategorikan perusahaan yang melakukan *transfer pricing*, adanya pengaturan pebanding internal dan eksternal yang lebih spesifik, dan *transfer pricing* domestik dihilangkan.

Dalam PER 43/PJ/2010 sebagaimana telah diubah dengan PER 32/PJ/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) dalam transaksi antara WP dengan pihak yang punya hub. istimewa mempunyai isi sebagai berikut:

- Pasal 3(3) PER 43 - transaksi yang dilakukan oleh WP dengan pihak yang punya hub. Istimewa dengan nilai penghasilan atau pengeluaran tidak melebihi Rp 10 juta tidak wajib memenuhi kewajiban PKKU, tapi wajib dicatat dalam pembukuan [telah diubah].

- Pasal 2 PER 32
 - (1) Peraturan berlaku untuk penentuan TP atas transaksi WPDN atau BUT dengan WPLN di luar Indonesia;
 - (2) Transaksi DN antar WPDN dan BUT aturan PKKU atas transaksi untuk pemanfaatan beda tarif karena: (a) PPh final tidak final, (b) PPnBM, (c) transaksi dengan WP KKKS migas.

Aplikasi PPnBM, contoh TV berwarna kena PPN 10% dan PPnBM 10% [PP 145/2000 jo PP 12/2006 jo PMK 62/PMK 011/2010]. PPnBM dikenakan 1 kali pada importir atau penyerahan pabrikan ke distributor. Misalnya untuk 1 TV perlu bahan 2150, biaya perakitan 50 dan keuntungan 50, sehingga harga jual 250 ditambah PPN (10%) 25 dan PPnBM (10%) 25 dan distributor bayar 300. Kalau distributor ingin laba 75 maka dari harga pokok 275 (termasuk PPnBM) akan dijual 350 ditambah PPN (10%) 35, sehingga konsumen membayar 385 (PPN yg dibayar pada pabrikan 25 dikreditkan oleh distributor atas PK 35. sehingga setor ke Kas Negara 10). Kalau harga transfer dari Pabrikan TV ke Distributor 200 maka dibayar PPnBM 20, sehingga harga pokok TV 220. Kalau distributor ingin laba 125 (75+50), TV akan dijual dengan harga 345 ditambah PPN 34,5, maka konsumen membayar 380,5 (4,5 lebih murah).

Tabel 4.8

Efek Penggunaan Harga Pasar dengan TP

	<u>Harga Pasar</u>	<u>TP</u>
Manufaktur		
Bahan	150	250
Biaya rakit	50	50
Margin	50	
	250	200
PPN	25	20
PPnBM	25	20
ke Distributor	300	240
Distributor		
Harga Pokok	275	220
Margin	75	125
	350	345
PPN 10%	35	34,5
ke Konsumen	385	379,5

Sumber: Diolah Peneliti

- Pasal 3
 - (1) WP yang bertransaksi dengan para pihak yang punya hub. Istimewa sebagaimana Pasal 2 wajib terapkan PKKU.
 - (2) Langkah penerapan PKKU:
 - a. Lakukan analisa kesebandingan dan tentukan pembanding
 - b. Tentukan metode TP yang tepat
 - c. Menerapkan PKKU (ALP) berdasar hasil analisis kesebandingan dan metode penentuan TP yang tepat dalam transaksi antar pihak yang punya hub. istimewa.
 - d. Dokumentasikan tiap langkah dalam tentukan harga wajar atau Laba wajar sesuai ketentuan.
 - (3) PKKU mendasarkan pada norma bahwa harga atau laba atas transaksi antara pihak yang tak punya hubungan istimewa ditentukan oleh kekuatan pasar sehingga mencerminkan harga pasar wajar (Fair Market Value/FMV)
 - (4) Transaksi antar WP yang punya hub. istimewa 1 th untuk tiap lawan transaksi tidak melebihi Rp 10 milyar dikecualikan dari penerapan PKKU.
- Pasal 4
 - (1) Dalam lakukan analisa kesebandingan harus perhatikan: (a) transaksi antar WP yang punya hubungan istimewa dianggap sebanding bila:
 1. tidak beda material/ signifikan yang dapat pengaruhi harga/laba, atau
 2. beda kondisi tapi dapat disesuaikan untuk hilangkan pengaruh material/signifikan,
 3. bila ada pembanding data internal dan eksternal yang sama digunakan data internal,
 4. bila data internal bersifat incidental hanya dapat dipergunakan dalam transaksi hub. istimewa insidental.

- (2) WP wajib dokumentasikan langkah kajian dan hasil kajian analisa kesebandingan dan menyimpan.
- Pasal 11
 - (1) Penentuan TP yang paling sesuai berdasar kajian
 - (2) Metode TP terdiri dari CUP, RPM, CPM, PSM (contribution PSM dan Residual PSM), TNMM (% laba bersih dari biaya, % laba bersih dari omset, % laba bersih dari asset).
 - (3) CUP dipilih bila (a) karakteristik barang/jasa identik, atau (b) kondisi transaksi identik/punya tk kesebandingan tinggi/bisa disesuaikan.
 - (4) RPM dipilih bila: (a) kesebandingan analisis fungsi tinggi walau barang/jasa berbeda, dan (b) reseller tidak bernilai tambah signifikan.
 - (5) CPM dipilih bila: (a) barang setengah jadi, (b) dalam kontrak Joint Facility agreement, kontrak jual-beli jangka panjang, atau (c) penyediaan jasa.
 - (6) PSM hanya dipilih bila: (a) transaksi sangat terkait tidak mungkin dikaji terpisah, atau (b) ada barang tak berwujud yang unik sulit cari data pembanding.
 - (7) TNMM dipilih antara lain bila: (a) salah satu pihak berkontribusi khusus, atau (b) salah satu pihak bertransaksi kompleks yang berhubungan satu sama lain.
 - Pasal 18
 - (1) WP wajib menyelenggarakan dan menyimpan buku, catatan dan dokumen dasar pembukuan/ catatan
 - (2) Dokumen termasuk dokumen penentu TP
 - (3) WP wajib sampaikan dokumentasi (induk dan lampiran) [ditentukan sendiri]
 - (4) Dokumen minimal: (a) gambaran rinci perusahaan (struktur kelompok usaha, kepemilikan, organisasi, aspek operasional kegiatan usaha, pesaing usaha, gambaran lingkungan usaha), (b) kebijakan harga/alokasi biaya, (c) hasil analisis kesebandingan karakteristik

produk, analisis fungsional, kondisi ekonomi, ketentuan/kontrak/strategi usaha.

- Pasal 20
 - (1) Dirjen Pajak berwenang tentukan kembali penghasilan dan pengurangan untuk hitung PKP
 - (2) Penghitungan kembali tidak dilakukan bila WP telahenuhi PKKU
 - (3) Penghitungan kembali dilakukan dengan pertimbangan metode dan dokumen penentu harga wajar atau laba wajar.
 - (4) Bila WP tidak dapat beri penjelasan yang memadai dan/ atau tunjukkan dokumen pendukung PKKU, DJP berwenang tentukan harga wajar atau laba wajar secara jabatan.

- Pasal 21
 - (1) DJP berwenang lakukan correlative adjustment atas primary adjustment oleh DJP, atau otoritas negara lain.
 - (2) Atas primary adjustment Negara lain, WP tidak boleh lakukan penyesuaian.

Applikasi: Misalnya KPP Semarang periksa PT A yang jual barang kpd X Ltd yang ada hub istimewa diluar negeri. Atas nilai jual 1000 dikoreksi menjadi harga wajar 1500 (koreksi ini disebut primary adjustment). Atas selisih jumlah 500 (1500-1000), KPP Semarang dapat melakukan secondary (corelative) adjustment dengan mengklasifikasi misalnya sebagai dividen terselubung. Namun apabila misalnya Philipina memeriksa P Ltd WPDN sana yang menjual produk ke PT A dari semula 500 menjadi 600, PT A tidak boleh otomatis menyesuaikan harga belinya menjadi 600 (nambah biaya/kurangi laba 100).

- Pasal 22

WP dapat ajukan MAP kepada DJP atas penerapan P₃B atau tidak setuju atas koreksi TP Negara lain atas lawan transaksinya.[MAP → Mutual Agreement Procedures/prosedur kesepakatan bersama antara kompeten

otority (semacam keberatan) antara Indonesia dengan mitra perjanjian apabila PT A tidak setuju dengan koreksi TP 500 tersebut.

- Pasal 23

WP dapat ajukan APA kepada DJP untuk hindari masalah TP.



BAB 5

ANALISIS DAN PEMBAHASAN HASIL PENELITIAN

5.1. Alasan Dirjen Pajak Menerbitkan Pembaharuan Anti-Tax Avoidance Rule

5.1.1. Analisis Alasan Dirjen Pajak Menerbitkan PER-43

Sebagai tindak lanjut dari kewenangan Dirjen Pajak untuk menangkal praktik penyalahgunaan *transfer pricing*, maka dikeluarkanlah peraturan pelaksana tentang ketentuan *transfer pricing* Dirjen Pajak menerbitkan Surat Edaran Nomor: SE-04/PJ.7/1993, tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus *Transfer pricing*. SE-04/PJ.7/1993 sebenarnya diterbitkan karena maraknya kasus-kasus penyalahgunaan *transfer pricing* yang terjadi di Indonesia sebelum 1993, sehingga dibutuhkan panduan untuk fiskus agar mengerti bagaimana mengoreksi transaksi *transfer pricing*, menurut Pak Harris sebagai berikut:

Ya Dirjen Pajak ingin memberikan kacamata yang sama dalam melihat penyalahgunaan transfer pricing. Seperti yang kita ketahui ada SE-04, banyak yang salah kaprah terhadap surat edaran sehingga dianggap peraturan pelaksana, padahal surat edaran itu bersifat ke dalam, dalam hal ini untuk memandu fiskus mengoreksi transfer pricing yang terindikasi disalahgunakan. Nah PER-43 adalah kacamata itu agar Wajib Pajak melihat hal yang sama dengan Dirjen Pajak.

Berdasarkan hirarki peraturan perundang-undangan banyak yang mengerti bahwa SE-04 ini bukanlah peraturan pelaksana tetapi pada saat itu SE diakui sama dengan peraturan pelaksana. Alasan mereka karena tidak ingin ada masalah dengan fiskus, karena akan memakan biaya dan waktu yang dapat merugikan Wajib Pajak. Biasanya Wajib Pajak yang memperlakukan SE-04 ini seperti peraturan pelaksana adalah perusahaan yang bergerak pada industri-industri yang pergerakan barang mentah menjadi barang jadi cepat. Perusahaan seperti ini tidak ingin ada masalah dengan Dirjen Pajak pada setiap level rantai pasokannya.

Karena tidak ada peraturan pelaksana Pasal 18 (3) UU PPh yang akhirnya membuat banyak Wajib Pajak menang. Ditambah lagi karena tidak ada peraturan pelaksana untuk menerapkan kewajiban bisnis dalam transaksinya maka Wajib Pajak tidak diharuskan secara

spesifik untuk membuat *transfer pricing* documentation, sehingga beban untuk membuktikan atau mencari pembanding untuk membuktikan berada ditangan Dirjen Pajak, rupanya hal ini juga menjadi kelemahan Dirjen Pajak karena mereka kurang pada resources data komoditas dan data keuangan. Memang pada Peraturan Pemerintah 80 dan PER-39, mengharuskan Wajib Pajak melampirkan transaksi dengan pihak yang berhubungan istimewa tetapi tidak secara jelas harus melampirkan apa, sehingga banyak Wajib Pajak hanya melampirkan invoice saja.

Prakteknya yang terjadi, Dirjen Pajak yang mencari pembanding untuk sebuah transaksi dan ketika transaksi tersebut positif tidak menerapkan kewajaran maka Wajib Pajak yang berbalik untuk mencari pembuktian bahwa *transfer pricing*nya wajar. Dan hal ini berlangsung sampai tahap dispute.

Dengan tidak adanya peraturan pelaksanaan tentang menerapkan kewajaran dalam transaksi hubungan istimewa, maka celah yang ada, yaitu:

1. Tidak ada peraturan mendetail tentang *transfer pricing*.
2. Tidak ada kriteria arm's length price dengan memberikan ketentuan untuk memberikan analisis perbandingan.
3. Tidak adanya peraturan pelaksana APA

Seperti yang dijelaskan bahwa Dirjen Pajak kekurangan akan resources data harga komoditas dan data keuangan, sehingga mereka berusaha untuk memindahkan beban pembuktian dengan adanya peraturan pelaksana tentang *transfer pricing*. Sehingga mereka tidak perlu repot-repot lagi mencari data pembanding, walaupun mencari data pembanding tidak untuk semua kasus *transfer pricing* terjadi. Dengan ini peneliti menganggap ada 2 (dua) alasan Dirjen Pajak untuk menerbitkan PER-43, yaitu:

1. Memindahkan beban pembuktian pada Wajib Pajak
2. "Keep in Line" dengan OECD guideline

5.1.1.1. Memindahkan beban pembuktian pada Wajib Pajak

Pada prakteknya Dirjen Pajak kelelahan dalam mencari pembanding untuk membuat *transfer pricing* yang dilakukan Wajib Pajak dapat dikatakan tidak wajar. Hal ini pulalah yang menyebabkan Dirjen Pajak sering kalah di Pengadilan Pajak, sehingga adalah suatu hal yang tepat bila Wajib Pajak sendiri yang membuktikan kalau *transfer pricing*nya telah wajar.

Sehingga, jika pembandingan yang digunakan oleh Wajib Pajak telah tepat, maka Dirjen Pajak tidak perlu lagi repot menghabiskan waktu dan biaya untuk melakukan penelitian terhadap suatu transaksi, dan bisa memberikan waktu dan biaya tersebut kepada hal lain yang mungkin bisa membuka penerimaan pajak yang baru. Hal ini ditegaskan oleh Pak Harris sebagai berikut:

Ya dengan ini juga kami ingin Wajib Pajak membuktikan dahulu, baru entar kami teliti terbukti atau tidaknya

5.1.1.2. “Keep in Line” dengan OECD guideline

Pada prakteknya banyak PMA di Indonesia berasal dari negara yang merupakan member OECD, yang memang menggunakan OECD Guideline dalam panduannya untuk *transfer pricing*. dan untuk menyelaraskan itu maka Dirjen Pajak memang wajib untuk membuat panduan yang sesuai dengan OECD Guideline. Hal ini ditegaskan oleh Pak Dexter sebagai berikut:

Pada dasarnya, PER-43 memberikan kejelasan dalam mengaplikasikan metode transfer pricing. Seperti yang kita ketahui bahwa perubahan dari metode hirarki menjadi metode yang paling layak terjadi karena usaha Dirjen Pajak untuk sejalan dengan OECD guidelines. Jadi alasan Dirjen Pajak menerbitkan PER-43 adalah untuk memberikan kepastian dalam melakukan transfer pricing.

Sebagaimana yang kita ketahui OECD Guideline adalah peraturan pelaksana untuk setiap membeinya, yang mana dalam peraturan ini telah ada kejelasan mengenai *transfer pricing* dan kriterianya. Maka dengan itu PER-43 harus dibuat agar bisa menjelaskan itu.

5.1.1.2.1. Tidak ada Peraturan Mendetail tentang *Transfer pricing*

Tidak ada aturan mengenai *transfer pricing* secara detail dan tidak ada peraturan petunjuk pelaksanaannya adalah alasan pertama Dirjen Pajak menerbitkan PER-43 dan PER-69. Hal ini terlihat jelas karena pasal 18 ayat 3 UU PPh hanya berdiri sendiri tanpa ada peraturan yang memperkuat ataupun melindungi peraturan tersebut. Yang diberikan oleh Dirjen Pajak adalah contoh-contoh yang sudah tidak relevan lagi pada decade tersebut, terlebih SE-04/PJ.7/1993 diterbitkan pada tahun 1993 yang mana mempunyai perbedaan waktu 16 tahun. Dan jika melihat kepada perkataan Ning Rahayu (2008) pihak Direktorat Jenderal Pajak menyadari bahwa

dibandingkan dengan praktik-praktik *transfer pricing* yang ada dilapangan, ketentuan tersebut telah ketinggalan zaman. Hal ini sesuai dengan perkataan Bu Christine, yaitu

Bisa saja (usaha untuk menutup loopholes yang dikatakan oleh Bu Ning), kan hal tersebut dilihat dari orang yang memanfaatkan hal tersebut sebagai loopholes, tetapi pada dasarnya hal tersebut kan menandakan belum adanya kepastian hukum dalam poin-poin yang yang kamu sebutkan tadi

Hal ini berujung kepada ketidak-konsistenan Dirjen Pajak dalam koreksi-koreksi yang terjadi dilapangan. Dan menurut wajib pajak contoh yang diberikan Dirjen pajak sangat sederhana, sehingga wajib pajak pun merencanakan transaksi yang lebih rumit daripada yang ada pada Surat Edaran tersebut. Dan transaksi yang lebih rumit ini tidak melanggar hukum karena tidak ada peraturan yang melarang untuk melakukan transaksi-transaksi rumit yang melibatkan lebih dari dua pihak. Dengan transaksi yang rumit seperti ini maka wajib pajak pun akan mendapat nilai plus dari ketidak-konsistenan Dirjen Pajak dalam mengkoreksi transaksi tersebut karena membandingkan transaksi yang dilakukan wajib pajak dengan contoh transaksi yang ada pada pada Surat Edaran tersebut.

5.1.1.2.2. Tidak ada Kriteria Arm's Length Price

Tidak adanya kriteria harga wajar (*arm's length price*) adalah bagian kedua dari alasan Dirjen Pajak menerbitkan PER-43 dan PER-69. Dengan tidak adanya kriteria harga wajar yang *specific* memberikan celah kepada perencanaan pajak wajib pajak, yaitu menggunakan kriteria *arm's length price* dari undang-undang lain. Seperti yang telah kita ketahui, aturan mengenai penangkal penghindaran pajak melalui *transfer pricing* hanya pasal 18 ayat 3 dan SE-04/PJ.7/1993. Sebenarnya kriteria *arm's length* telah ditentukan pada SE-04, tetapi seperti penjelasan sebelumnya SE-04 adalah surat edaran yang mengikat ke dalam, sehingga walaupun SE-04 telah memberikan kriteria *arm's length*, kriteria tersebut kriteria *arm's length* hanya untuk fiskus, maka dibutuhkan peraturan pelaksana yang selaras dengan SE-04 tersebut tapi tidak ada. Hal inilah yang menyebabkan Dirjen Pajak kalah dalam Pengadilan Pajak dengan Wajib Pajak karena adanya ketidakadilan terhadap Wajib Pajak karena disalahkan karena sesuatu yang tidak diatur yang seharusnya diatur dalam sebuah Peraturan Direktorat Jenderal Pajak.

Dengan kurangnya pengetahuan aparat pajak terhadap perpajakan internasional dan data-data pembanding, memperbesar celah ini untuk dimanfaatkan. Seperti yang dikatakan Ning Rahayu (2008) dalam disertasinya, Dirjen Pajak belum menganggap hal-hal ini penting, terlihat tidak adanya pelatihan-pelatihan yang diberikan oleh Dirjen Pajak kepada aparat pajak yang ditugasi untuk masalah *transfer pricing*. Dengan kurangnya pengetahuan tersebut, makin memperlihatkan bahwa koreksi-koreksi yang dilakukan tidak tepat untuk tahun 2009 sehingga makin mudah untuk menang di pengadilan pajak.

5.1.1.2.3. Tidak ada Peraturan Pelaksana Kesepakatan Harga Transfer (APA)

Dengan tidaknya peraturan pelaksana kesepakatan harga transfer walaupun pada undang-undang telah mengatur tersebut, maka hal ini memberikan keuntungan bagi Wajib Pajak tertentu yang menganggap kerahasiaan bisnisnya adalah prioritas pertama dan memberikan kerugian pada Wajib Pajak tertentu yang menganggap keefesienan rantai pasokan adalah prioritas pertama. Bagi perusahaan yang menganggap keefesienan rantai pasokan, dengan menggunakan APA dapat menghemat waktu dan biaya yang harus dibayarkan apabila mereka melakukan *transfer pricing* biasa karena harga yang telah disepakati oleh Wajib Pajak dan Dirjen Pajak tersebut adalah wajar sehingga tidak ada lagi perdebatan tentang harga wajar yang membuang waktu untuk Wajib Pajak. Dan untuk Wajib Pajak yang menganggap kerahasiaan bisnis adalah prioritas utama, maka campur tangan Dirjen Pajak pada tahap perencanaan adalah suatu hal yang harus dihindari oleh perusahaan tersebut. Karena dengan tidak adanya campur tangan Dirjen Pajak pada tahap perencanaan oleh Wajib Pajak adalah kesempatan untuk memperbesar laba setelah pajak. Dan Wajib Pajak pun akan lebih leluasa untuk menentukan harga yang mereka anggap dapat memperbesar laba setelah pajak mereka, dan hal ini adalah sesuatu yang berbeda apabila mereka langsung berurusan dengan Dirjen Pajak. Karena pada saat itu mereka akan berdebat untuk menentukan harga, metode *arm's length price*, dan juga data yang tepat untuk perbandingan, sehingga menghabiskan waktu dan dana yang mungkin bisa dimasukkan dalam pos-pos yang lebih mempunyai nilai investasi lebih tinggi dan pada kasus-kasus tertentu kesepakatan harga transfer ini dapat berujung pada ketidaksepakatan antara kedua belah pihak yang akhirnya mempunyai nilai kerugian yang amat mendalam untuk Wajib Pajak.

Dengan tidak adanya peraturan pelaksana ini pun memberikan keuntungan lain kepada Wajib Pajak, yaitu menghalangi Dirjen Pajak untuk melakukan kesepakatan harga transfer dengan instansi pajak negara lain. Dengan hal ini mengurangi exposure adanya pembanding rahasia yang mungkin dapat membuktikan ketidakwajaran dalam harga transfer yang membuat perencanaan pajak menjadi berantakan. Dan kalau pun Dirjen Pajak memaksakan untuk membuat kesepakatan harga transfer dengan instansi pajak negara lain sebelum peraturan pelaksanaannya diterbitkan, maka hal tersebut akan menjadi suatu yang mem-backfire Dirjen Pajak tersebut. Karena Wajib Pajak akan berkata bahwa kesepakatan harga transfer tersebut tidak sah karena tidak ada tahapan prosedur yang dijalani. Hal ini boleh dilakukan oleh Wajib Pajak karena peraturan kesepakatan harga transfer ini adalah peraturan yang mengikat Wajib Pajak, Dirjen Pajak dan instansi pajak negara lain, sehingga suatu hal tidak wajar jika Dirjen Pajak melakukan suatu prosedur yang peraturannya harus diterbitkan dahulu sehingga Wajib Pajak tahu prosedurnya walaupun tidak terlibat dalam perdebatan kesepakatan harga transfer dengan instansi pajak negara lain.

