

**ANALISIS APLIKASI PENERAPAN METODE *COMPARABLE  
UNCONTROLLED PRICE (CUP)* DALAM DOKUMENTASI  
*TRANSFER PRICING***

**TESIS**

**NOVITA RACHMAN  
1006795361**



**UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS EKONOMI  
PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI  
SALEMBA  
2012**

**ANALISIS APLIKASI PENERAPAN METODE *COMPARABLE  
UNCONTROLLED PRICE (CUP)* DALAM DOKUMENTASI  
DAN PEMERIKSAAN *TRANSFER PRICING***

**TESIS**

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

**NOVITA RACHMAN  
1006795163**



**UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS EKONOMI  
PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI  
SALEMBA  
JUNI 2012**

## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

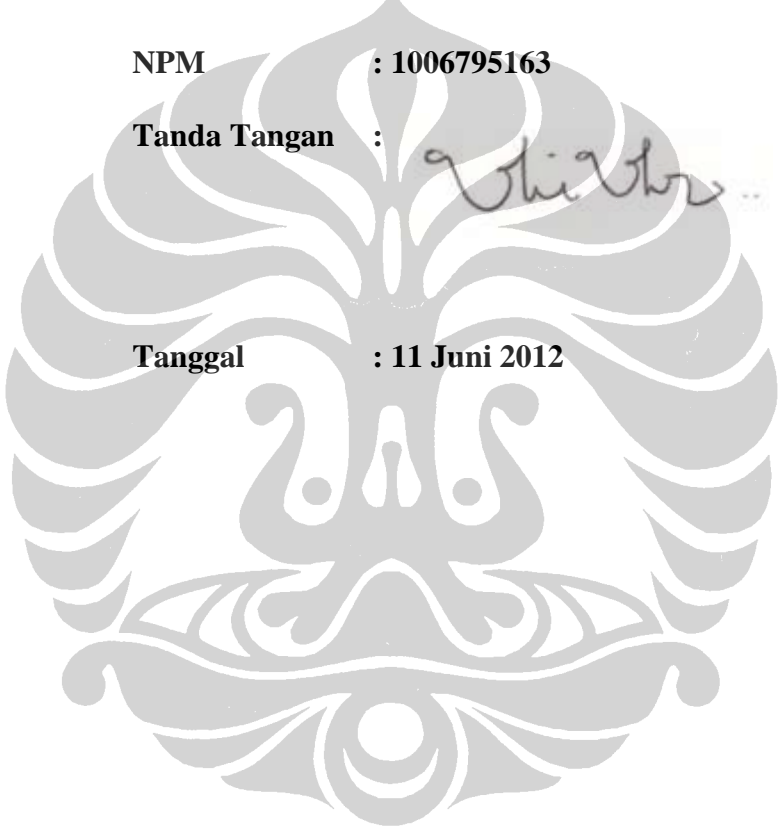
**Nama : Novita Rachman**

**NPM : 1006795163**

**Tanda Tangan :**



**Tanggal : 11 Juni 2012**



## HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : Novita Rachman  
NPM : 1006795163  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Judul Tesis : Analisis Aplikasi Penerapan Metode Comparable  
Uncontrolled Price (CUP) Dalam Dokumentasi Transfer  
Pricing

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

### DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Christine, M.Int. Tax

Penguji : Rahmanto Surahmat, M.Ak

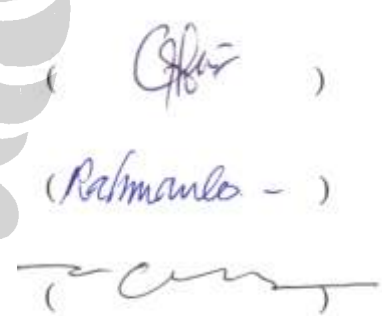
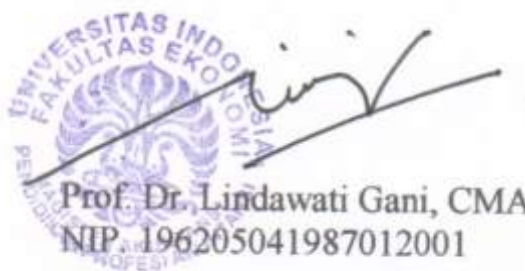
Penguji : Darussalam, M.Si., LL.M. Int. Tax

Ditetapkan di :

Tanggal :

Jakarta, 11 Juni 2012

Ketua Program,

  
  
Prof. Dr. Lindawati Gani, CMA  
NIP. 196205041987012001

## KATA PENGANTAR

*Assalamu 'Alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh*

Alhamdulillahirabbilalamin. Segala puji bagi Allah, Tuhan semesta alam atas izin dan limpahan rahmat-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan penulisan tesis. Banyak kesulitan yang dihadapi dalam penulisan tesis ini, namun pada akhirnya tesis ini dapat diselesaikan tepat pada waktunya.