Hal lain yang bisa menjadi keuntungan Wajib Pajak adalah jika Dirjen Pajak tetap melakukan kesepakatan harga transfer dengan instansi pajak negara lain adalah Wajib Pajak dapat menganggap bahwa Dirjen Pajak tidak mengutamakan azas tidak bersalah. Mengapa? Jika melihat hasil putusan sidang pada periode ini, Wajib Pajak hampir selalu menang dengan dapat membuktikan bahwa transaksi yang dilakukan telah sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang ada, sehingga jika Dirjen Pajak melakukan tindakan tersebut maka secara tidak langsung menganggap bahwa Wajib Pajak yang akan mempunyai masalah *transfer pricing* ke depannya dianggap salah padahal hasil putusan sidang mengatakan hal lainnya. Kalaupun, peraturan pelaksana telah diterbitkan, maka kesepakatan harga transfer dengan instansi pajak lain dapat dilakukan jika Wajib Pajak dalam kisaran tertentu yang dapat dikatakan memberikan gambaran bahwa banyak Wajib Pajak telah menyalahgunakan *transfer pricing*. Sehingga dengan tindakan seperti ini Dirjen Pajak tidak hilang kredibilitasnya. Tapi selama belum ada ketidakjelasan tentang penerbitan peraturan pelaksanaan dan belum secara konkrit membuktikan Wajib Pajak telah menyalahgunakan *transfer pricing* merupakan celah yang dapat dimanfaatkan oleh Wajib Pajak.

5.1.2. Analisis Alasan Dirjen Pajak Menerbitkan PER-32 untuk melengkapi PER-43

Beberapa alasan yang membuat Dirjen Pajak menerbitkan PER-32, yaitu:

1. Ada bagian dari peraturan yang menyebabkan ketidaknyaman bagi Wajib Pajak.
2. Memberikan kepastian hukum
3. Mengejar target setoran

5.1.2.1. Ada bagian dari peraturan yang menyebabkan ketidaknyaman bagi Wajib Pajak.

Dalam prakteknya PER-43 ini menyebabkan ketidaknyaman bagi banyak Wajib Pajak, terutama Wajib Pajak yang kategori usahanya kecil dan menengah. Hal ini dikarenakan karena batasan transaksi yang dari 10 juta rupiah dan lebih. Pada kenyataannya, nominal transaksi ini juga merupakan nominal rutin dari transaksi usaha kecil dan menengah kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa. Dan karena nominal transaksi rutin mereka yang sebesar itu menyebabkan mereka harus menyiapkan dokumentasi *transfer pricing* mereka, padahal untuk menyiapkan dokumentasi yang hanya bisa dibuat oleh orang yang benar-benar mengerti dokumentasi *transfer pricing* ini memerlukan biaya yang mahal yang lebih dari nilai transaksi mereka sendiri. Dan karena alasan ekonomi makro Indonesia yang mulai ditopang oleh usaha kecil menengah karena terlihat dari tingkat konsumsi domestic yang terus meningkat menyebabkan pemerintah untuk segera merevisi PER-43, sehingga pertumbuhan ekonomi Indonesia pada tahun pajak berikutnya tidak terhambat. Dan untuk PMA batasan 10 juta terlalu kecil dan mereka merasa tidak nyaman apabila semua transaksi harus di TP Doc semua karena kurang efisien. Hal ini ditegaskan oleh Pak Harris sebagai berikut:

Dalam setahun ini ada keluhan mengenai batas 10 juta, untuk Wajib Pajak yang UKM mereka merasa keberatan karena tidak mampu membayar konsultan untuk TP Doc dan untuk PMA mereka merasa tidak efisien apabila transaksi yang kecil juga kena untuk buat TP Doc, kata mereka apa yang bisa dishifting dengan transaksi 10 juta.

Dan bukan hanya itu, pada PER-43 yang memasukkan semua jenis transaksi antara yang cross-border dan yang domestic juga menyebabkan ketidaknyamanan bagi Wajib Pajak. Karena pada dasarnya jika *transfer pricing* domestic tidak akan menyebabkan pergeseran penghasilan

karena pada level terakhir, yaitu pada rantai pasokan penyebaran produk karena distributor berada pada Indonesia, sehingga pemajakan penghasilan grup tetap pada wilayah atau yuridiksi Indonesia. Tapi tidak semua *transfer pricing* domestic tidak mengincar perpindahan status dari world wide income menjadi pph final (schedular tax), karena dengan memindah kepada pph final yang tax ratenya lebih kecil maka Dirjen Pajak mengecualikan tiga transaksi yang ada di PER-32 untuk menerapkan kewajaran dalam transaksinya dan menyiapkan dokumentasinya. Hal ditegaskan juga oleh Pak Dexter sebagai berikut:

Kedua, transaksi domestic, banyak Wajib Pajak yang mengeluhkan, bagaimana bisa transaksi domestic terjadi penggeseran penghasilan, ya walaupun sebenarnya bisa, sehingga Dirjen Pajak pun akhirnya melimitasi beberapa transaksi lokal yang bisa menggeserkan penghasilan

5.1.2.2. Memberikan kepastian hukum

Jika kita melihat kepada PER-32, banyak pasal-pasal yang berisikan definisi dan penggambaran lebih jelas. Hal ini terlihat pada pengaturan penggunaan pembandingan internal yang incidental, perubahan dari metode hirarki ke metode yang paling layak, penggunaan TNMM yang dibatasi pada transaksi tertentu saja, konsep barang tidak berwujud yang telah terdefiniskan, dan peraturan penggunaan Cost Contribution Arrangement (CCA). Sehingga PER-32 memang mempunyai tujuan untuk memberikan kepastian hukum dengan merevisi sebagian PER-43. Hal ini senada dengan Bu Christine sebagai berikut:

Kalau menurut saya PER-32 bersifat merevisi, kalau dilihat di PER-32 yang berubah adalah pada bagian crucial, yaitu misalnya pada penentuan metode dari yang hirarki kepada the most appropriate, hal ini merupakan hal untuk menyelaraskan dengan perkembangan dunia, karena ada kejadian ada perbedaan metode yang terjadi pada dua negara karena yang satunya Indonesia yang menggunakan hirarki dengan negara yang memakai OECD dengan metode yang most appropriate. Lalu ada protes mengenai jumlah transaksi yang dari 10 juta rupiah menjadi 10 milyar rupiah, karena jika melihat kepada transaksi yang sebesar 10 juta maka akan banyak TP doc yang harus

dibuat oleh WP, sehingga membuat WP merasa kurang nyaman dengan hal tersebut.

Pada prakteknya pembanding internal incidental adalah sebuah pembanding yang terjadi karena sebuah transaksi terjadi karena adanya purchase order yang tidak rutin atau tiba-tiba ada konsumen yang ingin membeli, sehingga keputusan harga pun bisa berbeda dengan transaksi yang dengan purchase order yang rutin.

Karena memang pada PER-43 tidak diatur secara gamblang tentang penggunaan pembanding internal, sehingga banyak Wajib Pajak yang menggunakan celah seperti ini untuk kepentingan untuk memperlihatkan kewajaran dari transaksinya, sehingga banyak potensi penerimaan pajak yang hilang dari hal ini.

Perubahan metode hirarki ke metode yang paling layak terjadi karena PER-43 berbeda dengan OECD Guideline pada penetapan metode ini, sehingga terjadi perbedaan metode pada dua negara yang terlibat transaksi. Hal ini yang menyebabkan banyak Wajib Pajak merasa sudah dapat membuktikannya pada negara lain yang terlibat transaksi dengan metode yang berbeda dengan Indonesia karena penetapan metode Indonesia yang memakai hirarki. Hal ini pun menyebabkan banyak koreksi yang tidak konsisten yang terjadi

Pembatasan metode TNMM (walaupun TNMM bukanlah lagi sebagai last resort) sebagai metode untuk membuktikan kewajaran terjadi karena memang Dirjen Pajak ingin mengharmonisasikan PER-32 ini dengan OECD Guideline. Karena jika kita membaca baik-baik OECD Guideline, TNMM selalu dikatakan sebagai “the last resort” atau jalan terakhir dalam upaya pembuktian harga transfer para Wajib Pajak. Hal ini karena memang banyak Wajib Pajak yang menggunakan metode ini sebagai metode yang dapat memperlihatkan kewajaran dari transaksi mereka. Hal ini karena TNMM merupakan metode yang menggunakan net margin yang mengikis perbedaan dari cost maupun mark-up dari metode-metode yang harus menggunakan kesamaan metode akuntansi seperti CPM dan RSM.

Pada PER-43 memang tidak ada pasal penjabar mengenai jenis-jenis yang termasuk dalam barang tidak berwujud yang harus dibuktikan kewajarannya, sehingga pada PER-32 diperjelas dengan ada trade intengibles dan marketing intengibles yang harus dibuktikan kewajarannya jika transaksi BKP tersebut terjadi.

Pada PER-43 tidak ada peraturan yang mendetil tentang CCA, padahal CCA dapat dijadikan pembukti kewajaran transaksi dengan membanding CCA Wajib Pajak dengan CCA yang dapat dijadikan pembanding sebanding.

5.1.2.3. Mengejar Target Penerimaan Pajak

Menurut beberapa sumber PER-32 diterbitkan karena alasan untuk dapat mengejar target penerimaan pajak. Jika kita mendengar atau membaca berita, pemerintah sering meningkatkan target penerimaan pajak tapi selalu gagal memenuhinya. Pada tahun 2012, Pemerintah menargetkan penerimaan pajak sebesar 1.019,3 triliun. Target tersebut memang bisa dibbilang cukup realistis jika dilihat dari masih banyaknya masyarakat wajib pajak yang belum membayar pajak.

Tetapi dalam beberapa tahun terakhir Direktorat Jenderal Pajak (Ditjen Pajak) selalu gagal mencapai target dalam APBN. Oleh sebab itu jika pemerintah ingin mengejar target tersebut, selain membenahan di Ditjen Pajak maka pemerintah juga harus membuat terobosan yang benar-benar efektif, bukan terobosan yang berupa konsep.

Menteri Keuangan, Agus Martowardojo, saat membacakan pendapat akhir pemerintah dalam Rapat Paripurna di Gedung DPR, Senayan, Jakarta, Jumat, 28 Oktober 2011 (Vivanews, 28 Oktober 2011) menyatakan pemerintah akan menempuh berbagai langkah kebijakan strategis untuk mengamankan dan mengoptimalkan sasaran penerimaan perpajakan. Beberapa langkah yang akan ditempuh pemerintah antara lain, melaksanakan program Sensus Pajak Nasional. Lalu penyempurnaan peraturan untuk menangani tax avoidance, *transfer pricing*, dan pengenaan pajak final dalam hal *transfer pricing* adalah PER-32. Hal ini sesuai dengan pendapat Campo dan Sundaran, yaitu

Dalam rangka menyelamatkan penerimaan negara dari sektor pajak, pemerintah dapat melakukan intervensi, baik yang bersifat langsung ataupun tidak langsung (2000, p. 24)

Dalam prakteknya celah pada PER-43 adalah tidak adanya pengaturan fungsi dan risiko mana yang tepat pada sebuah metode pembuktian harga wajar. Penentuan hal tersebut hanya ditentukan oleh hirarki sehingga terkesan memaksa. Sehingga Wajib Pajak pun mencari cara bagaimana caranya membuat fungsi dan risiko yang terjadi pada transaksi mereka memiliki metode yang paling aman, yaitu CUP. Kondisi untuk menggunakan suatu metode pun tidak jelas,

tidak seperti di PER-32, yang menyatakan apabila transaksi jasa harus menggunakan metode apa yang layak. Hal seperti ini tidak terlihat pada PER-43. Fungsi pada PER-43 tidak terdefiniskan secara jelas berbeda dengan PER-32 yang dengan jelas membedakan perusahaan dengan fungsinya. Lalu pembenahan internal aparaturnya dan sistem perpajakannya. Hal ini terjadi masih banyak koreksi yang tidak benar dilakukan fiskus dalam hal *transfer pricing*, sehingga fiskus dapat memanfaatkan PER-32 dengan tepat dalam hal mengoreksi transaksi yang mempunyai hubungan istimewa.

Jika melihat di atas memang PER-43 masih banyak celah sehingga masih banyak potensi penerimaan dari pajak ditambah lagi masih belum tereduksinya fiskus untuk masalah *transfer pricing*, sehingga memang diperlukan diterbitkan PER-32 yang merupakan pelengkap PER-43 dan peraturan pajak tentang *transfer pricing* yang lebih spesifik dari sebelumnya yang diharapkan fiskus yang belum terbiasa akan mengoreksi transaksi *transfer pricing* akan mengerti. Hal ini sesuai dengan perkataan Bu Christine, yaitu

Bisa saja ya (PER-32 untuk mengejar target penerimaan pajak), tapi saya tidak melihat sejauh itu. Karena menurut saya hal ini merupakan perbaikan dari peraturan sebelumnya.

5.2. Analisis faktor-faktor apa saja yang mendukung kebijakan perencanaan pajak dalam *transfer pricing*.

5.2.1. Hal yang dapat mendukung perencanaan pajak melalui *transfer pricing* atau *loopholes*

Dengan evaluasi pada peraturan terkait (PER-32) maka kita seharusnya sudah dapat menyimpulkan hal yang mendukung (*loopholes*) dalam perencanaan pajak wajib pajak, antara lain adalah:

1. Penggunaan rentangan harga wajar, dan beberapa data tahunan (*multiple data years*)
2. Memanipulasi agar jumlah seluruh transaksi tidak lebih dari 10 milyar.
3. Memanfaatkan data internal
4. Penggunaan *transfer pricing* domestic
5. Penggunaan metode pengujian bertipe *transactional method*

Loopholes inilah yang akan dijadikan legitimasi atau bahan acuan dari setiap perencanaan pajak dengan transaksi antar pihak berhubungan istimewa (*transfer pricing*) melalui *supply chain management* tersebut, sehingga memungkinkan Wajib Pajak untuk optimasi laba setelah pajak.

5.2.1.1. Penggunaan rentangan harga wajar, dan beberapa data tahunan (multiple data years)

Menurut Robert Feinschreiber, sebelum sebuah perusahaan melakukan *transfer pricing* maka perusahaan membuat rentangan harga sehingga dapat mengambil advantage dari rentangan tersebut. Dalam kasus wajib pajak, maka tindakan ini sangat tepat untuk dapat mengambil keuntungan dari *transfer pricing*, yaitu memaksimalkan laba setelah pajak tapi tidak melanggar Undang-Undang Perpajakan Indonesia, dengan cara menggunakan rentangan harga tersebut agar transaksi dikatakan wajar secara hukum.

Dalam prakteknya memang beberapa barang dan jasa tertentu tidak dapat hanya dikomparasi dengan hanya satu harga, hal ini dikarenakan sebuah harga terbentuk karena faktor produksi (terbentuk dari biaya yang dikeluarkan sampai barang tersebut jadi 100%) atau karena faktor konsumsi (*ability to pay* dari konsumen). Maka dalam mengatasi permasalahan tentang *multiple data price*, maka Dirjen Pajak memberikan fasilitas berupa rentangan harga wajar pada Pasal 13 PER-32. Dalam mengakui rentangan harga tersebut, Wajib Pajak harus dapat memberikan alasan mengapa *multiple price* tersebut harus digunakan.

Ketika mengklaim rentangan ini, Wajib Pajak dapat mengklaim *truncated arm's length range*, yaitu mengklaim rentangan harga dari kuartil pertama sampai dengan kuartil ketiga, rentangan ini ada untuk menghilangkan rentangan yang berlebihan yang mencurigakan yang mungkin terindikasi adanya manipulasi data. Maka dalam hal ini, wajib pajak dapat menggunakan rentangan harga yang mereka untuk disodorkan kepada Dirjen Pajak, yang memberikan fleksibilitas yang tinggi dalam menentukan harga yang dapat memaksimalkan pendapatan setelah pajak.

Dalam praktek yang terjadi, jenis rentangan yang dipakai adalah *truncated arm's length range*. Dalam koreksi Dirjen Pajak menggunakan *midpoint* (atau dalam praktek di Indonesia disebut *median*) yang merupakan sebuah acuan koreksi yang ada pada peraturan IRC seksi 482 dan Dirjen Pajak hanya mengadopsi satu acuan ini yang memang secara ekonomis lebih

menguntungkan Dirjen Pajak, padahal dalam peraturan IRC seksi 482 mengenal acuan koreksi “the nearest ending point” atau point terdekat dari titik paling tinggi atau rendah jika harga transaksi tidak pada rentangan harga. Hal ini senada dengan perkataan Bu Suhenda, yaitu

Siapa bilang hanya menggunakan mid-point saja, kita juga sering mempropose dengan penggunaan nearest ending point kok. Cuma dalam prakteknya metode ini sering ditanggihkan karena terlalu menguntungkan untuk pihak Wajib Pajak.

Jika dilihat dengan sudut pandang lain, penggunaan midpoint oleh Dirjen Pajak karena alasan keadilan, karena bisa Dirjen Pajak menggunakan point tertinggi tetapi tidak dilakukan karena merugikan Wajib Pajak secara keseluruhan. Tetapi Dirjen Pajak pun tidak bisa menggunakan point terendah karena bisa-bisa fiskus yang menggunakan point tersebut terindikasi korupsi. Dan hal ini mencoreng nama baik dari Dirjen Pajak sendiri. Jadi pemilihan koreksi nearest-ending point tidak akan bisa diakui oleh Dirjen Pajak pada level keberatan, tetapi pada level Pengadilan Pajak atau dispute mungkin saja bisa, asal bisa meyakinkan hakim pajak. Hal ini senada dengan Pak Harris, yaitu:

Kami menggunakan interkuartil karena kami kuatir bila menggunakan seluruh rentangan tersebut ada data yang dimanipulasi. Pada prakteknya kami menggunakan median, kenapa kami tidak menggunakan titik terdekat dengan harga transfer karena kami bisa saja menggunakan titik terjauh dari harga transfer sehingga koreksi kami jadi besar dan menguntungkan kami, tapi kami melihat dari sisi keadilan sehingga kami memilih untuk menggunakan median.

Dalam PER-32 ini tidak menyinggung data dari tahun yang bagaimana yang dapat dikatakan kredibel untuk membuktikan kewajaran harga. Hal ini merupakan kerugian untuk Dirjen Pajak dan keuntungan untuk Wajib Pajak karena memberikan celah yang memberikan manfaat berupa keleluasaan dalam mendokumentasikan *transfer pricing* yang mereka buat. Dalam memanfaatkan celah ini, Wajib Pajak seperti wajib pajak dapat mengambil data dari tahun yang dapat memberikan pernyataan bahwa *transfer pricing* yang mereka lakukan adalah transaksi yang wajar.

Ketidakadaan peraturan detail mengenai multiple years data, diakibatkan Dirjen Pajak menyadari bahwa siklus bisnis tiap tahunnya berubah sesuai dengan perekonomian dunia. Sehingga tidak bisa secara 100% sama dibandingkan pada tahun transaksi dilakukan maka dari

itu tidak diatur sedemikian rupa, agar Wajib Pajak tidak terlalu terkekang dalam pembuktiannya. Hal ini senada dengan Bu Suhenda, yakni:

Hal ini karena Dirjen Pajak melihat bahwa siklus ekonomi berubah dengan cepat dan penggunaan single years data pada tahun transaksi pun kadang-kadang kurang reliable, sehingga memang secara tidak langsung Dirjen Pajak memperbolehkan itu. Kalau pun tidak ada acuan tahun hal ini karena Dirjen Pajak menyadari selama ini penggunaan multiple years data adalah tiga tahun belakangan, sehingga Dirjen Pajak tidak secara spesifik memberitahukannya.

5.2.1.2 Memanipulasi agar jumlah seluruh transaksi tidak lebih dari 10 milyar

“Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan nilai seluruh transaksi tidak melebihi Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah) dalam 1 (satu) tahun pajak untuk setiap lawan transaksi, dikecualikan dari kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2).”

Hal di atas merupakan isi dari pasal 3 ayat 4 PER-32 yang menyatakan bahwa untuk seluruh nilai transaksi yang tidak lebih dari 10 milyar tidak memiliki kewajiban untuk antara lain:

- a. melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan pembanding;
- 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 perpajakan yang berlaku.

Atau dengan kata lain jika transaksi kepada salah satu pihak dengan jumlah kumulatif tidak lebih 10 milyar, maka Wajib Pajak tidak perlu untuk mendokumentasikan *Transfer pricing*nya.

Yang menjadi pertanyaan mengapa jumlah transaksi yang bernilai tidak lebih dari 10 milyar tidak perlu melakukan kewajiban seperti diatas. Hal ini seperti menandakan bahwa Dirjen Pajak percaya bahwa jumlah transaksi yang bernilai tidak lebih dari 10 milyar itu sudah wajar,

walaupun kenyataannya tidak (hal ini dikuatkan isi ayat 2 yang ditebalkan) atau memang Dirjen Pajak berkesimpulan bahwa tidak mungkin perusahaan yang tidak menerapkan kewajaran pada transaksinya mempunyai nilai transaksi tidak lebih dari 10 milyar atau mungkin juga ada penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha berdasarkan cara lain selain dengan analisis kesebandingan dan metode penentuan harga transfer, masalahnya cara lain itu tidak diatur. Hal ini senada dengan Bu Suhenda, yakni:

Ya, memang menarik intepretasi seperti ini, jika melihat hal ini pada pasal 2 untuk kejelasan apa yang tidak wajib diterapkan dengan pasal 20 maka terjadi perbedaan yang mungkin bisa menjadi gray area. Dan sebenar berbahaya untuk Dirjen Pajak itu sendiri. Tapi jika kita menggunakan TNMM kan transaksi yang kurang dari 10 milyar pun akan teruji kewajarannya secara tidak langsung akibat penggunaan net margin tersebut ya akhirnya tergantung transaksinya menurut saya.

Hal yang dikatakan oleh Bu Suhenda adalah tepat karena pada dasarnya sebuah transaksi harus mencerminkan kewajaran usaha, seperti yang tertulis pada pasal 18 (3). Hal ini dikuatkan juga dengan PER-32 pasal 20 ayat 4 yang berisi: “Dalam hal Wajib Pajak tidak dapat memberikan penjelasan yang memadai dan/atau menunjukkan dokumen pendukung penerapan Prinsip Kewajaran dan kelaziman usaha sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini, Direktur Jenderal Pajak berwenang menetapkan Harga Wajar atau Laba Wajar berdasarkan data atau dokumen lain dan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dinilai tepat oleh Direktorat Jenderal Pajak sesuai dengan kewenangan berdasarkan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang KUP”. Yang menarik adalah kata dokumen pendukung penerapan Prinsip Kewajaran dan kelaziman usaha, hal ini sangat kontradiktif dengan pasal 3 ayat 4 yang menyatakan bahwa transaksi dibawah 10 milyar tidak perlu mendokumentasikan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usahanya., sehingga Wajib Pajak yang menyadari bahwa penggunaan kata Dirjen Pajak salah walaupun mempunyai motif baik dapat memanfaatkan kesalahan dari diksi pada PER-32 dengan sengaja membuat seluruh transaksi dalam satu tahun bernilai tidak lebih dari 10 milyar (dalam kasus seperti ini terdiri dari invoice-invoice yang sedemikian rupa mempunyai jumlah tidak lebih dari 10 milyar walaupun nilai sebenarnya lebih dari 10 milyar), sehingga secara implicit transaksi yang dilakukannya telah wajar dan tidak perlu untuk melakukan kewajiban pada

pasal 2. Dan kalau pun pihak Dirjen Pajak mengatakan bahwa transaksi tersebut tidak wajar, kita dapat menggunakan defense apakah ada peraturan pelaksan untuk penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha untuk transaksi di bawah 10 milyar.

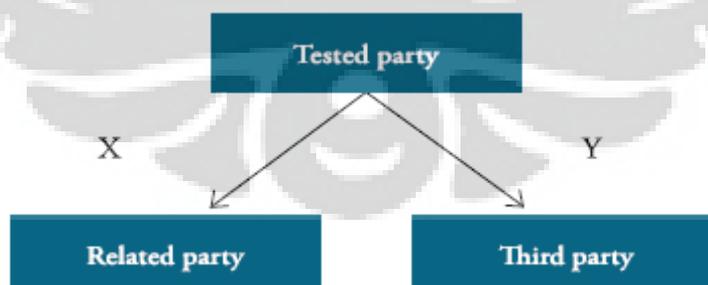
5.2.1.3. Memanfaatkan data internal

“dalam hal Data Pembanding Internal yang tersedia sebagaimana dimaksud pada huruf b bersifat insidental, maka Data Pembanding Internal dimaksud hanya dapat dipergunakan dalam transaksi yang bersifat insidental antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa”

Hal diatas merupakan isi dari pasal 4 ayat 1 huruf c PER-32, dalam yang menyatakan bahwa Wajib pajak dapat menggunakan data pembanding internal untuk dapat membuat transaksinya nampak wajar. Data pembanding internal adalah data yang diperoleh wajib pajak atas transaksinya dengan pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa. Dan data incidental adalah data transaksi yang transaksinya terjadi tidak rutin, sehingga secara tidak langsung ada data pembanding internal yang bersifat rutin. Hal ini senada dengan Bu Suhenda, yaitu *Insidental disini mempunyai arti seperti transaksi yang tiba-tiba ada. Ya biasanya kan purchase order itu sudah skema maksud rutin, ya kalo tidak definisinya mungkin karena Dirjen Pajak menganggap Wajib Pajak sudah mengerti.*

Bagan 5.1

Data Pembanding Internal



Y adalah transaksi yang merupakan data pembanding internal

Sumber: Associates, Dezan Shira &., 2011, p.32

Untuk dapat memanfaatkan data pembanding internal untuk keperluan pajak adalah pertama, perusahaan hanya mempunyai satu pelanggan dari pihak yang tidak berafiliasi dan nilai transaksinya tidak besar. Situasi tersebut dibuat agar data dalam pembanding internal hanya data transaksi tersebut dan karena cuma satu pelanggan maka dapat disengaja harga yang dipakai dalam transaksi tersebut adalah harga yang digunakan pada pihak yang berafiliasi dan kontrak tersebut bersifat longterm, sehingga menghapus kesan insidentalnya. Rugi memang tapi jika dilihat dari keseluruhan maka akan mendapat keuntungan yang lebih besar.

Karena Indonesia tidak ada peraturan yang mengatur untuk batasan minimal dari peredaran usaha yang berasal dari pihak yang tidak berafiliasi, maka hal ini menguatkan bahwa Wajib Pajak adalah independen dan data tersebut dapat dipakai untuk membuktikan transaksinya wajar dan mengatakan pada Dirjen Pajak bahwa data pembanding ini bersifat rutin. Kerutinan ini dibuktikan dengan ada kontrak jual beli berjangka panjang, tetapi sesuai dengan penjelasan diatas harus mempunyai volume kecil. Dalam prakteknya data pembanding internal yang bersifat rutin yang sebanding adalah data yang sesuai jika memenuhi syarat pada pasal 5 ayat 1 PER-32 jo PER 43 yang berkata sebagai berikut, yaitu:

“Dalam melaksanakan Analisis Kesebandingan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) harus dilakukan analisis atas faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan antara lain:

- a. karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud yang diperjualbelikan, termasuk jasa;*
- b. fungsi masing-masing pihak yang melakukan transaksi;*
- c. ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian;*
- d. keadaan ekonomi; dan*
- e. strategi usaha .”*

5.2.1.4. Penggunaan transfer pricing domestic

Peraturan PER-32 yang mengatur *transfer pricing* domestic adalah sebagai berikut:

“Dalam hal Wajib Pajak melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa yang merupakan Wajib Pajak Dalam Negeri atau Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini

hanya berlaku untuk transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa untuk memanfaatkan perbedaan tarif pajak yang disebabkan antara lain:

- a. perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan final atau tidak final pada sektor usaha tertentu;*
- b. perlakuan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah; atau*
- c. transaksi yang dilakukan dengan Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama Migas.”*

Jika melihat peraturan diatas tidak ada lagi peraturan yang mengatur tentang *transfer pricing* domestic, karena hanya dibatasi kepada tiga transaksi yang kemungkinan ada indikasi penggeseran penghasilan. Memang pada prakteknya *transfer pricing* domestic tidak signifikan dalam menggeser laba karena pada yuridiksi dengan tarif pajak yang sama, hal ini senada dengan Pak Dexter, yaitu:

Kedua, transaksi domestic, banyak Wajib Pajak yang mengeluhkan, bagaimana bisa transaksi domestic terjadi penggeseran penghasilan, ya walaupun sebenarnya bisa, sehingga Dirjen Pajak pun akhirnya melimitasi beberapa transaksi lokal yang bisa menggeserkan penghasilan.

Pada prakteknya *transfer pricing* domestic berguna untuk mengumpulkan laba pada satu unit, unit yang menguasai market share. Misalnya, ada PT A merupakan supplier, PT B merupakan Manufaktur Konvensional. Pada prakteknya, finished goods PT B merupakan market leader untuk produk sejenis, maka tepat bila menggunakan *transfer pricing* untuk mengumpulkan laba pada PT B sebagai profit center. Tetapi apabila, raw material dari PT A merupakan market leader, maka tepat bila PT A menjadi profit center dan *transfer pricing* domestik tidak dilakukan. Jadi pada prakteknya *transfer pricing* domestic berguna untuk mengumpulkan laba akan tetapi tergantung pada produk pada tingkat supply chain mana yang merupakan market leader, sehingga laba setelah pajak pada level grup tidak terdistorsi atau dapat dimaksimalkan.

5.2.1.5. Penggunaan metode pengujian bertipe transactional method

Dalam PER-32 ada dua macam metode yang bersifat seperti ini, yaitu:

1. Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method/PSM*) adalah metode Penentuan Harga Transfer berbasis Laba Transaksional (*Transactional Profit Method Based*) yang dilakukan dengan mengidentifikasi laba gabungan atas transaksi afiliasi yang akan dibagi oleh pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa tersebut dengan menggunakan dasar yang dapat diterima secara ekonomi yang memberikan perkiraan pembagian laba yang selayaknya akan terjadi dan akan tercermin dari kesepakatan antar pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, dengan menggunakan Metode Kontribusi (*Contribution Profit Split Method*) atau Metode Sisa Pembagian Laba (*Residual Profit Split Method*).
2. Metode Laba Bersih Transaksional (*Transactional Net Margin method/TNMM*) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan membandingkan presentase laba bersih operasi terhadap biaya, terhadap penjualan, terhadap aktiva, atau terhadap dasar lainnya atas transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan presentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding dengan pihak lain yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding yang dilakukan oleh pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa lainnya.

Dalam bukunya, Robert Feinschreiber berkata ada dua kegunaan menggunakan TNMM, yaitu (2004, p.227):

1. TNMM dapat digunakan untuk menentukan harga transfer pada waktu harga telah diatur
2. TNMM dapat digunakan sebagai tes kewajaran pada *transfer pricing* untuk dapat mengetahui level auditnya.

Pada prakteknya kegunaan nomor dua adalah yang sering digunakan oleh otoritas pajak karena dengan metode ini otoritas pajak seperti Dirjen Pajak dapat menentukan apakah tax audit dilaksanakan untuk perusahaan tersebut atau tidak (Feinschreiber, 2004, p. 227).

Maka dari itu, perusahaan multinasional yang memang tidak melakukan perencanaan pajak ketika menentukan harga transfer, mungkin bisa memanfaatkan metode ini untuk mengetahui apakah perusahaannya akan diaudit TP atau tidak. Lalu ketika positif akan diaudit,

ada baiknya perusahaan mulai mencari data-data yang akan menjustifikasi harga transfer yang akan mereka buat.

Pada point sebelumnya ada penggunaan harga transfer dibawah sepuluh milyar, sebenarnya ketika menggunakan metode pengujian yang bersifat transactional ini, maka transaksi tersebut juga diuji secara tidak langsung karena penggunaan persentase laba bersih dan laba bersih. Sehingga bila diuji secara TNMM atau PSM rupanya menjustifikasi *transfer pricing* yang dibawah sepuluh milyar tersebut sebagai transaksi yang wajar, hal ini senada dengan Bu Sandra Suhenda, yaitu:

Tapi jika kita menggunakan TNMM kan transaksi yang kurang dari 10 milyar pun akan teruji kewajarannya secara tidak langsung akibat penggunaan net margin tersebut ya akhirnya tergantung transaksinya menurut saya.

5.2.2. Perencanaan Pajak Keseluruhan

Dalam bagian analisis terakhir, peneliti mencoba membuat model perencanaan pajak dapat dilakukan oleh Wajib Pajak dalam menghadapi pembaharuan anti-tax avoidance. Dalam perencanaan pajak melalui *transfer pricing*, kita harus membuat transaksi kita yang sebenarnya punya pertimbangan pajak terlihat wajar secara perpajakan. Hal ini senada dengan Pak Darussalam yaitu:

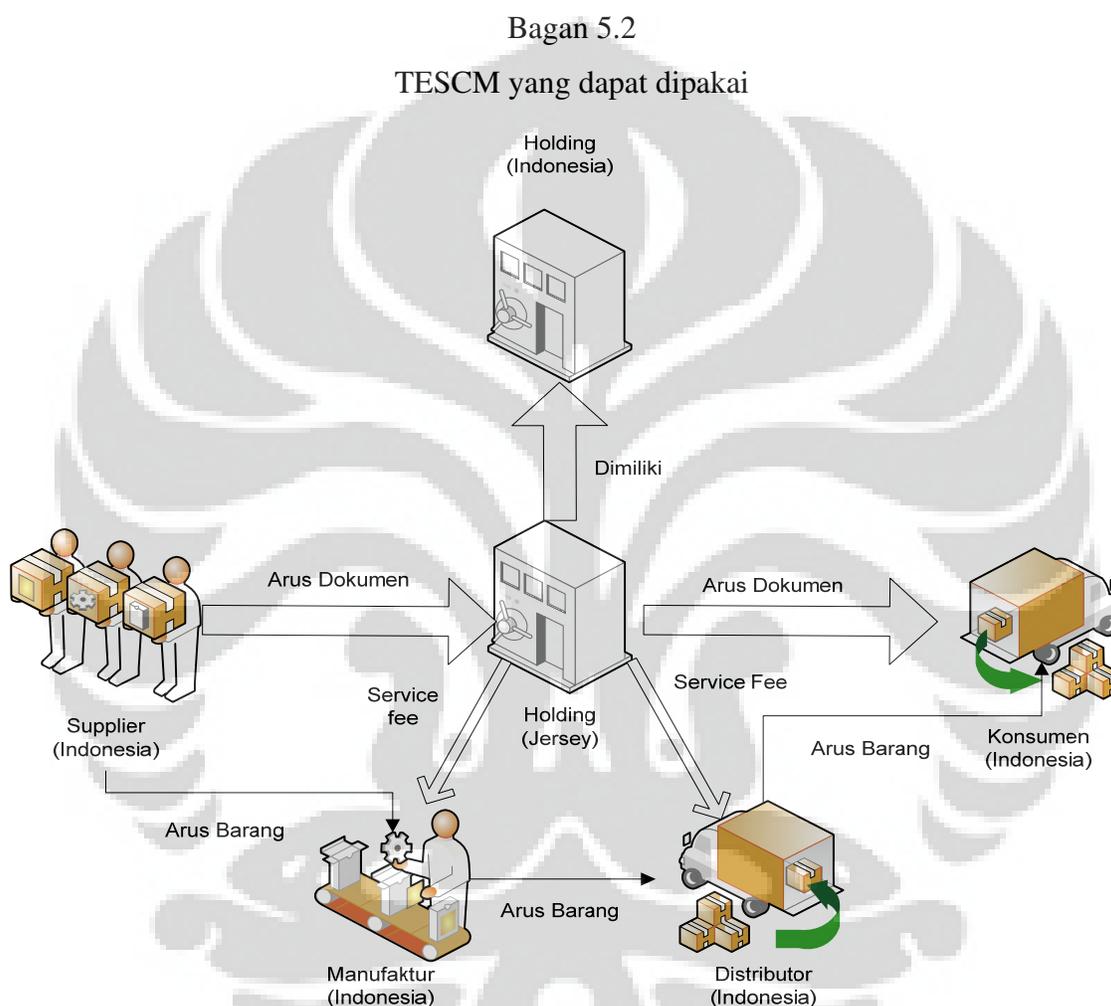
Jadi gini, transfer pricing kan berbagai pemilihan alternatif dalam meletak fungsi demi tujuan mengecilkan pajak. Tax planning itukan harus dilakukan sepanjang mengikuti aturan, sepanjang mengikuti aturan itu sepanjang mengikuti range harga arm's length itu sendiri. Ini kan bicara range kan bukan single. Konteksnya harga pasar yang digunakan masuk dalam range, tidak ada masalah itukan planning

Langkah dalam perencanaan ini adalah sebagai berikut:

1. Skema *transfer pricing* yang dapat dipakai.
2. Menentukan harga transfer
3. Mendapatkan data internal bersifat rutin
4. Mengurangi sanksi *transfer pricing*
5. Menentukan metode pengujian

6. Perencanaan Pajak pada klaim transfer intangible yang tidak ada invoice (non-real transfer) pada masa transisi.

5.2.2.1. Skema *transfer pricing* yang dapat dipakai



Sumber: Persentasi EY India

Skema *transfer pricing* yang dipakai adalah TESCO yang sebelumnya sudah diuraikan. Jenis perusahaan manufaktur yang dipakai atau akan didirikan adalah perusahaan berjenis toll manufacturing dan jenis distributornya adalah commissionaire. Untuk kontrak pada toll manufacturing jelas hanya untuk manufacturing saja, yang menjadi masalah adalah kontrak pada commissionaire dalam kontrak tersebut harus secara jelas penggeseran fungsi dari commissionaire ke holding tanpa menghilangkan keindepedenan commissionaire. Misalnya

pada risiko kredit, holding rela membeli kembali barang yang tidak terjual. Atau mungkin table di bawah ini mengenai risiko dan fungsi dibawah ini dapat menjadi bahan dalam isi kontrak.

Tabel 5.1

Risiko dan Fungsi Perusahaan Distributor

Uraian Karakter	Distributor Fungsi Penuh (<i>Fully Fledged Distributor</i>)	Distributor Fungsi Terbatas (<i>Contract Distributor</i>)	Distributor Risiko Rendah- Komisioner (<i>Commission Agent</i>)
Fungsi yang dilaksanakan	Seluruh fungsi dari R&D sampai dengan penjualan barang jadi	Sebagian	Sedikit
Pengambilan keputusan strategis	Seluruhnya	Sebagian	Tidak
Penentuan Strategi Pemasaran	Ya	Tidak	Tidak
Pelaksanaan Kegiatan Pemasaran	Ya	Ya	Ya
Penentuan Strategi Penjualan	Ya	Ya	Tidak
Pelaksanaan Kegiatan Penjualan	Ya	Ya	Ya
Manajemen Persediaan	Ada	Ada	Tidak
Kepemilikan Persediaan	Ada	Ada	Tidak
Menanggung Resiko Persediaan	Ya	Minimal	Tidak
Menanggung Resiko Kredit	Ya	Minimal	Tidak
Menanggung Resiko Pasar	Ya	Minimal	Tidak
Pemanfaatan Harta Tidak Berwujud	Ya	Minimal	Tidak

Sumber: S-153/PJ.4/2010

Tabel 5.2

Risiko dan Fungsi Perusahaan Manufaktur

Uraian Karakter	Manufaktur Fungsi Penuh (<i>Fully Fledged Manufacturer</i>)	Manufaktur Fungsi Terbatas (<i>Contract Manufacturer</i>)	Maklon (<i>Toll Manufacturer</i>)
Fungsi yang dilaksanakan	Seluruh fungsi dari R&D sampai dengan 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 pabrikan	Ada	Ada	Ada
Manajemen persediaan	Ada	Ada	Ada
Kepemilikan persediaan	Ada	Ada	Tidak ada
Menanggung risiko persediaan	Ya	Minimal	Tidak
Menanggung risiko kredit	Ya	Minimal	Tidak
Menanggung risiko pasar	Ya	Minimal	Tidak

Sumber: S-153/PJ.4/2010

Dan untuk menghilangkan status dependen, maka toll manufacturing dan commissionaire mempunyai satu pelanggan dari pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa dan perlakuannya sama dengan transaksi dengan hubungan istimewa. Sehingga bisa menjadi pembanding untuk transaksi jasa yang jelas-jelas lebih rendah dari transaksi yang bersifat eksternal.

5.2.2.2. Menentukan harga transfer

Untuk itu kita menggunakan rentangan harga wajar. Kita mengumpulkan harga dari pihak yang tidak berafiliasi dari yang paling rendah ke yang paling tinggi. Karena Dirjen Pajak menggunakan truncated arm's length range maka kita dapat menggunakan Q1 pada rentangan harga karena harga tersebut adalah harga yang mendekati margin cost seperti yang dikatakan oleh John Smullen bila transaksi ini dari high tax country ke low tax country. Apabila margin cost berada pada Q1-Q3 maka gunakan harga sesuai margin.

Tetapi bila kita dari low tax country ke high tax country, maka kita menggunakan rumus satu lagi dari John Smullen, sehingga kita dapat menggunakan Q3 pada rentangan tersebut karena Q3 adalah titik tertinggi yang mungkin mendekati point yang sesuai dengan rumus yang

dikatakan oleh John Smullen tersebut, tetapi jika harga sesuai rumus tersebut ada pada rentangan Q1-Q3, gunakan saja harga tersebut.

5.2.2.3. Mendapatkan data internal bersifat rutin

Seperti yang telah dijelaskan pada point sebelumnya, Wajib Pajak harus hanya mempunyai satu pelanggan. Satu pelanggan ini akan diperlakukan seperti pihak yang mempunyai hubungan istimewa, karena harga komoditas yang dijual menggunakan harga untuk transaksi yang mempunyai hubungan istimewa, lalu buat kontrak jual beli dalam jangka waktu panjang (mungkin 5 tahun) dengan volume kecil. Lalu agar data internal tersebut sebanding sehingga dapat digunakan, maka variabel yang ada pada pasal 5 ayat 1 harus disediakan harus diterapkan pada data internal tersebut.

5.2.2.4. Mengurangi sanksi *transfer pricing*

Pada hakikatnya acuan nilai sanksi adalah dari koreksi yang dilakukan oleh fiskus, yaitu menggunakan midpoint atau nearest-ending point. Masalahnya pengajuan nearest ending point kepada fiskus oleh Wajib Pajak, memberikan arti tersendiri untuk fiskus. Karena bisa saja fiskus yang nakal, yang sudah membuat kesepakatan dengan Wajib Pajak dengan memberi uang dalam jumlah tertentu pada tahap keberatan, meloloskan Wajib Pajak dengan mengkoreksi menggunakan metode nearest ending point dan memberikan kesan KKN. Karena itu peneliti merekomendasi metode nearest ending point diajukan pada saat banding (dengan menyakinkan hakim dengan logika-logika hukum), sehingga tidak memberikan kesempatan untuk fiskus atau hakim berpikir nakal.

5.2.2.5. Menentukan metode pengujian

Masalah dalam penentuan metode pengujian, yaitu:

1. Tingkat kesebandingan antara transaksi dengan transaksi pembanding;
2. Kelengkapan dan keakuratan data;
3. Keandalan dari berbagai asumsi yang dibuat;
4. Tingkat keakuratan dari penyesuaian yang dibuat apabila data yang tersedia tidak akurat atau terdapat kesalahan dalam asumsi yang dibuat.

Apabila dari hasil analisis kesebandingan diketahui terdapat banyak beda kondisi yang dapat menyebabkan suatu hasil penerapan metode uji tidak akurat dan tidak reliable, maka sebelum memutuskan untuk menggunakan metode tertentu, sebaiknya Wajib Pajak meneliti menggunakan metode lain yang data kesebandingannya lebih akurat dan handal. Akan tetapi, bila dari penelitian pertama, rupanya tidak terlalu banyak beda kondisi yang mempengaruhi harga, maka metode tersebutlah yang dipakai. Jika memang setelah melakukan penelitian terhadap data internal, rupanya data tersebut tidak handal, maka ada baiknya Wajib Pajak melakukan penelitian menggunakan data public yang tersedia dan akurat yang dapat membuktikan metode uji yang diinginkan Wajib Pajak.

5.2.2.6. Perencanaan Pajak pada klaim transfer intangible yang tidak ada invoice (non-real transfer) pada masa transisi.

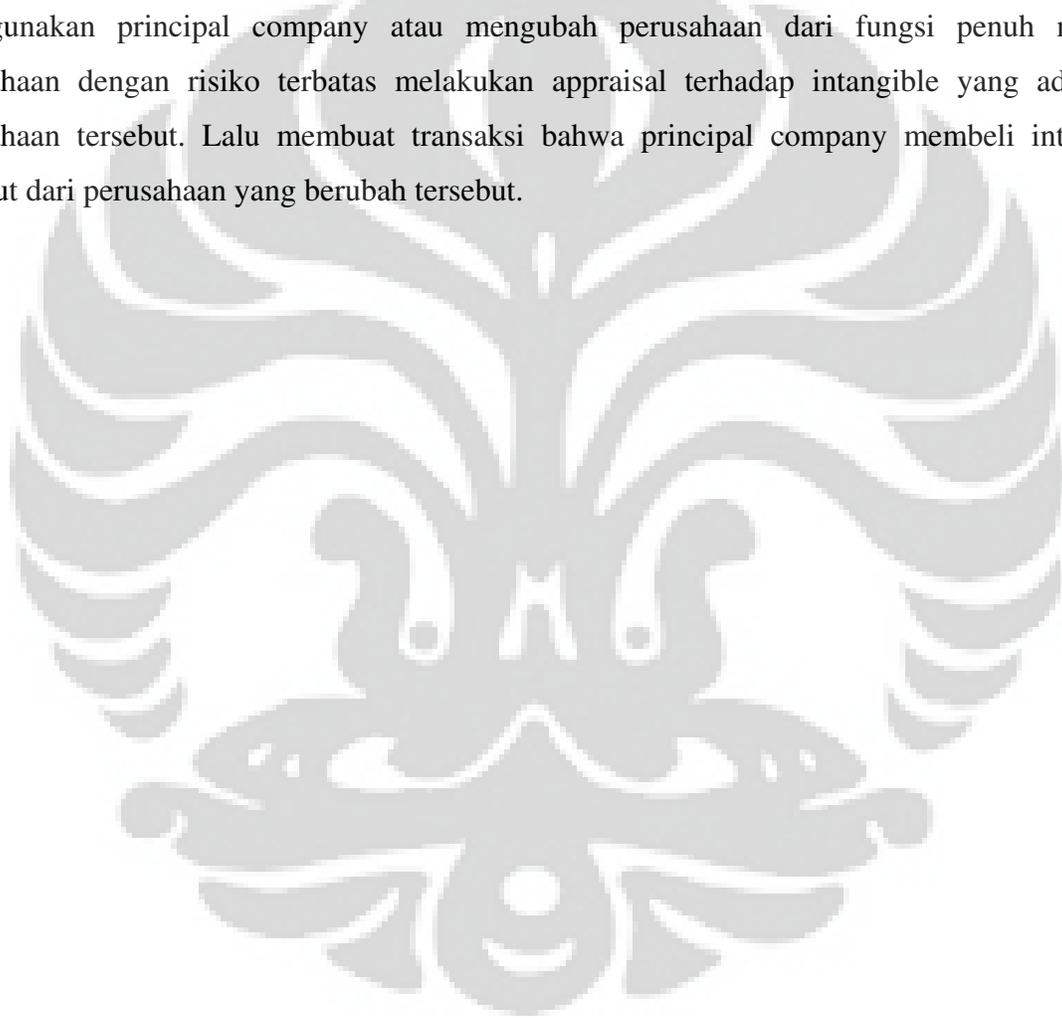
Yang dimaksud masa transisi disini adalah perubahan dari perusahaan yang mempunyai fungsi penuh seperti manufaktur dan distributor konvensional menjadi perusahaan dengan risiko terbatas (contoh contract dan toll manufacturing atau limited risk distributorship atau commissionaire). Mengapa ada transfer intangible yang tidak ada invoice? Hal ini dikarenakan ketika royalty yang tadinya dimiliki oleh perusahaan dengan fungsi penuh menjadi tidak mempunyai hal tersebut. Hal ini terjadi karena adanya holding (principal atau hub dalam istilah bisnis sekarang) yang menanggung risiko manufaktur dan distributor yang biasa ditanggung perusahaan dengan fungsi penuh dengan isi kontrak. Pada prakteknya marketing dan trade intangible tersebut pindah kepada principal, karena fungsi dan risiko perusahaan dengan fungsi penuh ditanggung oleh principal, akan tetapi transaksi akan intangible tersebut tidak ada invoicenya tetapi benar terjadi transfernya hingga muncul isu abused of *transfer pricing* yang akan membahayakan Wajib Pajak. Hal ini sesuai dengan Pasal 17 ayat 7 PER-32, yaitu:

“Transaksi pemanfaatan Harta Tidak Berwujud yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sepanjang memenuhi ketentuan :

- a. transaksi pemanfaatan Harta Tidak Berwujud benar-benar terjadi;*
- b. terdapat manfaat ekonomis atau komersial; dan*

c. transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai mempunyai Hubungan Istimewa mempunyai nilai yang sama dengan transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding dengan menerapkan Analisis Kesebandingan dan menerapkan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat ke dalam transaksi.”

Maka untuk mengurangi exposure seperti ini, ada baik perusahaan sebelum menetapkan menggunakan principal company atau mengubah perusahaan dari fungsi penuh menjadi perusahaan dengan risiko terbatas melakukan appraisal terhadap intangible yang ada pada perusahaan tersebut. Lalu membuat transaksi bahwa principal company membeli intangible tersebut dari perusahaan yang berubah tersebut.



BAB 6

KESIMPULAN DAN SARAN

6.1. Kesimpulan

Penyebab Dirjen Pajak untuk menerbitkan PER-43 karena, yaitu memindahkan beban pembuktian pada Wajib Pajak dan “Keep in Line” dengan OECD guideline. Dan Penyebab Dirjen Pajak untuk mengamandemen PER-43 dengan PER-32 karena, yaitu ada bagian dari peraturan yang menyebabkan ketidaknyaman bagi Wajib Pajak, memberikan kepastian hukum; dan mengejar target setoran

Perencanaan pajak melalui *transfer pricing* telah berubah sekarang banyak hingga sekarang Wajib Pajak menggunakan TЕСSM, meliputi penggunaan toll manufacturing, contract manufacturing, full fledged manufacturing serta menggunakan commissionaire, limited risk distributorship, dan full fledged distributor. Dan TЕСSM ini adalah pengembangan dari sentralisasi rantai pasokan demi pengefisienan biaya.

Untuk mengetahui faktor-faktor apa saja yang dapat mendukung perencanaan pajak, maka untuk itu kita harus kaji peraturan tersebut, sehingga peneliti memperoleh celah-celah yang dapat dipakai oleh wajib pajak, yaitu penggunaan rentangan harga wajar, dan beberapa data tahunan (multiple data years), memanipulasi agar jumlah seluruh transaksi tidak lebih dari 10 milyar, memanfaatkan data internal, penggunaan *transfer pricing* domestic dan penggunaan metode pengujian bertipe transactional method

6.2. Saran

Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan maka dengan ini peneliti dapat memberikan masukan berkaitan dengan perencanaan pajak yang dilakukan oleh wajib pajak:

1. Mengantisipasi dengan melakukan riset tentang apa saja yang memungkinkan pihak DJP untuk melakukan perubahan atau amandemen peraturan *transfer pricing*.
2. Memodifikasi TЕСSM dengan keadaan bisnis, regulasi dan faktual pada lapangan. Sehingga rantai pasokan dapat diefisienkan lebih baik.

3. Untuk lebih memanfaatkan *loopholes* maka ada baiknya Wajib Pajak untuk mempelajari penalaran secara hukum dan praktek-praktek *transfer pricing*.



Daftar Referensi

Buku

- Abdallah, W M. *Critical Concern in Transfer Pricing and Practice*. Westport CT: Praeger, 2004.
- Associates, Dezan Shira &. *Transfer Pricing in China*. New York: Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2011.
- Creswell, John W. *Research Design: Qualitative and Quantitative Approach*. California: Sage Publication, 1994.
- Darussalam, dan Danny Septiadi. *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*. Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2008.
- Eden, L. *Taxing Multinationals : Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*. Canada: University of Toronto Press, 1998.
- . *The Microeconomics of Transfer Pricing*. New York: St Martin Press, 1985.
- Elsevier. *International Taxation: Policy, Practice, Standards, and Regulation*. Oxford: CIMA Publishing, 2007.
- Emmanuel, C. R. and Mehafdi, M. *Transfer Pricing*. London: Academic Press, 1994.
- Feinschreiber, Robert. *Transfer Pricing Methods: An Application Guide*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2004.
- Gunadi. *Akuntansi Pajak*. Jakarta: PT. Grasindo Persada, 1999.
- . *Pajak dalam Akitivitas Bisnis*. Jakarta: Abdi Tandur, 1999.
- . *Pajak Internasional*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007.
- . *Panduan Komprehensif Pajak Penghasilan*. Jakarta: PT Multi Utama Consultindo, 2001.
- . *Transfer Pricing, Suatu Tinjauan: Akuntansi, Manajemen dan Pajak*. Jakarta: PT. Bina Rena Pariwara, 1994.
- Irawan, Prasetya. *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif untuk Ilmu-Ilmu Sosia*. Jakarta: Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI, 2006.
- Li, J., Paisey A. *International Transfer Pricing in Asia Pasific*. New York: Palgrave Macmillan, 2005.
- Mansury, R. *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta: Ind. Hill-Co, 1996.

- Musgrave, Richard A and Peggy B. Musgrave. *Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek*. Jakarta: Penerbit Erlangga, 1995.
- OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*. Paris: OECD Publishing, 2010.
- Organizations, Conference of The Council of Executive Secretaries of Tax. *Tax Evasion, Tax Avoidance and The Underground Economy*. Manila: The Graduate School of Lyceum of The Philippines, 1991.
- Rohatgi, Roy. *Basic International Taxation*. Den Haag: Kluwer Law International, 2002.
- Rolfe, C. *International Transfer Pricing*. London: CCH Edition Limited, 1998.
- Rosdiana, Haula dan Rasin Tarigan. *Perpajakan Teori dan Aplikasi*. Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 2005.
- Sundaran, Salvatore Schiavo Campo and Patchampet. *To Serve and To Preserve: Improving Public Administration in Comparative World*. Jakarta, 2000.
- Smullen, John. *Transfer pricing for financial institutions*. Abington Hall: Woodhead Publishing Limited, 2001.
- Spitz, Barry. *International Tax Planning*. London: Butterworth, 1983.
- Suandy, Erly. *Perencanaan Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2006.
- Surahmat, Rachmanto. *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda: Sebuah Pengantar*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2001.
- Tang, R. Y. *Transfer Pricing in United States and Japan*. New York: Praeger Publisher, 1979.
- Wright, Deloris R. *Comparative Survey: Supply Chain Management*. United States: International Transfer Pricing Journal, 2006.
- Young, Ernst and. *Transfer Pricing Global Reference Guide*. London: Ernst and Young International, 2010.

Peraturan Perundang-undangan

- Republik Indonesia. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 2007 tentang Perseroan Terbatas.
- , Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan.

- .Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.
- . Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor: PER - 43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha
- . Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor: PER - 32/PJ/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha
- . Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor: PER - 69/PJ/2011 tentang Kesepakatan Harga Transfer

Publikasi Elektronik

- Tucha, Thomas dan Brem, Markus. *Documentation of Transfer Pricing: The Nature of Arm's Length Analysis*. Cima Publishing, 2007
- Tucha, Thomas dan Brem, Markus. *Globalization, Multinational and Tax Base Allocation: Advance Pricing Agreements as Shifts in International Taxation*. Cima Publishing, 2007
- Robert Feinschreiber and Margaret Kent, *Analyzing the OECD Transfer Pricing Documentation Provisions*. Corporate Business Taxation Monthly, 2001

Skripsi

- Kusnandar, Dicky. *Perlakuan Transfer Pricing baik menurut Ketentuan Domestik dan Perjanjian Internasional*. Skripsi FISIP Universitas Indonesia, 2003

Disertasi

- Khalid Malik, Muhammad. *Tax Avoidance by Multinational Enterprises through Transfer pricing*. University of Warmick, 2006
- Rahayu, Ning. *Praktik-praktik Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) pada Foreign Direct Investment yang Berbentuk Subsidiary Company (PT. PMA) di Indonesia (Suatu Kajian tentang Kebijakan Anti Tax Avoidance)*. Universitas Indonesia, 2008

Persentasi

- Kloet, Pete. *Tax Effective Supply Chain Management: Achieving Tax Benefits from Operational Changes*, EY, 2005

Borstell, Thomas. *International Tax Planning*, 2008



Universitas Indonesia

Perencanaan pajak..., Ramos Pardamean, FISIP UI, 2012

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Ramos Pardamean
Tempat dan Tanggal Lahir : Jakarta, 29 Juli 1988
Alamat : Jl. Centex, Gg. Sopan, No. 74, RT. 003/10
Ciracas, Jakarta Timur
Nomor Telepon, surat elektronik : (021)80781191
alive2action@gmail.com
Nama Orang Tua : Ayah : Alm. Pardomuan Simamora, SH
Ibu : Rosta Siregar

Riwayat Pendidikan Formal :
SD : SD Negeri 03 Pagi Jakarta
SMP : SLTP Negeri 103 Jakarta
SMA : SMA Negeri 14 Jakarta



Verbatim Hasil Wawancara

Lampiran 1

Nama Informan : Romi (Manager Danny Darussalam Tax Center)

Waktu wawancara : 16 November 2010 pukul 14.48

T: Menurut mas, tax planning itu apa?

J: Menurut saya adalah wajar jika sebuah perusahaan mengefektifkan tax ratenya. Yang perlu kita garis bawahi bahwa transfer pricing itu bukanlah hal yang negatif. Kan wajar, jika ada transaksi antar afiliasi, antar anak. Cuma dalam koridor tax planning ini adalah, oke kita mengejar performa mengefektifkan tax rate, mengecilkan kerugian untuk perusahaan kita. Yang jadi masalah jangan sampai hal ini menjadi tax evasion. Memastikan bahwa planning, oke planning boleh. Yang tidak boleh ketika hal itu melanggar hal-hal principal yang merugikan negara.

T: Untuk perusahaan go public, tax planning seperti mempengaruhi pembelian saham tidak?

J: Secara langsung, tidak langsung mempengaruhi. Investor kan melihat performa, seperti laba dan segala macam. Nah sebagai pemicu, mereka mempunyai performa yang bagus, mereka mempunyai tax planning yang bagus. Ini mungkin jadi pertimbangan untuk investor.

T: Untuk stakeholder sendiri?

J: Kalau dari sisi stakeholder jadi topik yang diperhatikan. Kan transfer pricing sendiri, bukan hanya untuk kepentingan pajak, tetapi juga maintaining bisnis secara benar. Transfer pricing apalagi tax planning dalam hal tersebut jika salah, dan mengarah pidana, kan akan membuat stakeholder malu. Dan mereka men-support dalam artian memonitoring agar tidak melenceng, karena mereka mempunyai kepentingan disitu.

T: Kan saya konsentrasi dalam pengalihan penghasilan, menurut mas hal tersebut masuk dalam mana? Tax avoidance? Tax planning? Tax evasion?

J : Selama transaksi tersebut didukung oleh dokumentasi dan analisis yang buat dan didapat dibuktikan arm's length, menurut saya sah-sah saja.

T: Ada hal tertentu yang harus diperhatikan dalam hal tax planning perusahaan minyak, mas?

J : Tambang dan sejenisnya setahu saya. Rules main banget. So, kamu mending lihat dulu regulasinya.

T : Ada tidak mas, skema-skema transfer pricing pada perusahaan minyak?

J : Kalo hulu dan hilir, dia sudah pegang. Yang pasti, pricingnya sudah dipegang mereka. Entah dari eksplorasi langsung ke distribusi atau apapun itu pricing policy nya pasti ikut main. Kan dalam transfer pricing ada fungsional analisis. Siapa berbuat untuk siapa? Wajarnya siapa yang paling berbuat apa yang mendapatkan apa. Consideration adalah pada analisis fungsi.

T: Jika dilihat dari supply chain, bagaimana penerapan harga wajarnya mas?

J : Jika dari hal kompleks seperti itu, pricing policy itu intinya harus melakukan dulu analisis fungsi. Pertama arus dari produsen ke konsumen. Dan harus diketahui karakterisasi perusahaan tersebut. Jadi, tiap fungsi pasti punya comparablenya kan. Jadi, misalnya R&D marjinya berapa, contract R&D marjinya berapa. Sebenarnya hal yang paing penting kita harus tahu fungsi dari tiap-tiap entitas.

T : Dokumentasi yang bagaimana yang mendukung pricing polcy tersebut?

J : Pada dasarnya, dokumentasi yang diinginkan DJP adalah yang dapat membuktikan bahwa transaksi tersebut arm's length. Untuk hal ini, kita harus men-cek ke competitor kita, atau menggunakan situs knowledge, seperti bloombeog, atau yang lainnya, sehingga mencerminkan pasar.

T : Dalam fungsional analisis interview apa yang harus ditanyakan?

J : Yang pasti dalam fungsional analisis kita harus meng-grab semua data yang relevan tanda bisnis dia. Sehingga mengerti fungsi dan resiko pada tiap-tiap fungsi.

T : Untuk transaksi dua afiliasi, haruskah ada negoisasi mas?

J : Sebenarnya itu lazim. Malah kalau tidak ada negoisasi itu aneh. Hal itu menunjukkan bahwa pembeli punya kebetan untuk punya profit berapa dan pembeli pun sama mempunyai tujuan yang sama. Dari skema price tersebut mempunyai price yang disepakati dan hal itu sudah merefleksikan keinginan dua pihak tersebut dan hal itu lazim kok

T: Bagaimana bila menggunakan holding mas? Kan berarti price policynya dari mereka?

J: Harus dilihat tanggung jawab ke parent. Parent jual cost plus 3 %, lo jual \$1000/ton. Mempunyai kewajiban untuk merefleksikan pricing policy parent tersebut. Dan biasanya parent sudah menyiapkan TP doc untuk hal semacam ini.

T: Apakah TP doc salah satu unsur dalam pemeriksaan, mas?

J: Sejak ada PER-39. Dalam setiap SPT harus melampirkan transaksi hubungan istimewa. Sebelum ini mungkin hanya perusahaan yang diperiksa yang menyiapkan TP doc. Jadi, menurut saya kalau sekarang ya sudah pasti.

Ket:

T: Ramos Pardamean

J: Romi

Lampiran 2

Nama Informan : Aris Cahyadi (Tax Planning Division MedcoEnergi Internasional)

Waktu wawancara : 1 Desember 2010 pukul 16.34

T: Berdasarkan PER-43 apakah berakibat pada tax planning yang selama ini dilakukan ?

J: Ya kan selama ini gunakan SE-043 4PER-39. Dimana yang pada peraturan tersebut untuk mencantumkan dokumentasi tidak wajib hanya pada PER-39 saja mulai ada, hanya belum ada peraturan pelaksanaannya.

T: Sepenting apakah dilakukannya tax planning untuk Medco?

J: Sangat penting, pendirian divisi pajak khusus tax planning sudah menjawab bahwa tax planning penting untuk Medco.

T: Bagaimana penentuan harga Medco pak?

J: Penentuan harga produk Medco ditentuka berdasarkan harga pasar dan juga ditambah biaya-biaya transportasi dan biaya lainnya. Jika tidak salah hal ini juga dicantumkan pada annual report.

T: Jadi pada dasarnya hanya berdasarkan cost method ,ya pak?

J: Bisa dibilang begitu, ditambah penyesuaian tertentu.

T: Penyesuaian tertentu apa, pak?

J: Transportasi dan biaya lainnya itu lho.

T: Setelah itu bagaimana Medco menentukan metode TP yang tepat?

J: Pertama, kita liat fungsinya. Lalu kita memilihkan metode yang tepat, ya kalau bisa pakai yang tradisional method.

T: Bisa dicontohkan pada supply manajemen Medco?

J: Jika diperhatikan arus barang berasal dari eksplorasi lalu refining lalu distribusi. Neh, dari sini sudah bisa kelihatan metode apa yang tepat. Eksplorasi ke refining, CUP mungkin metode yang tepat untuk raw material. Dan refining ke distribusi, mungkin cost plus karena nilai tambah pada produk.

T: Dalam hal ini Medco sangat menuruti koridor peraturan ya, pak?

J: Itu harus, karena pada dasarnya Medco memang ingin mempunyai hubungan yang baik dengan pemerintah. Tapi juga akan selalu melakukan langkah strategis untuk perencanaan pajak juga. Jadi, tax planning yang memberikan dua benefit.

T: Dalam transaksi jasa pak bagaimana metode harga wajarnya?

J: Untuk hal itu pada setiap level supply chain memegang fungsi penuh, seperti mereka juga memegang marketing juga. Hal ini terkadang ada konsumen yang memang langsung ingin membeli minyak mentah sebelum refining. Atau dapat dikatakan setiap level supply chain kita full fledge. Sehingga tidak ada intraservice, walaupun ada cuma transportation saja.

T: Ramos Pardamean

J: Aris Cahyadi

Lampiran 3

Nama informan : Achmad Amien (Kasi Transfer Pricing dan Transaksi Khusus)

Waktu wawancara : 26 November 2010 pukul 8.37

A: Menurut kamu mengalihkan pajak boleh tidak?

R: Menurut saya boleh, pak. Asal dapat dibuktikan bahwa harga itu wajar. Yang jadi masalah kalau tidak bisa dibuktikan pak. Dan menurut pak John Hutagaol hal tersebut sah-sah saja.

A: Menurut saya hal tersebut tidak sah?

R: Menurut bapak kenapa?

A: Sebenarnya kalau ada manipulasi pun menurut saya sah-sah saja. Itu bisnis kok. Tapi saya akan memajaki mereka sesuai dengan fungsi mereka masing-masing. Misalnya, ada perusahaan afiliasi dari Indonesia di Singapura, dua pihak tersebut melakukan transaksi, akan tetapi yang di Singapura tidak mempunyai bentuk fisik atau letter box company, maka akan koreksi sesuai dengan fakta yang ada.

R: Bagaimana bila yang di Singapura ada pak. Misalnya, distributor?

A: Boleh seperti itu, asal perusahaan tersebut secara fungsional dan ekonomis ada.

R: Apa bedanya antara mengecilkan beban pajak dengan optimasi pajak?

A: Kalau optimasi pajak hal tersebut karena adanya perbedaan tarif dan mungkin dengan hal ini Wajib Pajak mendapatkan beban pajak yang lebih kecil, karena mungkin tarif pajak dinegara yang lain lebih kecil sehingga mendapatkan pajak yang lebih kecil. Hal dalam mengalihkan pendapatan dan resiko sebenarnya boleh, hanya sekali lagi perusahaan tersebut dapat menjelaskan dan membuktikan bahwa fungsi perusahaan tersebut ada dan tak ada upaya untuk mengaburkan fungsi dari perusahaan tersebut. Dan juga ada sebenarnya, TP doc itu bukan dibuat setelah transaksi terjadi tapi sebelumnya, TP doc itu seharusnya hal yang mendasari kenapa harga yang diambil waktu itu segitu. Dan juga yang dikerjakan konsultan sekarang

mengambil tugas kerja kantor pajak, karena sebenarnya yang dilakukan oleh konsultan bukanlah TP doc, TP review dan yang melakukan review tersebut adalah kantor pajak dong. Nah, yang seharusnya dilakukan konsultan pajak adalah menemani Wajib Pajak dalam menetapkan dasar harga, bukannya menjadi tempat mencari pembenaran.

Keterangan:

R: Ramos Pardamean

A: Achmad Amien



Lampiran 4

Nama informan : Darussalam (Partner Danny Darussalam Tax Center)

Waktu wawancara : 15 Desember 2010 pukul 11.24

R: Menurut bapak tax planning itu apa?

D: Perencanaan pajak itu adalah skema dalam upaya mengecilkan beban pajak dengan mengikuti koridor peraturan pajak. Sehingga tidak melanggar hukum.

R: Berarti ada azas harus ada tax saving ya pak?

D: Itu harus ada. Jadi memang pemilihan berbagai alternatif dalam upaya mengecilkan beban pajak.

R: Menurut bapak transfer pricing bisa menjadi tools yang tepat buat itu gak, pak?

D: Transfer pricing ya, kan transfer pricing kan sifatnya cost border. Pemilihan berbagai alternatif penempatan fungsi perusahaan pada tarif pajak negaranya yang rendah tanpa melanggar aturan itu sendiri. Fungsi itu kan banyak ada produksi, distribusi dan fungsi-fungsi itu kan mempunyai risk dan reward tersendiri. Risk nya tinggi berarti rewardnya tinggi, itu sudah hukumlah. Dan jika risknya rendah berarti rewardnya juga rendah. Perusahaan akan meletakkan perusahaan dengan risk yang tinggi yang otomatis rewardnya tinggi di negara-negara yang tarif pajaknya rendah, sehingga reward tersebut akan terkena pajak yang rendah. Itu konteks tax planning dalam transfer pricing.

R: Pada dasarnya itu supply chain management ya pak?

D: Ya, betul supply chain management.

R: Dari literature yang yang saya baca, ada full-fledge manufacturing, contract manufacturing dan toll manufacturing. Bagaimana derajat resikonya pak?

D: Ya, transfer pricing itu seperti itu. Taruh fungsi perusahaan yang risknya besar di negara yang tarif pajaknya rendah. Biasanya fungsi yang risknya besar adalah pada fungsi marketing. Kita taruh di Singapura. Seperti itulah transfer pricing.

R: Menurut bapak Arm's length range itu bisa menjadi celah untuk Wajib Pajak gak, pak?

D: Jadi gini, transfer pricing kan berbagai pemilihan alternatif dalam meletak fungsi demi tujuan mengecilkan pajak. Tax planning itukan harus dilakukan sepanjang mengikuti aturan, sepanjang mengikuti aturan itu sepanjang mengikuti range harga arm's length itu sendiri. Ini kan bicara range kan bukan single. Konteksnya harga pasar yang digunakan masuk dalam range, tidak ada masalah itukan planning.

R: Walaupun akhirnya dapat mengalihkan penghasilan keluar negeri pak?

D: Tapi kan dalam konteks kan masih dalam range, kan kita bermain dalam harga pasaran, selama harga tersebut dikatakan wajar hal tersebut sah-sah saja. Kalaupun ada benefit itukan keuntungan kita. Sepanjang kita tidak melanggar hukum. Sepanjang harganya wajar ya saya tidak salah dong. Kan konteks transfer pricing kan yang penting harga yang terjadi pada transaksi wajar. Harga itu kan range kan.

R: Jadi pada kenyataannya, untuk menentukan harga yang pasti tidak bisa ya pak?

D: Transfer pricing kan cara membuktikan harga dengan cara membanding-bandingkan. Ilmu membanding-bandingkanlah simplenya.

R: Kan kata bapak ilmu tersebut adalah ilmu membandingkan, kan ada juga tuh pak analisis kesebandingan, apakah hal tersebut hanya membanding-bandingkan saja pak atau ada makna khusus dari hal tersebut pak?

D: Sebenarnya kan dalam analisis kesebandingan kan ada banyak faktor. Entar kan terkait dengan metode transfer pricing itu sendiri, cuma yang jelaskan tidak ada harga yang, di transfer pricing kan ada kata comparable kan dapat dibandingkan dengan kondisi yang sama, itu kata kuncinya. Idealnya price to price, dalam realitanya kan susah, ternyata ada metode lain ketika tidak bisa menggunakan comparable uncontrolled method, jadi bisa berdasarkan price atau profit. Kan bisa menggunakan yang namanya net margin atau gross

margin, misalnya cost plus, resale price, dan apabila menggunakan net margin kita menggunakan TNMM. Pada hakekatnya metode yang terbaik adalah comparable uncontrolled method, faktanya tidak sesimple itu kan. Ada metode lain yang tidak price to price

R: Masalah TNMM nih pak, dari literature yang saya baca, comparable TNMM diukur dengan memiliki return yang hampir sama pada industri yang sama pada kondisi yang hampir sama dalam rentang waktu yang bisa menjadi alasan. Bagaimana mana menurut bapak?

D: Dalam OECD kan hal ini kan metode last resort ketika metode yang tiga tadi tidak bisa dipakai (traditional method), artinya begini TNMM itu kan yang penting fungsinya sama kan. TNMM sebenarnya sudah bisa mengcover, hal-hal yang tiga metode tadi tidak bisa, misalnya begini cost plus tadi kan bermain pada gross margin, sekarang kan sistem pembukuan kan berbeda-beda kan mas. Yang namanya harga pokok itu seperti apa? Ada orang yang memasukkan unsur bunga pada harga pokok. Ketika berbicara TNMM, masalah perbedaan ini kan akhirnya tercoverkan, soalnya TNMM kan main dibawah, net margin. Jadi perbedaan dalam pembukuan dalam TNMM semua hal tersebut akan tercover dalam TNMM tersebut. Apa yang menjadi masalah dalam cost plus semua ternetralisir dalam TNMM. Unsur biaya bisa saja masuk dalam unsur gross atau bisa saja masuk dalam administrasi. Jadi TNMM itu adalah metode pada saat semua metode tidak bisa digunakan dan menggunakan yang namanya net margin untuk menetralsisir perbedaan-perbedaan tersebut.

R: Pak, kalo dalam OECD mengatakan misalnya apabila ada R&D services dalam penentuannya menggunakan cost plus, dilihatnya dari mana ya pak?

D: Service itu sebenarnya simple, service itu kan ada cost, saya minta profit berapa dari cost yang terjadi. Jadi wajar bila menggunakan cost plus, plusnya itu adalah service.

R: Apakah ada derajat keperntingan dalam analisis kesebandingan pak? Kan ada 5 analisis yaitu, analisis fungsi, ketentuan kontrak, karakterisasi barang, kondisi ekonomi dan strategi usaha. Gimana tuh pak?

D: Itu semua satu-satu kesatuan mas, saling mempengaruhi dalam penentuan. Memang fungsional analisis lebih penting, tapi yang lainnya juga saling mempengaruhi dalam penentuan harga mas.

R: Pak kabarnya kan kita pada tahun 2012 akan menggunakan IFRS, nah kan masalah pada cost plus kan pada perbedaan PSAK, apakah hal ini bisa membuat cost plus menjadi lebih tepat lagi pak?

D: Bisa jadi. Tapi kan pada hakekatnya kan harga pasar mas. Jadi untuk masalah komponen seperti ini saya juga belum tahu mas. Klo bener-bener saklek yam as. Maksudnya mengatur sampai dalam hal komponen HPP, hal itu bisa jadi.

R: Pada PER-43, ada penderajatan metode pak, yaitu tradisional method dan metode lainnya. Mengapa bisa gitu ya pak?

D: Kan transfer pricing basicnya ingin price diadu dengan price, price to price. Maka nya metode tradisional lebih diutamakan apalagi metode CUP itu.

R: CUP itu diutamakan apa karena mencerminkan harga pasar ya pak?

D: Ya, mas. Kan pada CUP harga diadu dengan harga sedangkan yang lainnya tidak mas.

R: Kalo dilihat kan tadi price to price, seperti hanya menggunakan satu ruang analisis. Bagaimana dengan analisis lainnya?

D: Itu juga tetap diperhatikan juga. Price to price juga bisa digunakan apabila kondisinya sebanding.

R: Apa yang sebenarnya dilakukan DJP dalam pemeriksaan transfer pricing pak?

D: Untuk memastikan harga wajarkan dapat digunakan berbagai cara, bisa dengan pemeriksaan yang dapat menghabiskan energy kedua belah pihak atau dapat menggunakan Advance Pricing Agreement, yah mending sepakat diawal sehingga tidak menghabiskan energy. Ya, menurut saya jangan semata-mata lewat pemeriksaan saja, APA juga bisa menjadi pertimbangan.

Ket:

D: Darussalam

R: Ramos Pardamean

Lampiran 5

Nama informan : John Hutagaol (Kepala KPP PMA Satu)

Waktu wawancara : 3 Desember 2010 pukul 9.13

T: Tax Planning?

J: Tax planning adalah langkah-langkah yang diatur dalam kebijakan perusahaan dalam memenuhi kewajibannya dibidang perpajakan dan mengeksekusi hak di bidang perpajakan sesuai ketentuan yang berlaku.

T: Tax planning seharusnya compliance atau mengefektifkan total beban pajak?

J: Tax planning kan merupakan langkah-langkah strategis perusahaan, dalam hal langkah strategis perusahaan, dalam hal formal dan materil

T: Tapi pada kenyataan mengecilkan beban pajak?

J: Tax planning bukanlah sesuatu agenda yang bukan berupaya mengurangi kewajiban perpajakannya.

T: Dalam literatur dikatakan ada istilah tax planning, tax avoidance, tax evasion, dan tax fraud?

J: Itu cuma istilah saja. Tax evasion adalah penyimpangan pajak, avoidance berkata tidak menyimpang hanya memanfaatkan

T: Tax fraud sendiri?

J: Hampir sama dengan tax evasion.

T: Income shifting itu apa?

J: Penggeseran penghasilan ke periode berikutnya, dalam pengertian horizontal. Vertikalnya, penggeseran dari suatu entitas ke entitas lainnya. Atau dalam horizontal, mempunyai arti mengubah income. Substitusi income tidak berubah, hanya namanya saja yang berubah.

T: Pada kenyataanya hanya pasar banyak, pak. Apakah ini yang menyebabkan ada arm's length price?

J: Ya, itu benar. Arm's length kan bukan ilmu pasti.

T: Arm's length range kan menyebabkan adanya range, pak. Berarti rentangan pada level rendah dan tinggi. Apakah ini bisa menjadi satu faktor untuk income shifting?

J: Itukan cuma metodenya saja dalam rangka menggeserkan penghasilannya. Yang pasti, harga tersebut harus merefleksikan harga pasar. Dan apabila harga yang merefleksikan tersebut rupanya masih bisa memberikan benefit berupa penggeseran penghasilan. Ya itu sah-sah saja. Dan itu haru diuji dulu dengan menggunakan metode yang ada di PER-43

Ket:

T: Ramos Pardamean

J: John Hutagaol

Lampiran 6

Nama Informan : Harris (Kasi di Direktorat Peraturan Pajak 2)

Waktu : 5 Desember 2011 jam 14.00

1. Menurut Bapak/Ibu Apa yang menyebabkan Dirjen Pajak menerbitkan PER-43?

Ya Dirjen Pajak ingin memberikan kacamata yang sama yang dipakai oleh Dirjen Pajak dalam melihat penyalahgunaan transfer pricing. Seperti yang kita ketahui ada SE-04, banyak yang salah kaprah terhadap surat edaran sehingga dianggap peraturan pelaksana, padahal surat edaran itu bersifat ke dalam, dalam hal ini untuk memandu fiskus-fiskus untuk mengoreksi transfer pricing yang terindikasi disalahgunakan. Nah PER-43 adalah kacamata itu agar Wajib Pajak melihat hal yang sama dengan Dirjen Pajak.

2. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat kepada PER-43 dan PER-32 dengan SE-04 ada perubahan yang mendasar dalam hal mengoreksi transaksi, yaitu dari yang mengoreksi transaksi dari contoh-contoh transaksi pada SE-04 menjadi mengoreksi transaksi dengan transaksi yang sebanding, apakah hal ini benar?

Mengapa berubah?

Siapa bilang dalam SE-04 tidak ada analisis kesebandingan, malahan sudah mengatur analisis fungsi dan risiko, masalahnya adalah sifat dari SE tersebut ke dalam bukan keluar.

3. Menurut Bapak/Ibu Apa yang menyebabkan Dirjen Pajak menerbitkan PER-69?

Pada kenyataannya banyak Wajib Pajak yang mempropose APA tapi tidak bisa ditindaklanjuti karena belum ada payung hukum untuk melaksanakan hal tersebut. Dan menurut kami APA itu baik karena kita disini berdiskusi untuk harga transfer yang tidak dibuat untuk mengelabui kami, Jadi ya kami terbitkan saja PER-43

4. Menurut Bapak/Ibu Apakah yang menyebabkan PER-43 diamandemen sehingga menjadi PER-32?

Dalam setahun ini ada keluhan mengenai batas 10 juta, untuk Wajib Pajak yang UKM mereka merasa keberatan karena tidak mampu membayar konsultan untuk TP Doc dan untuk PMA mereka merasa tidak efisien apabila transaksi yang kecil juga kena untuk buat TP Doc, kata mereka apa yang bisa dishifting dengan transaksi 10 juta. Dan 2010 kemarin OECD menerbitkan peraturan baru tentang panduan dan kita harus mengikuti

karena banyak perusahaan yang merupakan PMA berasal dari negara member OECD, maksudnya biar tidak ada perbedaan metode pengujian, sehingga kalau ada beda bisa diteliti lagi.

5. Menurut Bapak/Ibu, bagaimanakah dokumentasi yang dikatakan sebanding atau layak dijadikan pebanding sesuai dengan variable-variable yang ada pada PER-32?

Ya itu ada di PER 32 kok yang lima faktor yang mempengaruhi.

6. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat setelah SE-04 tahun 93 ada perubahan skema transfer pricing, yaitu dari penggunaan letter box company ke penggunaan toll manufacturing dan sejenisnya yang menggunakan perusahaan dengan fungsi tertentu, apakah hal tersebut benar terjadi? Mengapa? Apakah banyak Wajib Pajak yang menggunakan toll manufacturing dan lain-lainnya dalam upayanya untuk menggeserkan risiko dan fungsi?

Ya, hal ini benar karena kami sendiri sering berurusan dengan perusahaan yang menggunakan toll manufacturing dan sejenisnya. Ya memang perusahaan-perusahaan seperti ini menarik karena mereka bisa menggeserkan fungsi dan risiko, sehingga bisa saja kalau ditemui kantornya di gedung dengan tower tapi fungsi nya manufacture ya alasan mereka fungsi kan bisa dilakukan dengan perusahaan lain tinggal perusahaan lain ini mencharge mereka.

7. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat kepada PER-32 pasal 4 ayat 1 huruf c yang berisi: ” dalam hal Data Pembanding Internal yang tersedia sebagaimana dimaksud pada huruf b bersifat insidental, maka Data Pembanding Internal dimaksud hanya dapat dipergunakan dalam transaksi yang bersifat insidental antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa”, ada istilah incidental, tetapi tidak dijelaskan definisinya pada pasal berikutnya, apakah yang dimaksud dengan incidental ini? Mengapa pada pasal berikutnya tidak dijelaskan mengenai pasal tersebut?

Data incidental yang dimaksud ada data yang tidak secara rutin ada, biasanya data ini adalah transaksi yang purchase ordernya tiba-tiba muncul. Tidak ada karena kami merasa Wajib Pajak mengerti hal tersebut.

8. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat kepada PER-32 pasal 3 ayat 4 yang berisi:

“Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan nilai seluruh transaksi tidak melebihi Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah) dalam 1 (satu) tahun pajak untuk setiap lawan transaksi, dikecualikan dari kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2)”, menandakan bahwa transaksi yang tidak melebihi sepuluh milyar dalam 1 satu pajak tidak memiliki kewajiban untuk menerapkan dokumentasi kewajaran dalam transaksinya, apakah hal ini menandakan bahwa transaksi yang dibawah 10 milyar dikatakan telah wajar?

Tidak bisa dikatakan seperti itu, karena pada akhirnya transaksi apapun pasti kamu audit lagi. Oke di situ dikatakan tidak wajib TP doc, tapi bukan berarti mereka bebas tidak diaudit, karena jika ada abused pasti kami tahu dan koreksi.

- 9. Menurut Bapak/Ibu, jika dilihat dari PER-32 dan PER-43, ada peraturan mengenai rentangan harga wajar, mengapa hanya ada truncated arm's length range (menggunakan interkuartil), mengapa tidak ada peraturan mendetil mengenai koreksi harga wajar dengan rentangan tersebut tersebut?**

Kami menggunakan interkuartil karena kami kuatir bila menggunakan seluruh rentangan tersebut ada data yang dimanipulasi. Pada prakteknya kami menggunakan median, kenapa kami tidak menggunakan titik terdekat dengan harga transfer karena kami bisa saja menggunakan titik terjauh dari harga transfer sehingga koreksi kami jadi besar dan menguntungkan kami, tapi kami melihat dari sisi keadilan sehingga kami memilih untuk menggunakan median.

Lampiran 7

Nama Informan : Dexter (Tax Manager di PB Taxand)

Waktu : 16 Desember 2011 jam 10.00

1. Menurut Bapak/Ibu, apakah alasan Dirjen Pajak menerbitkan PER 43?

Pada dasarnya, PER-43 memberikan kejelasan dalam mengaplikasikan metode transfer pricing. Seperti yang kita ketahui bahwa perubahan dari metode hirarki menjadi metode yang paling layak terjadi karena usaha Dirjen Pajak untuk sejalan dengan OECD guidelines. Jadi alasan Dirjen Pajak menerbitkan PER-43 adalah untuk memberikan kepastian dalam melakukan transfer pricing.

2. Menurut Bapak/Ibu, apakah Dirjen Pajak menerbitkan PER-43 dan PER-69 adalah upaya Dirjen Pajak untuk menutupi lubang atau loopholes?

Ya, kita dapat berkata Dirjen Pajak berusaha untuk menutupi atau loopholes yang ada pada peraturan sebelumnya, karena seperti yang kita ketahui memang pada peraturan sebelumnya yakni SE-04 memang banyak lubang atau loopholes yang ada, walaupun pada PER-43 juga masih banyak lubang atau loopholes yang ada, tapi tidak sebanyak loopholes pada peraturan sebelumnya.

3. Menurut Bapak/Ibu, Dirjen Pajak juga menerbitkan PER-69 yang menurut saya adalah untuk mencegah penyalahgunaan transfer pricing, bagaimana menurut anda?

PER-69 adalah sebuah peraturan tentang kesepakatan harga transfer, jika melihat secara garis besarnya memang benar bisa untuk mencegah tapi pada dasarnya PER-43 dan PER-32 adalah peraturan yang memang bertujuan untuk mencegah adanya penyalahgunaan transfer pricing.

4. Menurut Bapak/Ibu, apakah alasan Dirjen Pajak untuk mengamandemen PER-43 menjadi PER32?

Dari pengalaman saya dalam bidang konsultasi, saya percaya PER-32 diterbitkan karena banyak Wajib Pajak yang keberatan pada bagian tertentu pada PER-43. Sebenarnya ada tiga alasan Dirjen Pajak mengamandemen PER-43, yang pertama pada masa PER-43 banyak usaha kecil menengah yang mengkomplain bahwa mereka tidak mempunyai budget untuk membayar konsultan untuk menyiapkan TP doc mereka, sehingga akhirnya pada PER-32 batasanya dirubah menjadi 10 milyar rupiah. Kedua, transaksi domestic, banyak Wajib Pajak yang mengeluhkan, bagaimana bisa transaksi domestic terjadi penggeseran penghasilan, ya walaupun sebenarnya bisa, sehingga Dirjen Pajak pun akhirnya melimitasi beberapa transaksi lokal yang bisa menggeserkan penghasilan. Ketiga, ya karena ada perbedaan antara negara tentang metode hirarki dan yang paling layak, karena hal ini menyebabkan adanya perbedaan metode pengujian transaksi pada dua negara, sehingga PER-32 mengkonfirmasi bahwa Dirjen Pajak sejalan dengan OECD.

5. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat setelah SE-04 tahun 93 ada perubahan skema transfer pricing, yaitu dari penggunaan letter box company ke tax efficient supply management yang menggunakan perusahaan dengan fungsi tertentu, apakah hal tersebut benar terjadi? Mengapa?

Ya, karena adanya globalisasi, dunia semakin kecil. Berbeda dengan masa yang lalu dunia begitu terpisah, sehingga dalam upaya mengefisienkan beban pajaknya mereka dapat dengan mudah menggunakan letter-box company yang secara fungsi dan risiko tidak ada hubungannya pada manajemen rantai pasokan tapi bisa digunakan untuk mengefisienkan beban pajak. Berbeda dengan dunia sekarang yang begitu global yang membuat dunia serasa lebih kecil, maka Wajib Pajak pun harus mencari jalan yang lain dalam mengefisienkan beban pajak pada level grup, pada zaman ini bentuk-bentuk perusahaan harus dapat dibuktikan dengan menjalankan fungsi dan risiko tertentu, maka sudah menjadi prioritas Wajib Pajak untuk menggunakan cara lain untuk mengecilkan beban pajak, contohnya pemilihan bentuk entitas yang mau menjadi full-fledge atau contract manufacturing ataupun sebagainya.

6. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat kepada PER-32 pasal 4 ayat 1 huruf c yang berisi: *” dalam hal Data Pembanding Internal yang tersedia sebagaimana dimaksud pada huruf b bersifat insidental, maka Data Pembanding Internal dimaksud hanya dapat dipergunakan dalam transaksi yang bersifat insidental antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa”*, ada istilah incidental, tapi tidak dijelaskan pada pasal berikutnya, apakah hal ini menandakan bahwa istilah tersebut ada pada peraturan lain? Jika tidak, apakah hal ini adalah suatu hal yang dapat dimanfaatkan oleh Wajib Pajak untuk perencanaan pajak?

Kalau insidental yang saya tahu artinya suatu yang berbeda dengan frekuensi. Ya bisa dibidang tidak rutin, munculnya tidak sesuai dengan frekuensi yang biasanya.

7. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat kepada PER-32 pasal 3 ayat 4 yang berisi: *“Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan nilai seluruh transaksi tidak melebihi Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah) dalam 1 (satu) tahun pajak untuk setiap lawan transaksi, dikecualikan dari kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2)”*, menandakan bahwa transaksi yang tidak melebihi sepuluh milyar dalam 1 satu pajak tidak memiliki kewajiban untuk menerapkan kewajiban dalam transaksinya, bagaimanakan penghitung sepuluh milyar ini, apakah penghitungan ini dihitung dari seluruh transaksi walaupun pembayaran transaksi dicicil seperti consignment atau memang transaksi ini jumlah dari transaksi yang pembayarannya telah benar-benar terjadi?

Kalau menurut yang saya tangkap adalah nilai seluruhnya dari transaksi dari setiap pihak yang berelasi.. Maksudnya kalau pada consignment pun ada nilai seluruhnya. Nah itu yang mungkin dimaksud oleh ayat.

- 8. Menurut Bapak/Ibu, jika dilihat dari PER-32, jenis rentangan harga wajar kita hanya satu yaitu full arm's length range berbeda dengan IRS seksi 482 yang memiliki tambahan rentangan, yaitu truncated arm's length yang menggunakan interkuartil, apakah ini tandanya Wajib Pajak dapat memanfaatkan secara penuh rentangan harga yang dipunyai oleh Wajib Pajak dan telah dikatakan sebanding oleh Dirjen Pajak?**

Indonesia hanya menggunakan satu, yaitu interkuartil. Ya mungkin bisa dikatakan truncated sesuai istilah yang kamu omongin tadi. Alasan pemakaiannya ya bisa karena rentangan lebih kecil sehingga Wajib Pajak tidak bisa mengatur terlalu rendah atau tinggi atau mungkin untuk menghilangkan kecurigaan karena rentangan yang terlalu lebar.

- 9. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat pada PER-32 tidak diatur tentang penggunaan multiple years data, apakah dengan adanya celah ini membuat Wajib Pajak dapat menggunakan data pada tahun yang mungkin secara kualitas tidak sama pada tahun sekarang tapi bila dilihat dari variabel yang ada pada PER-32 dapat dikatakan Sebanding?**

Pada prakteknya penggunaan multiple years data dapat digunakan dan tidak digunakan, hal ini sesuai dengan perkataan OECD. Untuk masalah kejelasan untuk peraturan di Indonesia mungkin memang harus dibuat jelas, apakah bisa digunakan ataupun tidak. Di firma kami, kami menggunakan multiple years data karena kami menyadari bahwa untuk mencari data pada tahun ini dan sesuai dengan transaksi kami sangat sukar. Dan data tersebut harus reliable secara tahun dan isi, sehingga tidak bisa menggunakan data pada tahun yang seandainya walaupun secara variabel PER-43 sebanding.

- 10. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat dari segi secrecy perusahaan, apakah mengajukan kesepakatan harga transfer adalah suatu hal yang tepat bagi perusahaan yang menggunakan transfer pricing sebagai alat memperbesar laba setelah pajak?**

Ya untuk perusahaan tertentu memang melakukan APA akan membuka semua rahasia dari perusahaan, maka dari itu harus bijak untuk melakukan APA jangan sampai dengan APA perusahaan tidak nyaman berbisnis dan ketika APA sudah ditandatangani pun belum pasti Wajib Pajak untuk tidak diperiksa lagi transaksinya walaupun APA berlaku 3 tahun. Ya kalau melakukan agresif tax planning ya jangan melakukan APA.

Lampiran 8

Nama Informan : Christine (Dosen FE UI)

Waktu : 9 Desember 2011 jam 16.00

1. Menurut Bapak/Ibu, apakah banyak Wajib Pajak yang memanfaatkan lubang atau loopholes terjadi karena sumber daya yang kurang memadai dari Dirjen Pajak?

Mungkin, karena seperti yang kita ketahui SDM Dirjen Pajak tidak semua mengerti atau menguasai topic transfer pricing ini.

2. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat banyak kasus pada saat SE-04 telah diterbitkan banyak fiskus yang bingung pada saat mengoreksi beberapa kasus tertentu, apakah ini disebabkan karena kualitas sumber daya yang kurang atau memang watak yang kurang baik dari para fiskus tersebut?

Sebenarnya ini pertanyaannya terlalu subjektif, tapi yang saya tahu masalah yang terjadi karena field experience yang kurang dari fiskus tersebut dan mungkin karena kurangnya training yang memadai sehingga kurang knowledge pada topic transfer pricing, sehingga memang benar bahwa Dirjen Pajak kurang dalam hal kuantitas dan kualitas pada bidang transfer pricing ini.

3. Menurut Bapak/Ibu, apakah yang mendasari Dirjen Pajak untuk menerbitkan PER-43 dan PER-69?

Menurut saya, karena hal ini merupakan tuntutan, jika melihat pada masa yang dahulu transfer pricing kan masih soft target dari Dirjen Pajak, hal ini terlihat karena masih banyaknya fiskus yang kurang aware dan well-knowledge tentang transfer pricing akan tetapi transfer pricing tidak dapat dihindari karena semakin emerge. Jadi, menurut saya, peraturan tersebut diterbitkan untuk memberikan kepastian hukum, hal ini agar tidak terjadi perbedaan pandangan, kan SE-04 ini kan dilihat dari sisi pemeriksa dan dari sisi WPnya sendiri belum ada. Dan PER-69 sendiri adalah tuntutan dari masyarakat karena jika dilihat dari undang-undang kita telah lama ada peraturan APA tetapi belum ada how-to nya akan peraturan tersebut.

4. Menurut Bapak/Ibu, apakah Dirjen Pajak menerbitkan PER-43 dan PER-69 adalah upaya Dirjen Pajak untuk menutupi lubang atau loopholes seperti yang dikatakan oleh Bu Ning Rahayu dalam disertasinya?

Bisa saja (usaha untuk menutup loopholes yang dikatakan oleh Bu Ning), kan hal tersebut dilihat dari orang yang memanfaatkan hal tersebut sebagai loopholes, tetapi pada dasarnya hal tersebut kan menandakan belum adanya kepastian hukum dalam poin-poin yang yang kamu sebutkan tadi.

5. Menurut Bapak/Ibu, pada tanggal 11 November 2011 Dirjen Pajak menerbitkan PER-32 yang bersifat melengkapi dan merevisi PER-43, apakah hal ini disebabkan karena kurang berhasilnya implementasi peraturan tersebut atau memang isi peraturan PER-43 sudah kadaluarsa untuk tahun pajak sekarang ini?

Kalau menurut saya PER-32 bersifat merevisi, kalau dilihat di PER-32 yang berubah adalah pada bagian crucial, yaitu misalnya pada penentuan metode dari yang hirarki kepada the most appropriate, hal ini merupakan hal untuk menyelaraskan dengan perkembangan dunia, karena ada kejadian ada perbedaan metode yang terjadi pada dua negara karena yang satunya Indonesia yang menggunakan hirarki dengan negara yang memakai OECD dengan metode yang most appropriate. Lalu ada protes mengenai jumlah transaksi yang dari 10 juta rupiah menjadi 10 milyar rupiah, karena jika melihat kepada transaksi yang sebesar 10 juta maka akan banyak TP doc yang harus dibuat oleh WP, sehingga membuat WP merasa kurang nyaman dengan hal tersebut.

6. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat target setoran pajak yang meningkat tapi selalu gagal untuk dipenuhi adalah salah satu motif Dirjen Pajak untuk menerbitkan PER-32?

Bisa saja ya, tapi saya tidak melihat sejauh itu. Karena menurut saya hal ini merupakan perbaikan dari peraturan sebelumnya.

7. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat kepada PER-43 dan PER-32 ada perubahan yang mendasar dalam hal mengoreksi transaksi, yaitu dari yang mengoreksi transaksi dari contoh menjadi mengoreksi transaksi dari transaksi yang sebanding, apakah hal ini benar?

Ya, memang ada perubahan dari yang mengoreksi dari contoh-contoh pada SE-04 menjadi menggunakan pebanding, kan seperti yang kita ketahui memang PER-43 kan memperkenalkan system TP Doc kepada perpajakan Indonesia. Ya mana memang cara yang tepat dalam mengoreksi transaksi yang tidak wajar.

8. Menurut Bapak/Ibu, apakah PER-43 dan PER-32 serta PER-69 telah menutupi celah-celah yang ada pada peraturan sebelumnya?

Ya, kalau hanya untuk menutup peraturan sebelumnya maka peraturan yang sekarang telah menutupi peraturan sebelumnya. Contohnya, seperti ketika SE-04 yang tidak mendetil mengenai dokumentasi transfer pricing, maka PER-43 sudah menutupinya.

9. Menurut Bapak/Ibu, apakah pembaharuan ini menyebabkan kesulitan pada Wajib Pajak dalam perencanaan pajaknya untuk memperbesar laba setelah pajak?

Ya, karena ada perubahan yaitu Dirjen Pajak yang tadinya mengoreksi dengan contoh-contoh seperti yang ada pada SE-04, maka sekarang berubah dengan mengoreksinya dengan transaksi yang sebanding.

10. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat kepada PER-32 pasal 4 ayat 1 huruf c yang berisi: ” dalam hal Data Pembanding Internal yang tersedia sebagaimana dimaksud pada huruf b bersifat insidental, maka Data Pembanding Internal dimaksud hanya dapat dipergunakan dalam transaksi yang bersifat insidental antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa”, ada istilah incidental, tapi tidak dijelaskan pada pasal berikutnya, apakah arti incidental ini?

Kalau insidental yang saya tahu artinya tidak terus menerus atau hanya sesekali saja. Jadi ya, pebanding seperti ini hanya untuk transaksi yang sesekali saja.

11. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat kepada PER-32 pasal 3 ayat 4 yang berisi:

“Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan nilai seluruh transaksi tidak melebihi Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah) dalam 1 (satu) tahun pajak untuk setiap lawan transaksi, dikecualikan dari kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2)”, menandakan bahwa transaksi yang tidak melebihi sepuluh milyar dalam 1 satu pajak tidak memiliki kewajiban untuk menerapkan kewajaran dalam transaksinya, bagaimanakan penghitung sepuluh milyar ini, apakah penghitungan ini dihitung dari seluruh transaksi walaupun pembayaran transaksi dicicil seperti consignment atau memang transaksi ini jumlah dari transaksi yang pembayarannya telah benar-benar terjadi?

Kalau menurut yang saya tangkap adalah nilai seluruhnya dari transaksi. Maksudnya kalau pada consignment pun ada nilai seluruhnya. Nah itu yang mungkin dimaksud oleh ayat.

12. Menurut Bapak/Ibu, jika dilihat dari PER-32, jenis rentangan harga wajar kita hanya satu yaitu full arm's length range berbeda dengan peraturan IRS seksi 482 yang memiliki tambahan rentangan, yaitu truncated arm's length yang menggunakan interkuartil, apakah ini tandanya Wajib Pajak dapat memanfaatkan secara penuh rentangan harga yang dipunyai oleh Wajib Pajak dan telah dikatakan sebanding oleh Dirjen Pajak?

Dalam prakteknya Dirjen Pajak menggunakan interkuartil walaupun tidak ada peraturan yang menjelaskan harus menggunakan apa? Akan tetapi kalau memang tidak ada yang mengatur tinggal Wajib Pajak mana yang berani untuk menyatakan kalau transaksinya dapat menggunakan full-arm's length range, karena ya sah-sah saja.

13. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat pada PER-32 tidak diatur tentang penggunaan multiple years data, apakah dengan adanya celah ini membuat Wajib Pajak dapat menggunakan data pada tahun yang mungkin secara kualitas tidak sama pada tahun sekarang tapi bila dilihat dari variabel yang ada pada PER-32 dapat dikatakan Sebanding?

Ya kalau memang tidak diatur mengenai pembatasan penggunaan multiple years data maka ya sah-sah saja menggunakan data pada tahun yang mungkin tidak reliable pada tingkatan tahun tapi secara variable yang ada pada PER-32 sebanding, ya sah-sah saja.

14. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat dari segi secrecy perusahaan, apakah mengajukan kesepakatan harga transfer adalah suatu hal yang tepat bagi perusahaan yang menggunakan transfer pricing sebagai alat memperbesar laba setelah pajak?

Tidak tepat, karena APA kan seperti membuka semua rahasia tentang perusahaan, apalagi kamu kan sepertinya membela perusahaan yang melakukan agresif tax planning. Ya tidak mungkin perusahaan seperti itu mau rahasianya terbuka.

Lampiran 9

Nama Informan : Sandra Suhenda (Tax Director di Deloitte)

Waktu : 20 Desember 2011 jam 18.00

1. Menurut Bapak/Ibu Apa yang menyebabkan Dirjen Pajak menerbitkan PER-43?

Satu, SE-04 sudah terlalu lama yang mana implementasinya tidak jelas dan kepastian hukum yang tidak ada dan kedua untuk in line dengan negara-negara yang memakai OECD sebagai panduan mereka.

2. Menurut Bapak/Ibu Apa yang menyebabkan Dirjen Pajak menerbitkan PER-69?

Dalam beberapa tahun ini sudah ada yang mempropose APA akan tetapi kan peraturan pelaksanaannya kan belum jelas. Sehingga banyak wajib yang akhirnya mengurungkan niat mereka. Banyak Wajib Pajak yang capai untuk dichallenge oleh Dirjen Pajak sehingga ingin advance peace agreement dengan APA ini.

3. Menurut Bapak/Ibu, Wajib Pajak apa yang tepat untuk mempropose APA?

Kalau menurut saya yang risiko transfer pricingnya cukup besar ya, ya bukan hanya manufacturing dan jasa-jasa. Dan tidak semua transaksi yang harus dipropose untuk di APA kan. Ya kita harus memilih yang mana transaksi yang sangat substansial dilihat dari kebutuhan bisnis. APA ini pun tidak bisa dilakukan untuk perusahaan yang dari dulu membayar jasa ke perusahaan induk tapi tidak tahu pembayaran tersebut untuk apa, ya semacam tax evasion nah kalo perusahaan seperti ini ya jangan mempropose APA karena diskusinya akan alot. Dan menurut saya perusahaan yang bisa melakukan APA bisa untuk perusahaan yang benar-benar sesuai dengan fungsinya seperti limited risk distributorship, tetapi prakteknya mereka yang jelas saja masih dipermasalahkan. Ya tergantung kebutuhannya kok.

4. Menurut Bapak/Ibu Apakah yang menyebabkan PER-43 diamandemen sehingga menjadi PER-32?

Ya banyak Wajib Pajak yang mengeluhkan batas transaksi yang hanya sepuluh juta, kan transaksi seperti itu kan tidak seberapa tapi kok harus membuat dokumentasinya. Dan per juli 2010 OECD kan mengeluarkan peraturan baru tentang perubahan hirarki menjadi most appropriate dan juga perubahan TNMM menjadi first resort bukan lagi last resort. Ya intinya mencoba untuk inline dengan OECD dan permintaan Wajib Pajak. Pada Prakteknya Dirjen Pajak tidak memberikan kejelasan atas kriteria dokumen induk ini, sehingga ada anggapan Dirjen Pajak sengaja untuk dapat meminta terus dokumen yang diinginkan oleh Dirjen Pajak itu

5. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat setelah SE-04 tahun 93 ada perubahan skema transfer pricing, yaitu dari penggunaan letter box company ke penggunaan toll manufacturing dan sejenisnya yang menggunakan perusahaan dengan fungsi tertentu, apakah hal tersebut benar terjadi? Mengapa? Apakah banyak Wajib

Pajak yang menggunakan toll manufacturing dan lain-lainnya dalam upayanya untuk menggeserkan risiko dan fungsi?

Memang jika dilihat dari tahun segitu sudah banyak perubahan skema bisnis. Memang karena perubahan bisnis yang harus sesuai dengan perpajakan. Kan sekarang semua serba charges atau seperti yang kamu bilang penggeseran fungsi, sebenarnya ini tidak salah hanya mereka ingin melakukannya sesuai dengan fungsi dan risiko mereka. Tetapi sayang di Indonesia hanya menjadi tempat manufaktur saja. Ya Wajib Pajak sudah memakai dengan pertimbangan pajak penggunaan seperti toll manufacturing dan sejenisnya.

6. **Menurut Bapak/Ibu, jika melihat kepada PER-32 pasal 4 ayat 1 huruf c yang berisi:**
” dalam hal Data Pembanding Internal yang tersedia sebagaimana dimaksud pada huruf b bersifat insidental, maka Data Pembanding Internal dimaksud hanya dapat dipergunakan dalam transaksi yang bersifat insidental antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa”, ada istilah insidental, tetapi tidak dijelaskan definisinya pada pasal berikutnya, apakah yang dimaksud dengan insidental ini? Mengapa pada pasal berikutnya tidak dijelaskan mengenai pasal tersebut?

Insidental disini mempunyai arti seperti transaksi yang tiba-tiba ada gitu. Ya biasanya kan purchase order itu sudah skema maksud rutin, ya kalo tidak definisinya mungkin karena Dirjen Pajak menganggap Wajib Pajak sudah mengerti.

7. **Menurut Bapak/Ibu, jika melihat kepada PER-32 pasal 3 ayat 4 yang berisi:**
“Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan nilai seluruh transaksi tidak melebihi Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah) dalam 1 (satu) tahun pajak untuk setiap lawan transaksi, dikecualikan dari kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2)”, menandakan bahwa transaksi yang tidak melebihi sepuluh milyar dalam 1 satu pajak tidak memiliki kewajiban untuk menerapkan dokumentasi kewajaran dalam transaksinya, apakah hal ini menandakan bahwa transaksi yang dibawah 10 milyar dikatakan telah wajar? Tetapi mengapa tidak ada kepastian untuk bebas dari tax audit? dan bagaimanakah penghitung sepuluh milyar ini, apakah penghitungan ini dihitung dari pembayaran dari transaksi yang dicicil seperti consignment sales (contohnya jumlah transaksinya 20 milyar tetapi pembayarannya dicicil tiap tahun sebesar 5 milyar, sehingga secara jumlah menyeluruh harus menerapkan dokumentasi tetapi jika dilihat pertahunnya tidak ada kewajiban dokumentasi) atau memang transaksi ini jumlah dari transaksi yang pembayarannya telah benar-benar terjadi?

Ya, memang menarik intepretasi seperti ini, jika melihat hal ini pada pasal 2 untuk kejelasan apa yang tidak wajib diterapkan dengan pasal 20 maka terjadi perbedaan yang mungkin bisa menjadi gray area. Dan sebenar berbahaya untuk Dirjen Pajak itu sendiri. Tapi jika kita menggunakan TNMM kan transaksi yang kurang dari 10 milyar pun akan

teruji kewajarannya secara tidak langsung akibat penggunaan net margin tersebut ya akhirnya tergantung transaksinya menurut saya. Menurut saya, Indonesia accrual basis ya.

- 8. Menurut Bapak/Ibu, jika dilihat dari PER-32 dan PER-43, ada peraturan mengenai rentangan harga wajar mengapa cuma ada truncated arm's length range (menggunakan interkuartil), mengapa tidak ada peraturan mendetil mengenai jenis-jenis rentangan harga wajar tersebut?**

Ya kalau menurut saya untuk mengurangi tidak reliable data yang terlalu lebar tersebut. Dan pada prakteknya penyesuaian menggunakan median, tetapi yang saya dengar dekat-dekat ini ada Wajib Pajak yang ketika dispute mempropose menggunakan titik paling bawah, ya secara logika tidak ada pengaturan tentang cara koreksi, ya tergantung kepada Wajib Pajaknya saja.

- 9. Menurut Bapak /Ibu, dalam prakteknya ada dua metode adjustment dalam transfer pricing, yaitu mid-point (menggunakan mean dan median) dan nearest ending point, mengapa kita hanya menggunakan mid-point saja?**

Siapa bilang hanya menggunakan mid-point saja, kita juga sering mempropose dengan penggunaan nearest ending point kok. Cuma dalam prakteknya metode ini sering ditangguhkan karena terlalu menguntungkan untuk pihak Wajib Pajak.

- 10. Menurut Bapak/Ibu, jika melihat kepada PER-32 dan PER-43, tidak ada peraturan mengenai penggunaan multiple years data, mengapa tidak ada peraturan mengenai hal tersebut? Padahal jika melihat kepada OECD Guideline penggunaan multiple years data diatur, yaitu dengan hanya boleh menggunakan data yang berjarak 5 tahun kebelakang dengan saat terjadinya transaksi.**

Hal ini karena Dirjen Pajak melihat bahwa siklus ekonomi berubah dengan cepat dan penggunaan single years data pada tahun transaksi pun kadang-kadang kurang reliable, sehingga memang secara tidak langsung Dirjen Pajak memperbolehkan itu. Kalau pun tidak ada acuan tahun hal ini karena Dirjen Pajak menyadari selama ini penggunaan multiple years data adalah tiga tahun belakangan, sehingga Dirjen Pajak tidak secara spesifik memberitahukannya.

TENTANG

PENERAPAN PRINSIP KEWAJARAN DAN KELAZIMAN
USAHA DALAM TRANSAKSI
ANTARA WAJIB PAJAK DENGAN PIHAK YANG
MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA

MEMUTUSKAN:

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Menetapkan :

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK TENTANG
PENERAPAN PRINSIP KEWAJARAN DAN KELAZIMAN
USAHA DALAM TRANSAKSI ANTARA WAJIB PAJAK
DENGAN PIHAK YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN
ISTIMEWA.

Menimbang :

- a. bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 32A [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) diatur bahwa pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak;
- b. bahwa berdasarkan Pasal 18 ayat (3) [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) dan Pasal 2 ayat (1) [Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983](#) tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009](#);
- c. bahwa berdasarkan huruf a dan b di atas dan untuk memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan kewajaran dan kelaziman usaha, perlu menetapkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan kelaziman usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa;

Mengingat :

1. [Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983](#) tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4999);
2. [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);
3. [Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983](#) tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150,

BAB I
KETENTUAN UMUM

Pasal 1

Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini, yang dimaksud dengan:

1. Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang selanjutnya disebut Undang-Undang KUP adalah [Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983](#) tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009](#).
2. Undang-Undang Pajak Penghasilan yang selanjutnya disebut Undang-Undang PPH adalah [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#).
3. Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang selanjutnya disebut Undang-Undang PPN adalah [Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983](#) tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009](#).
4. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang selanjutnya disebut P3B adalah perjanjian antara Pemerintah Indonesia dengan pemerintah negara/jurisdiiksi lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak.
5. Hubungan Istimewa adalah hubungan antara Wajib Pajak dengan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang PPH atau Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang PPN.
6. Prinsip Kewajaran dan kelaziman usaha (arm's length principle/ALP) merupakan prinsip yang mengatur bahwa apabila kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama atau sebanding dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding, maka harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa harus sama dengan atau berada dalam rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding.
7. Harga Wajar atau laba Wajar adalah harga atau laba yang terjadi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan

- Istimewa dalam kondisi yang sebanding, atau harga atau laba yang ditentukan sebagai harga atau laba yang memenuhi Prinsip Kewajaran dan kelaziman usaha.
8. Analisis Kesebandingan adalah analisis 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 dimaksud.
 9. Penentuan Harga Transfer (transfer pricing) adalah penentuan harga dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
 10. Data Pembandingan Internal adalah data Harga Wajar atau Laba Wajar dalam transaksi sebanding yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.
 11. Data Pembandingan Eksternal adalah data Harga Wajar atau Laba Wajar dalam transaksi sebanding yang dilakukan oleh Wajib Pajak lain dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.
 12. Metode perbandingan harga antara pihak yang independen (comparable uncontrolled price/CUP) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa dalam kondisi atau keadaan yang sebanding.
 13. Metode harga penjualan kembali (resale price method/RPM) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi suatu produk yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan harga jual kembali produk tersebut setelah dikurangi laba kotor wajar, yang mencerminkan fungsi, aset dan risiko, atas penjualan kembali produk tersebut kepada pihak lain yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau penjualan kembali produk yang dilakukan dalam kondisi wajar.
 14. Metode biaya-plus (cost plus method/CPM) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan menambahkan tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan yang sama dari transaksi dengan pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan lain dari transaksi sebanding dengan pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa pada harga pokok penjualan yang telah sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan kelaziman usaha.
 15. Metode pembagian laba (profit split method/PSM) adalah metode Penentuan Harga Transfer berbasis laba transaksional (transactional profit method) yang dilakukan dengan mengidentifikasi laba gabungan atas transaksi afiliasi yang akan dibagi oleh pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa tersebut dengan menggunakan dasar yang dapat diterima secara ekonomi yang memberikan perkiraan pembagian laba yang selayaknya akan terjadi dan akan tercermin dari kesepakatan antar pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.
 16. Metode laba bersih transaksional (transactional net margin method/TNMM) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan membandingkan persentase laba bersih operasi terhadap biaya, terhadap penjualan, terhadap aktiva, atau terhadap dasar lainnya atas transaksi antara pihak-

pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding dengan pihak lain yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding yang dilakukan oleh pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa lainnya.

17. Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure/MAP) adalah prosedur administratif yang dilakukan oleh pejabat yang berwenang dari Indonesia dengan pejabat yang berwenang dari negara mitra P3B untuk menyelesaikan sengketa perpajakan yang timbul sehubungan dengan penerapan P3B.

BAB II RUANG LINGKUP

Pasal 2

- (1) Ruang lingkup Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini adalah transaksi yang dilakukan Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
- (2) Transaksi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) 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 meliputi antara lain :
 - a. penjualan, pengalihan, pembelian atau perolehan barang berwujud maupun barang tidak berwujud;
 - b. sewa, royalti, atau imbalan lain yang timbul akibat penyediaan atau pemanfaatan harta berwujud maupun harta tidak berwujud;
 - c. penghasilan atau pengeluaran sehubungan dengan penyerahan atau pemanfaatan jasa;
 - d. alokasi biaya; dan
 - e. penyerahan atau perolehan harta dalam bentuk instrumen keuangan, dan penghasilan atau pengeluaran yang timbul akibat penyerahan atau perolehan harta dalam bentuk instrumen keuangan dimaksud.

BAB III PRINSIP KEWAJARAN DAN KELAZIMAN USAHA SERTA ANALISIS KESEBANDINGAN

Pasal 3

- (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. 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 perpajakan yang berlaku.

- (3) 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.

Pasal 4

- (1) Dalam melakukan Analisis Kesebandingan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (2) huruf a harus memperhatikan hal-hal sebagai berikut :
- a. 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 mat signifikan yang dapat mempengaruhi harga atau transaksi yang diperbandingkan; atau
 - 2) terdapat perbedaan kondisi, namun dapat penyesuaian untuk menghilangkan pengaruh yan atau signifikan dari perbedaan kondisi tersebut harga atau laba;
- b. dalam hal tersedia Data Pembanding Internal dan Data Pembanding Eksternal dengan tingkat kesebandingan yang sama, maka Wajib Pajak wajib menggunakan Data Pembanding Internal untuk penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar .

- (2) 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.

Pasal 5

- (1) Dalam melaksanakan Analisis Kesebandingan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) harus dilakukan analisis atas faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan antara lain:
- a. karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud yang diperjualbelikan, termasuk jasa;
 - b. fungsi masing-masing pihak yang melakukan transaksi;
 - c. ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian;
 - d. keadaan ekonomi; dan
 - e. strategi usaha .

- (2) Wajib Pajak wajib mendokumentasikan langkah-langkah, kajian, dan hasil kajian atas faktor-faktor sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan menyimpan buku, dasar catatan, atau dokumen sesuai dengan ketentuan yang berlaku .

Pasal 6

- (1) Dalam menilai dan menganalisis karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf a, 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.
- (2) Dalam menilai dan menganalisis karakteristik barang berwujud sebagaimana dimaksud pada ayat (1), 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.
- (3) Dalam menilai dan menganalisis karakteristik barang tidak berwujud sebagaimana dimaksud pada ayat (1), 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.
- (4) Dalam menilai dan menganalisis karakteristik jasa sebagaimana dimaksud pada ayat (1), harus dipertimbangkan antara lain :
- a. sifat dan jenis jasa; dan
 - b. cakupan pemberian jasa.

Pasal 7

- (1) Dalam melakukan penilaian dan analisis fungsi (functional analysis) 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.
- (2) Kegiatan ekonomi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dianggap signifikan dalam hal kegiatan tersebut berpengaruh secara material pada harga yang ditetapkan dan/atau laba yang diperoleh dari transaksi yang dilakukan.
- (3) 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,

- c. keuangan, dan manajemen;
- c. jenis aktiva yang digunakan atau akan digunakan seperti tanah, bangunan, peralatan, dan harta tidak berwujud, serta sifat dari aktiva 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.

Pasal 8

Dalam melakukan penilaian dan analisis atas ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf c, 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.

Pasal 9

Dalam melakukan penilaian dan analisis keadaan ekonomi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf d, 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.

Pasal 10

Penilaian dan analisis atas strategi usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf e, 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.

BAB IV

METODE PENENTUAN HARGA WAJAR ATAU LABA WAJAR

Pasal 11

- (1) Dalam penentuan metode harga wajar atau laba wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang paling tepat.
- (2) Metode Penentuan Harga Transfer yang dapat diterapkan adalah :
 - a. metode perbandingan harga antara pihak yang independen (comparable uncontrolled price/CUP);
 - b. metode harga penjualan kembali (resale price method/RPM) atau metode biaya-plus (cost plus method/CPM);
 - c. metode pembagian laba (profit split method/PSM) atau metode laba bersih transaksional (transactional

net margin method/TNMM).

- (3) Dalam menerapkan metode Penentuan Harga Transfer sebagaimana dimaksud pada ayat (2), wajib diperhatikan hal-hal sebagai berikut :

- a. penerapan metode Penentuan Harga Transfer dilakukan secara hirarkis dimulai dengan menerapkan metode perbandingan harga antar pihak yang independen (comparable uncontrolled price/CUP) sesuai dengan kondisi yang tepat;
- b. dalam hal metode perbandingan harga antar pihak yang independen (comparable uncontrolled price/CUP) tidak tepat untuk diterapkan, wajib diterapkan metode penjualan kembali (resale price method/RPM) atau metode biaya-plus (cost plus method/CPM) sesuai dengan kondisi yang tepat;
- c. dalam hal metode penjualan kembali (resale price method/RPM) atau metode biaya-plus (cost plus method/CPM) tidak tepat untuk diterapkan, dapat diterapkan metode pembagian laba (profit split method/PSM) atau metode laba bersih transaksional (transactional net margin method/TNMM).

- (4) Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode perbandingan harga antar pihak yang independen (comparable uncontrolled price/CUP) adalah:

- a. barang atau jasa yang ditransaksikan memiliki karakteristik yang identik dalam kondisi yang sebanding; atau
- b. kondisi transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan pihak-pihak yang tidak memiliki Hubungan Istimewa identik atau memiliki tingkat kesebandingan yang tinggi atau dapat dilakukan penyesuaian yang akurat untuk menghilangkan pengaruh dari perbedaan kondisi yang timbul.

- (5) Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode penjualan kembali (resale price method/RPM) adalah :

- a. tingkat kesebandingan yang tinggi antara transaksi antara Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi antara Wajib Pajak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, khususnya tingkat kesebandingan berdasarkan hasil analisis fungsi, meskipun barang atau jasa yang diperjualbelikan berbeda; dan
- b. pihak penjual kembali (reseller) tidak memberikan nilai tambah yang signifikan atas barang atau jasa yang diperjualbelikan.

- (6) Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode biaya-plus (cost plus method/CPM) adalah:

- a. barang setengah jadi dijual kepada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa;
- b. terdapat kontrak/perjanjian penggunaan fasilitas bersama (joint facility agreement) atau kontrak jual-beli jangka panjang (long term buy and supply agreement) antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; atau
- c. bentuk transaksi adalah penyediaan jasa.

(7) Metode pembagian laba (profit split method/PSM) secara khusus hanya dapat diterapkan dalam kondisi sebagai berikut :

- a. transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sangat terkait satu sama lain sehingga tidak dimungkinkan untuk dilakukan kajian secara terpisah; atau
- b. terdapat barang tidak berwujud yang unik antara pihak-pihak yang bertransaksi yang menyebabkan kesulitan dalam menemukan data pembandingan yang tepat.

(8) Penerapan metode Penentuan Harga Transfer secara hirarkis harus didasarkan pada kondisi yang tepat untuk setiap metode Penentuan Harga Transfer sebagaimana dimaksud pada ayat (4), ayat (5), ayat (6), dan ayat (7).

(9) Wajib Pajak wajib mendokumentasikan kajian yang dilakukan dan menyimpan buku, dasar catatan, atau dokumen sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Pasal 12

Dalam hal kondisi-kondisi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (3) tidak terpenuhi maka metode laba bersih transaksional (transactional net margin method/TNMM) dapat diterapkan.

BAB V HARGA WAJAR ATAU LABA WAJAR

Pasal 13

(1) Harga Wajar atau Laba Wajar berdasarkan metode-metode Penentuan Harga Transfer sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (2) dapat ditentukan dalam bentuk harga atau laba tunggal (single price) atau dalam bentuk Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar (arm's length range/ALR).

(2) Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan rentangan antara kuartil pertama dan ketiga yang harus memenuhi persyaratan sebagai berikut :

- a. transaksi atau data pembandingan yang digunakan dapat diandalkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a; dan
- b. didukung dengan bukti-bukti dan penjelasan yang memadai bahwa penetapan harga atau laba tunggal tidak dapat dilakukan.

(3) Dalam hal persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat dipenuhi, maka Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar tidak dapat dipergunakan.

(4) Yang dimaksud dengan Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar (arm's length range/ALR) adalah rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, yang merupakan hasil pengujian beberapa data pembandingan dengan menggunakan metode Penentuan Harga Transfer yang sama.

BAB VI TRANSAKSI KHUSUS

Pasal 14

(1) Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha wajib diterapkan atas transaksi jasa yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak

yang mempunyai Hubungan Istimewa.

(2) Transaksi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dianggap memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sepanjang memenuhi ketentuan :

- a. penyerahan atau perolehan jasa benar-benar terjadi;
- b. terdapat manfaat ekonomis atau komersial dari perolehan jasa; dan
- c. nilai transaksi jasa antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama dengan nilai transaksi jasa yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding, atau yang dilakukan sendiri oleh Wajib Pajak untuk keperluannya;

(3) Transaksi jasa antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap tidak memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam hal transaksi jasa terjadi hanya karena terdapat kepemilikan perusahaan induk pada salah satu atau beberapa perusahaan yang berada dalam satu kelompok usaha.

(4) Transaksi jasa sebagaimana dimaksud pada ayat (2) termasuk biaya atau pengeluaran yang terjadi sehubungan dengan :

- a. kegiatan yang dilakukan oleh perusahaan induk, seperti rapat pemegang saham perusahaan induk, penerbitan saham oleh perusahaan induk, dan biaya pengurus perusahaan induk;
- b. kewajiban pelaporan perusahaan induk, termasuk laporan keuangan konsolidasi perusahaan induk, kecuali terdapat bukti mengenai adanya manfaat yang terukur yang dinikmati oleh Wajib Pajak; dan
- c. perolehan dana/modal yang dipergunakan untuk pengambilalihan kepemilikan perusahaan dalam kelompok usaha, kecuali pengambilalihan tersebut dilakukan oleh Wajib Pajak dan manfaatnya dinikmati oleh Wajib Pajak.

Pasal 15

Dalam hal transaksi jasa yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dapat dilakukan identifikasi jenis transaksinya secara spesifik, langkah-langkah penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (2) wajib diterapkan untuk setiap jenis transaksi jasa.

Pasal 16

(1) Dalam hal transaksi jasa dilakukan bersama-sama antara Wajib Pajak dan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dan tidak dapat dilakukan identifikasi atas transaksi jasa yang diserahkan kepada masing-masing pihak, maka beban jasa harus dialokasikan berdasarkan manfaat yang diterima oleh masing-masing pihak .

(2) Kriteria yang digunakan untuk mengalokasikan beban jasa sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dianggap memadai dalam hal menerapkan kriteria yang terukur dan dapat diandalkan berdasarkan :

- a. sifat jasa, kondisi pada saat jasa diserahkan, dan manfaat yang diperoleh; atau
- b. kriteria lain yang berkaitan dengan transaksi yang

tidak dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.

Pasal 17

- (1) Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha wajib diterapkan atas transaksi pemanfaatan dan pengalihan harta tidak berwujud yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
- (2) Transaksi pemanfaatan harta tidak berwujud yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sepanjang memenuhi ketentuan :
 - a. transaksi pemanfaatan harta tidak berwujud benar-benar terjadi;
 - b. terdapat manfaat ekonomis atau komersial; dan
 - c. transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa mempunyai nilai yang sama dengan transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding dengan menerapkan Analisis Kesebandingan dan menerapkan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat ke dalam transaksi.

- (3) Transaksi pengalihan harta tidak berwujud yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sepanjang memenuhi ketentuan :
 - a. transaksi pengalihan harta tidak berwujud benar-benar terjadi; dan
 - b. nilai pengalihan harta tidak berwujud antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama dengan nilai pengalihan harta tidak berwujud yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding.

- (4) Dalam melakukan Analisis Kesebandingan untuk transaksi sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan ayat (3) harus dipertimbangkan antara lain :
 - a. keterbatasan geografis dalam pemanfaatan hak atas harta tidak berwujud;
 - b. eksklusifitas hak yang dialihkan; dan
 - c. keberadaan hak pihak yang memperoleh harta tak berwujud untuk turut serta dalam pengembangan harta dimaksud.

BAB VII

DOKUMEN DAN KEWAJIBAN PENGISIAN SURAT PEMBERITAHUAN TAHUNAN

Pasal 18

- (1) Wajib Pajak wajib menyelenggarakan dan menyimpan buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 Undang-Undang KUP dan peraturan pelaksanaannya.
- (2) Termasuk dalam pengertian dokumen sebagaimana dimaksud

pada ayat (1) meliputi dokumen yang menjadi dasar penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha pada transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.

- (3) Dokumen penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang harus disediakan oleh Wajib Pajak sekurang-kurangnya mencakup :
 - a. gambaran perusahaan secara rinci seperti struktur kelompok usaha, struktur kepemilikan, struktur organisasi, aspek-aspek operasional kegiatan usaha, daftar pesaing usaha, dan gambaran lingkungan usaha;
 - b. kebijakan penetapan harga dan/atau penetapan alokasi biaya;
 - c. hasil Analisis Kesebandingan atas karakteristik produk yang diperjualbelikan, hasil analisis fungsional, kondisi ekonomi, ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian, dan strategi usaha;
 - d. perbandingan yang terpilih; dan
 - e. catatan mengenai penerapan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dipilih oleh Wajib Pajak.
- (4) Wajib Pajak dapat menentukan sendiri jenis dan bentuk dokumen sebagaimana dimaksud pada ayat (3) yang harus diselenggarakan disesuaikan dengan bidang usahanya sepanjang dokumen tersebut mendukung penggunaan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dipilih.

Pasal 19

Wajib Pajak wajib melaporkan transaksi yang dilakukannya dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

BAB VIII

KEWENANGAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK

Pasal 20

- (1) Direktur Jenderal Pajak berwenang menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak pada transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
- (2) Penghitungan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan dengan mempertimbangkan metode dan dokumen penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang diterapkan oleh Wajib Pajak .
- (3) Dalam hal Wajib Pajak tidak dapat memberikan penjelasan yang memadai dan/atau menunjukkan dokumen pendukung penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sebagaimana dimaksud dalam peraturan ini, maka Direktur Jenderal Pajak berwenang menetapkan Harga Wajar atau Laba Wajar berdasarkan data atau dokumen lain dan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dinilai tepat oleh Direktorat Jenderal Pajak sesuai dengan kewenangan berdasarkan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang KUP.
- (4) Kewenangan Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dilakukan apabila Wajib Pajak telah memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam transaksi yang dilakukan dengan pihak-pihak yang memiliki Hubungan Istimewa.
- (5) Dalam hal Wajib Pajak melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki Hubungan Istimewa yang terindikasi

sebagai tindak pidana di bidang perpajakan, Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan penyidikan sebagaimana diatur dalam Pasal 44 Undang-Undang KUP.

Ditetapkan
Pada tanggal 6 September 2010
DIREKTUR JENDERAL PAJAK

Jakarta
2010
PAJAK

Pasal 21

(1) Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan penyesuaian (correlative adjustment) terhadap penghitungan Penghasilan Kena Pajak Wajib Pajak sebagai tindak lanjut atas suatu penyesuaian (primary adjustment) yang dilakukan oleh :

- a. Direktur Jenderal Pajak atas penghitungan penghasilan dan pengurangan yang dilakukan oleh Wajib Pajak dalam negeri lainnya yang menjadi lawan transaksi Wajib Pajak; atau
- b. otoritas pajak negara lain atas penghitungan penghasilan dan pengurangan yang dilakukan oleh Wajib Pajak negara tersebut yang menjadi lawan transaksi Wajib Pajak dalam negeri Indonesia.

(2) Atas penyesuaian yang dilakukan oleh otoritas pajak negara lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, Wajib Pajak tidak diperkenankan untuk melakukan sendiri penyesuaian penghitungan pajaknya.

BAB IX HAK-HAK WAJIB PAJAK

Pasal 22

Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure/MAP) kepada Direktur Jenderal Pajak sesuai ketentuan dalam P3B untuk menyelesaikan sengketa perpajakan yang menyangkut penerapan ketentuan dalam P3B sesuai dengan ketentuan yang berlaku, termasuk dalam hal Wajib Pajak tidak menyetujui penyesuaian yang dilakukan oleh otoritas pajak di negara mitra P3B terhadap Wajib Pajak yang menjadi lawan transaksinya.

Pasal 23

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement/APA) kepada Direktur Jenderal Pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sebagai upaya menghindari permasalahan yang mungkin timbul dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
- (2) Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement/APA) sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah perjanjian tertulis antara Direktur Jenderal Pajak dengan Wajib Pajak atau antara Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas perpajakan negara lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (3a) Undang-Undang PPh.

BAB X KETENTUAN PENUTUP

Pasal 24

Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan.

ttd.

MOCHAMAD
NIP 195104281975121002

TJIPTARDJO

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR : PER - 32/PJ/2011

TENTANG

PERUBAHAN ATAS 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

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Menimbang :

- a. bahwa dalam rangka memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan prinsip kewajaran dan **kelaziman usaha** antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, dipandang perlu melakukan perubahan beberapa ketentuan dalam 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;
- b. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a di atas, perlu menetapkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang Perubahan atas 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.

Mengingat :

1. [Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983](#) tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4999);
2. [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);
3. [Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983](#) tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 150, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5069);
4. [Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007](#) tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan

Berdasarkan [Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983](#) tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007](#);

MEMUTUSKAN:

Menetapkan

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK TENTANG PERUBAHAN ATAS 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.

Pasal 1

Beberapa ketentuan dalam 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, diubah sebagai berikut:

1. Ketentuan Pasal 1 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 1

Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini, yang dimaksud dengan:

1. Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang selanjutnya disebut Undang-Undang KUP adalah [Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983](#) tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009](#).
2. Undang-Undang Pajak Penghasilan yang selanjutnya disebut Undang-Undang PPh adalah [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#).
3. Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang selanjutnya disebut Undang-Undang PPN adalah [Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983](#) tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009](#).
4. Hubungan Istimewa adalah hubungan antara Wajib Pajak dengan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang PPh atau Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang PPN.
5. Prinsip Kewajaran dan **Kelaziman Usaha** (Arm's length principle/ALP) merupakan prinsip yang mengatur bahwa apabila kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama atau sebanding dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding, maka harga atau laba dalam transaksi yang

dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa harus sama dengan atau berada dalam rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding.

6. Harga Wajar atau Laba Wajar adalah harga atau laba yang terjadi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa dalam kondisi yang sebanding, atau harga atau laba yang ditentukan sebagai harga atau laba yang memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.
7. Analisis Kesebandingan adalah analisis 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 dimaksud.
8. Penentuan Harga Transfer (transfer pricing) adalah penentuan harga dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.

2. Ketentuan Pasal 2 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 2

- (1) Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini berlaku untuk Penentuan Harga Transfer (Transfer Pricing) atas transaksi yang dilakukan Wajib Pajak Dalam Negeri atau Bentuk Usaha Tetap di Indonesia dengan Wajib Pajak Luar Negeri diluar Indonesia.
- (2) Dalam hal Wajib Pajak melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa yang merupakan Wajib Pajak Dalam Negeri atau Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini hanya berlaku untuk transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa untuk memanfaatkan perbedaan tarif pajak yang disebabkan antara lain:
 - a. perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan final atau tidak final pada sektor usaha tertentu;
 - b. perlakuan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah; atau
 - c. transaksi yang dilakukan dengan Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama Migas.

3. Ketentuan Pasal 3 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 3

- (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 pembanding;
- 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 perpajakan yang berlaku.
- (3) Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (Arm's Length Principle/ALP) mendasarkan pada norma bahwa harga atau laba atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa ditentukan oleh kekuatan pasar, sehingga transaksi tersebut mencerminkan harga pasar yang wajar (Fair Market Value/FMV).
 - (4) Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan nilai seluruh transaksi tidak melebihi Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah) dalam 1 (satu) tahun pajak untuk setiap lawan transaksi, dikecualikan dari kewajiban sebagaimana dimaksud pada ayat (2).
4. Ketentuan Pasal 4 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 4

- (1) Dalam melakukan Analisis Kesebandingan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (2) huruf a harus memperhatikan hal-hal sebagai berikut :
 - a. 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;
 - b. dalam hal tersedia Data Pembanding Internal dan Data Pembanding Eksternal dengan tingkat kesebandingan yang sama, maka Wajib Pajak wajib menggunakan Data Pembanding Internal untuk penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar.
 - c. dalam hal Data Pembanding Internal yang tersedia sebagaimana dimaksud pada huruf b bersifat insidental, maka Data Pembanding Internal dimaksud hanya dapat dipergunakan dalam transaksi yang bersifat insidental antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
 - (2) 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.
5. Di antara Pasal 4 dan Pasal 5 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 4A sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 4A

- (1) Data Pembanding Internal adalah data Harga Wajar atau Laba Wajar dalam transaksi sebanding yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.
- (2) Data Pembanding Eksternal adalah data Harga Wajar atau

Laba Wajar dalam transaksi sebanding yang dilakukan oleh Wajib Pajak lain dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.

- (3) Data Perbandingan Internal dan Data Perbandingan Eksternal harus memenuhi faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan.
 - (4) Dalam hal Data Perbandingan Internal telah memenuhi faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan, maka Data Perbandingan Eksternal tidak diperlukan.
 - (5) Data Perbandingan Eksternal dapat diperoleh dari database komersial maupun database lainnya.
6. Ketentuan Pasal 7 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 7

- (1) Dalam melakukan penilaian dan analisis fungsi (functional analysis) 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.
- (2) Kegiatan ekonomi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dianggap signifikan dalam hal kegiatan tersebut berpengaruh secara material pada harga yang ditetapkan dan/atau laba yang diperoleh dari transaksi yang dilakukan.
- (3) Dalam melakukan penilaian dan analisis fungsi, harus dipertimbangkan antara lain:

- a. struktur organisasi dan posisi perusahaan yang diuji dalam kelompok usaha serta manajemen mata rantai (supply chain management) kelompok usaha;
- b. fungsi-fungsi utama yang dijalankan oleh suatu perusahaan seperti desain, pengolahan, perakitan, penelitian, pengembangan, pelayanan, pembelian, distribusi, pemasaran, promosi, transportasi, keuangan, dan manajemen serta karakteristik utama perusahaan seperti jasa maklon (toll manufacturing), manufaktur dengan fungsi dan risiko terbatas (contract manufacturing), dan manufaktur dengan fungsi dan risiko penuh (fully fledged manufacturing);
- c. jenis aktiva yang digunakan atau akan digunakan seperti tanah, bangunan, peralatan, dan Harta Tidak Berwujud, serta sifat dari aktiva 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.

7. Ketentuan Pasal 8 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 8

- (1) Dalam melakukan penilaian dan analisis atas ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf c, 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.

- (2) Dalam hal tidak terdapat dokumen tertulis, hubungan kontrak para pihak dapat ditentukan dari peran/perilaku para pihak atau prinsip ekonomi, yang umumnya mengatur hubungan para pihak tersebut.
8. Ketentuan Pasal 9 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 9

- (1) Analisis keadaan ekonomi diperlukan untuk memperoleh tingkat kesebandingan dalam pasar tempat beroperasinya para pihak yang melakukan transaksi.
- (2) Keadaan ekonomi yang harus diidentifikasi untuk menentukan tingkat kesebandingan pasar mencakup:
 - a. Lokasi geografis;
 - b. ukuran pasar;
 - c. tingkat persaingan dalam pasar serta posisi persaingan antara penjual dan pembeli;
 - d. ketersediaan barang atau jasa pengganti;
 - e. tingkat permintaan dan penawaran dalam pasar baik secara keseluruhan maupun regional;
 - f. daya beli konsumen;
 - g. sifat dan cakupan peraturan pemerintah dalam pasar;
 - h. biaya produksi termasuk biaya tanah, upah tenaga kerja, dan modal; biaya transportasi; dan tingkatan pasar;
 - i. tanggal dan waktu transaksi; dan sebagainya.

9. Ketentuan Pasal 11 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 11

- (1) Dalam penentuan metode Harga Wajar atau Laba Wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang paling sesuai (The Most Appropriate Method).
- (2) Metode Penentuan Harga Transfer sebagaimana dimaksud pada ayat (1) yang dapat diterapkan adalah:
 - a. Metode Perbandingan Harga antara Pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa (Comparable Uncontrolled Price/CUP);
 - b. Metode Harga Penjualan Kembali (Resale Price Method/RPM);
 - c. Metode Biaya-Plus (Cost Plus Method);
 - d. Metode Pembagian Laba (Profit Split Method/PSM); atau
 - e. Metode Laba Bersih Transaksional (Transactional Net Margin Method/TNMM).
- (3) Metode Perbandingan Harga antara Pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa (Comparable Uncontrolled Price/CUP) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan harga barang atau jasa dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa dalam kondisi atau keadaan yang sebanding.
- (4) Metode Harga Penjualan Kembali (Resale Price Method/RPM) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi suatu produk yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan harga jual

- kembali produk tersebut setelah dikurangi laba kotor wajar, yang mencerminkan fungsi, aset dan risiko, atas penjualan kembali produk tersebut kepada pihak lain yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau penjualan kembali produk yang dilakukan dalam kondisi wajar.
- (5) Metode Biaya-Plus (Cost Plus Method) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan menambahkan tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan yang sama dari transaksi dengan pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan lain dari transaksi sebanding dengan pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa pada harga pokok penjualan yang telah sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan **Kelaziman Usaha**.
- (6) Metode Pembagian Laba (Profit Split Method/PSM) adalah metode Penentuan Harga Transfer berbasis Laba Transaksional (Transactional Profit Method Based) yang dilakukan dengan mengidentifikasi laba gabungan atas transaksi afiliasi yang akan dibagi oleh pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa tersebut dengan menggunakan dasar yang dapat diterima secara ekonomi yang memberikan perkiraan pembagian laba yang selayaknya akan terjadi dan akan tercermin dari kesepakatan antar pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, dengan menggunakan Metode Kontribusi (Contribution Profit Split Method) atau Metode Sisa Pembagian Laba (Residual Profit Split Method).
- (7) Metode Laba Bersih Transaksional (Transactional Net Margin method/TNMM) adalah metode Penentuan Harga Transfer yang dilakukan dengan membandingkan presentase laba bersih operasi terhadap biaya, terhadap penjualan, terhadap aktiva, atau terhadap dasar lainnya atas transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan presentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding dengan pihak lain yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa atau persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding yang dilakukan oleh pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa lainnya.
- (8) Dalam menerapkan metode Penentuan Harga Transfer yang paling sesuai sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan (2), wajib diperhatikan hal-hal sebagai berikut:
- kelebihan dan kekurangan setiap metode;
 - kesesuaian metode Penentuan Harga Transfer dengan sifat dasar transaksi antar pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, yang ditentukan berdasarkan analisis fungsional;
 - ketersediaan informasi yang handal (sehubungan dengan transaksi antar pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa) untuk menerapkan metode yang dipilih dan/atau metode lain;
 - tingkat kesebandingan antara transaksi antar pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi antar pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, termasuk kehandalan penyesuaian yang dilakukan untuk menghilangkan pengaruh yang material dari perbedaan yang ada.
- (9) Kondisi yang tepat dalam menerapkan Metode Perbandingan Harga antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa (Comparable Uncontrolled Price/CUP) antara lain adalah:
- barang atau jasa yang ditransaksikan memiliki karakteristik yang identik dalam kondisi yang sebanding; atau
 - kondisi transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan pihak-pihak yang tidak memiliki Hubungan Istimewa Identik atau memiliki tingkat kesebandingan yang tinggi atau dapat dilakukan penyesuaian yang akurat untuk menghilangkan pengaruh dari perbedaan kondisi yang timbul.
- (10) Kondisi yang tepat dalam menerapkan Metode Harga Penjualan Kembali (Resale Price Method/RPM) antara lain adalah:
- tingkat kesebandingan yang tinggi antara transaksi antara Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi antara Wajib Pajak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, khususnya tingkat kesebandingan berdasarkan hasil analisis fungsi, meskipun barang atau jasa yang diperjualbelikan berbeda; dan
 - pihak penjual kembali (reseller) tidak memberikan nilai tambah yang signifikan atas barang atau jasa yang diperjualbelikan.
- (11) Kondisi yang tepat dalam menerapkan Metode Biaya-Plus (Cost Plus Method) antara lain adalah:
- barang setengah jadi dijual kepada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa;
 - terdapat kontrak/perjanjian penggunaan fasilitas bersama (joint facility agreement) atau kontrak jual-beli jangka panjang (long term buy and supply agreement) antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; atau
 - bentuk transaksi adalah penyediaan jasa.
- (12) Metode Pembagian Laba (Profit Split Method/PSM) secara khusus hanya dapat diterapkan dalam kondisi sebagai berikut:
- transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sangat terkait satu sama lain sehingga tidak dimungkinkan untuk dilakukan kajian secara terpisah; atau
 - terdapat barang tidak berwujud yang unik antara pihak-pihak yang bertransaksi yang menyebabkan kesulitan dalam menemukan data pembandingan yang tepat.
- (13) Kondisi yang tepat dalam menerapkan Metode Laba Bersih Transaksional (Transactional Net Margin Method/TNMM) antara lain adalah:
- salah satu pihak dalam transaksi Hubungan Istimewa melakukan kontribusi yang khusus; atau
 - salah satu pihak dalam transaksi Hubungan Istimewa melakukan transaksi yang kompleks dan memiliki transaksi yang berhubungan satu

sama lain.

- (14) Wajib Pajak wajib mendokumentasikan kajian yang dilakukan dan menyimpan buku, dasar catatan, atau dokumen sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

10. Pasal 12 dihapus.

11. Ketentuan Pasal 14 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 14

- (1) Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha wajib diterapkan atas transaksi jasa yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
- (2) Transaksi sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dianggap memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sepanjang memenuhi ketentuan:
- penyerahan atau perolehan jasa benar-benar terjadi;
 - nilai transaksi jasa antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama dengan nilai transaksi jasa yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding, atau yang dilakukan sendiri oleh Wajib Pajak untuk keperluannya;
- (3) Penyerahan atau perolehan jasa sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a dianggap benar-benar terjadi apabila terdapat manfaat ekonomis atau komersial yang dapat menambah nilai atas penyerahan atau perolehan jasa dimaksud.
- (4) Dalam menentukan nilai transaksi jasa sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf b harus diterapkan melalui Analisis Kesebandingan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4, Pasal 5, Pasal 6, Pasal 7, Pasal 8, Pasal 9 dan Pasal 10.
- (5) Transaksi jasa antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap tidak memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam hal transaksi jasa terjadi hanya karena terdapat kepemilikan perusahaan induk pada salah satu atau beberapa perusahaan yang berada dalam satu kelompok usaha.
- (6) Transaksi jasa sebagaimana dimaksud pada ayat (5) termasuk biaya atau pengeluaran yang terjadi sehubungan dengan:
- kegiatan yang dilakukan oleh perusahaan induk, seperti rapat pemegang saham perusahaan induk, penerbitan saham oleh perusahaan induk, dan biaya pengurus perusahaan induk;
 - kewajiban pelaporan perusahaan induk, termasuk laporan keuangan konsolidasi perusahaan induk, kecuali terdapat bukti mengenai adanya manfaat yang terukur yang dinikmati oleh Wajib Pajak;
 - perolehan dana/modal yang dipergunakan untuk pengambilalihan kepemilikan perusahaan dalam kelompok usaha, kecuali pengambilalihan tersebut dilakukan oleh Wajib Pajak dan manfaatnya dinikmati oleh Wajib Pajak.

12. Ketentuan Pasal 17 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 17

- (1) Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha wajib diterapkan atas transaksi pemanfaatan dan pengalihan Harta Tidak Berwujud yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
- (2) Harta Tak Berwujud (Intangibles) adalah suatu aktiva yang pada umumnya memiliki masa manfaat yang panjang dan tidak mempunyai bentuk fisik serta memiliki kegunaan dalam kegiatan operasi perusahaan dan penggunaannya tidak untuk dijual kembali, seperti paten, hak cipta atau merek dagang.
- (3) Harta Tidak Berwujud sebagaimana dimaksud pada ayat (2) meliputi Harta Tidak Berwujud sehubungan dengan Fungsi Perdagangan (Trade Intangibles) dan Harta Tidak Berwujud sehubungan dengan Fungsi Pemasaran (Marketing Intangibles).
- (4) Harta Tidak Berwujud sehubungan dengan Fungsi Perdagangan (Trade Intangibles) pada umumnya terjadi melalui kegiatan riset dan pengembangan yang berisiko dan mahal, sehingga pemilikinya berusaha mengganti pengeluaran tersebut melalui penjualan barang, perjanjian lisensi atau kontrak jasa.
- (5) Harta Tidak Berwujud sehubungan dengan Fungsi Pemasaran (Marketing Intangibles) meliputi antara lain merek dagang atau nama dagang yang membantu meningkatkan pemasaran dari barang dan jasa, daftar pelanggan, dan saluran distribusi.
- (6) Merek Dagang adalah nama, simbol atau gambar yang unik yang dimiliki sebagai identitas dari suatu barang atau jasa tertentu yang dihasilkan oleh pabrik atau dealer, dimana penggunaannya oleh pihak lain diatur oleh hukum domestik atau hukum internasional.
- (7) Transaksi pemanfaatan Harta Tidak Berwujud yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sepanjang memenuhi ketentuan :
- transaksi pemanfaatan Harta Tidak Berwujud benar-benar terjadi;
 - terdapat manfaat ekonomis atau komersial; dan
 - transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa mempunyai nilai yang sama dengan transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding dengan menerapkan Analisis Kesebandingan dan menerapkan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat ke dalam transaksi.
- (8) Transaksi pengalihan Harta Tidak Berwujud yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sepanjang memenuhi ketentuan :
- transaksi pengalihan Harta Tidak Berwujud benar-benar terjadi; dan
 - nilai pengalihan Harta Tidak Berwujud antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama dengan nilai pengalihan Harta Tidak Berwujud yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding.

(9) Dalam melakukan Analisis Kesebandingan untuk transaksi sebagaimana dimaksud pada ayat (8) dan ayat (9) harus dipertimbangkan antara lain :

- a. keterbatasan geografis dalam pemanfaatan hak atas Harta Tidak Berwujud;
- b. eksklusifitas hak yang dialihkan; dan
- c. keberadaan hak pihak yang memperoleh Harta Tak Berwujud untuk turut serta dalam pengembangan harta dimaksud.

- c. hasil Analisis Kesebandingan atas karakteristik produk yang diperjualbelikan, hasil analisis fungsional, kondisi ekonomi, ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian, dan strategi usaha.
- d. perbandingan yang terpilih;
- e. catatan mengenai penerapan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dipilih oleh Wajib Pajak serta alasan penolakan metode yang tidak dipilih.

13. Diantara Pasal 17 dan Pasal 18 disisipkan 1 (satu) pasal, yakni Pasal 17A sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 17A

- (1) Kesepakatan Kontribusi Biaya (Cost Contribution Arrangements) adalah kesepakatan yang dibuat oleh para pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa untuk berbagi risiko dari mengembangkan, menghasilkan atau mendapatkan aset, jasa atau hak, dan untuk menentukan fungsi dan peranan para pihak dalam kesepakatan atas aset, jasa atau hak dimaksud.
- (2) Para pihak dalam Kesepakatan Kontribusi Biaya (Cost Contribution Arrangements) berhak untuk mendapatkan manfaat pelaksanaan Kesepakatan Kontribusi Biaya (Cost Contribution Arrangements) sebagai pemilik efektif (effective owners).
- (3) Dalam hal terdapat Kesepakatan Kontribusi Biaya (Cost Contribution Arrangements), maka kontribusi biaya antara para pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa harus sama dibandingkan dengan kontribusi biaya dalam kesepakatan yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.

14. Ketentuan Pasal 18 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 18

- (1) Wajib Pajak wajib menyelenggarakan dan menyimpan buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 Undang-Undang KUP dan peraturan pelaksanaannya.
- (2) Termasuk dalam pengertian dokumen sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi dokumen yang menjadi dasar penerapan Prinsip Kewajaran dan **Kelaziman Usaha** pada transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
- (3) Wajib Pajak wajib menyampaikan dokumentasi dalam melaporkan transaksi sebagaimana dimaksud pada ayat (2), yang terdiri dari satu set dokumen induk dan satu set lampiran dari dokumen induk.
- (4) Wajib Pajak dapat menentukan sendiri jenis dan bentuk dokumen yang disesuaikan dengan bidang usahanya sepanjang dokumen tersebut mendukung penggunaan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dipilih, termasuk laporan keuangan yang tersegmentasi.
- (5) Dokumen penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang harus disediakan oleh Wajib Pajak sekurang-kurangnya mencakup:
 - a. gambaran perusahaan secara rinci seperti struktur kelompok usaha, struktur kepemilikan, struktur organisasi, aspek-aspek operasional kegiatan usaha, daftar pesaing usaha, dan gambaran lingkungan usaha;
 - b. kebijakan penetapan harga dan/atau penetapan alokasi biaya;

15. Ketentuan Pasal 20 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 20

- (1) Direktur Jenderal Pajak berwenang menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak pada transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
- (2) Kewenangan Direktur Jenderal Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak dilakukan apabila Wajib Pajak telah memenuhi Prinsip Kewajaran dan **Kelaziman Usaha** dalam transaksi yang dilakukan dengan pihak-pihak yang memiliki Hubungan Istimewa.
- (3) Penghitungan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan dengan mempertimbangkan metode dan dokumen penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang diterapkan oleh Wajib Pajak.
- (4) Dalam hal Wajib Pajak tidak dapat memberikan penjelasan yang memadai dan/atau menunjukkan dokumen pendukung penerapan Prinsip Kewajaran dan **Kelaziman Usaha** sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini, Direktur Jenderal Pajak berwenang menetapkan Harga Wajar atau Laba Wajar berdasarkan data atau dokumen lain dan metode penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar yang dinilai tepat oleh Direktorat Jenderal Pajak sesuai dengan kewenangan berdasarkan Pasal 13 ayat (1) Undang-Undang KUP.

16. Ketentuan Pasal 21 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 21

- (1) Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan penyesuaian (correlative adjustment) terhadap penghitungan Penghasilan Kena Pajak Wajib Pajak sebagai tindak lanjut atas suatu penyesuaian (primary adjustment) yang dilakukan oleh :
 - a. Direktur Jenderal Pajak atas penghitungan penghasilan dan pengurangan yang dilakukan oleh Wajib Pajak dalam negeri lainnya termasuk Bentuk Usaha Tetap yang menjadi lawan transaksi Wajib Pajak; atau
 - b. otoritas pajak negara lain atas penghitungan penghasilan dan pengurangan yang dilakukan oleh Wajib Pajak negara tersebut yang menjadi lawan transaksi Wajib Pajak dalam negeri termasuk Bentuk Usaha Tetap di Indonesia.

- (2) Atas penyesuaian yang dilakukan oleh otoritas pajak negara lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b, Wajib Pajak tidak diperkenankan untuk melakukan sendiri penyesuaian penghitungan pajaknya.

17. Ketentuan Pasal 22 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 22

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure/MAP) kepada Direktur Jenderal Pajak sesuai ketentuan dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda atau P3B untuk menyelesaikan sengketa perpajakan yang menyangkut penerapan ketentuan dalam P3B sesuai dengan ketentuan yang berlaku, termasuk dalam hal Wajib Pajak tidak menyetujui penyesuaian yang dilakukan oleh otoritas pajak di negara mitra P3B terhadap Wajib Pajak yang menjadi lawan transaksinya.
 - (2) Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang selanjutnya disebut P3B adalah perjanjian antara Pemerintah Indonesia dengan pemerintah negara/jurisdiksi lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak.
 - (3) Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure/MAP) sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah prosedur administratif yang dilakukan oleh pejabat yang berwenang dari Indonesia dengan pejabat yang berwenang dari negara mitra P3B untuk menyelesaikan sengketa perpajakan yang timbul sehubungan dengan penerapan P3B.
18. Ketentuan Pasal 23 diubah sehingga berbunyi sebagai berikut:

Pasal 23

- (1) Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement/APA) kepada Direktur Jenderal Pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sebagai upaya menghindari permasalahan yang mungkin timbul dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.
- (2) Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement/APA) sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah perjanjian tertulis antara Direktur Jenderal Pajak dengan Wajib Pajak atau antara Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas perpajakan negara lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (3a) Undang-Undang PPh.

Pasal II

Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan.

Ditetapkan di Jakarta
Pada tanggal 11 November 2011
DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttt.

A. FUAD RAHMANY
NIP 195411111981121001