Untuk itu penulis menghaturkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada :

1. Prof. Dr. Lindawati Gani, CMA selaku Ketua Prog. MAKSI PPAK FE UI;
2. Christine, M.Int.Tax selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu dan pikiran untuk mengarahkan penulis dalam penulisan tesis;
3. Rahmanto Surahmat, M.Ak dan Darussalam, M.Si., LLM Int.Tax selaku dosen penguji;
4. Danny Septriadi, M.Si., LLM Int. Tax selaku narasumber yang telah memberikan waktu dan pikiran untuk mengarahkan penulis;
5. Prof. Dr. Gunadi (Guru Besar FISIP UI), Joko Galungan, M.Ak (Kepala Divisi Transaksi Hubungan Istimewa-DJP), Hari Gunawan (Pemeriksa-KPP Wajib Pajak Besar), Prianto Budi S. (CEO-Pratama Indomitra) dan Bawono Kristiaji, SE (*Tax Manager-DDTC*) yang bersedia menjadi narasumber dalam penulisan;
6. Segenap Dosen dan Karyawan Sekretariat Program MAKSI FE UI atas kebijaksanaan, ilmu & pengetahuannya serta bantuan yang diberikan kepada penulis selama menuntut ilmu di MAKSI FE UI;
7. Teman-teman sekelas F-101 S dan PJK-101 S atas semangatnya;
8. Partner dan rekan-rekan Hasibuan Bawazier & Pramono *Tax and Business Advisory* atas motivasinya;
9. Mama, Papa, Ade, M. Anang Wijayanto dan keluarga atas do'a, semangat dan motivasinya dalam menyelesaikan tesis ini; dan
10. Sahabat dan teman-teman yang selalu memberikan dukungan dalam penyelesaian tesis ini.

*Wassalamu 'Alaikum Warahmatullahi Wabarakatuh*

Jakarta, Juni 2012

Penulis

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

---

---

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

Nama : Novita Rachman  
NPM : 1006795163  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Departemen : Akuntansi  
Fakultas : Ekonomi  
Jenis Karya : Tesis

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 :

**ANALISIS APLIKASI PENERAPAN METODE COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE (CUP) DALAM DOKUMENTASI TRANSFER PRICING**

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 memublikasikan tugas akhir saya tanpa meminta izin dari 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 : 11 Juni 2012

Yang menyatakan



(Novita Rachman)

## ABSTRAK

Nama : Novita Rachman  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Judul : Analisis Aplikasi Penerapan Metode *Comparable Uncontrolled Price* (CUP) Dalam Dokumentasi *Transfer Pricing*

Tesis ini membahas mengenai metode penentuan harga wajar transaksi hubungan istimewa dalam dokumentasi *transfer pricing* dengan menganalisis berdasarkan analisis kesebandingan dalam OECD TP Guidelines 2010 dan ketentuan perpajakan domestik di Indonesia, khususnya mengenai aplikasi metode CUP yang merupakan metode yang sulit untuk dilakukan namun memiliki hasil yang lebih akurat dalam penentuan harga wajar dengan syarat tersedianya data pembandingan. Fenomena yang terjadi saat ini bukanlah fenomena sengketa metode melainkan sengketa data pembandingan, apakah data pembandingan yang digunakan sudah sesuai dengan prinsip kewajaran. Penelitian ini adalah penelitian kualitatif. Hasil penelitian menyarankan otoritas pajak untuk merumuskan suatu aturan yang lengkap mengenai penerapan metode penentuan harga wajar pada transaksi *transfer pricing*, aturan yang lengkap mengenai data pembandingan, menyediakan sumber data resmi untuk data pembandingan eksternal, dan membuat suatu divisi khusus untuk melakukan penelitian mengenai transaksi *transfer pricing*. Tujuannya adalah untuk mengurangi sengketa data pembandingan antara Wajib Pajak dengan pihak otoritas perpajakan dan mencegah Wajib Pajak melakukan tindakan penyelewengan pajak yang dapat merugikan negara.

Kata kunci:  
CUP, *comparability analysis*, *transfer pricing documentation*

## ABSTRACT

Name : Novita Rachman  
Study Program : Magister of Accounting  
Title : Analysis of CUP Method Applications Practice on TP Documentation

This thesis discusses the method of determining the fair value of related party transactions in the transfer pricing documentation of comparability analysis in the OECD TP Guidelines 2010 and the domestic tax provisions in Indonesia, especially regarding the application of the CUP method is a method that is hard and difficult to do but have more accurate and reliable result in determining a fair value on the condition the availability of comparable data. Nowadays, phenomenon that occurs is not dispute of method but dispute of comparable data, whether the comparative data used are in accordance with the arm's length principles. The study was a qualitative study. The results suggest the tax authorities to formulate a full regulations regarding the application of the method of determining a fair value on transfer pricing transactions, complete rules on comparative data, providing source of official data for external benchmarking data, and create a special division to conduct research on transfer pricing transactions . The goal is to reduce disputes between taxpayers comparative data with the tax authorities and taxpayers take action to prevent tax fraud that could harm the state.

Kata kunci:

CUP, *comparability analysis*, *transfer pricing documentation*

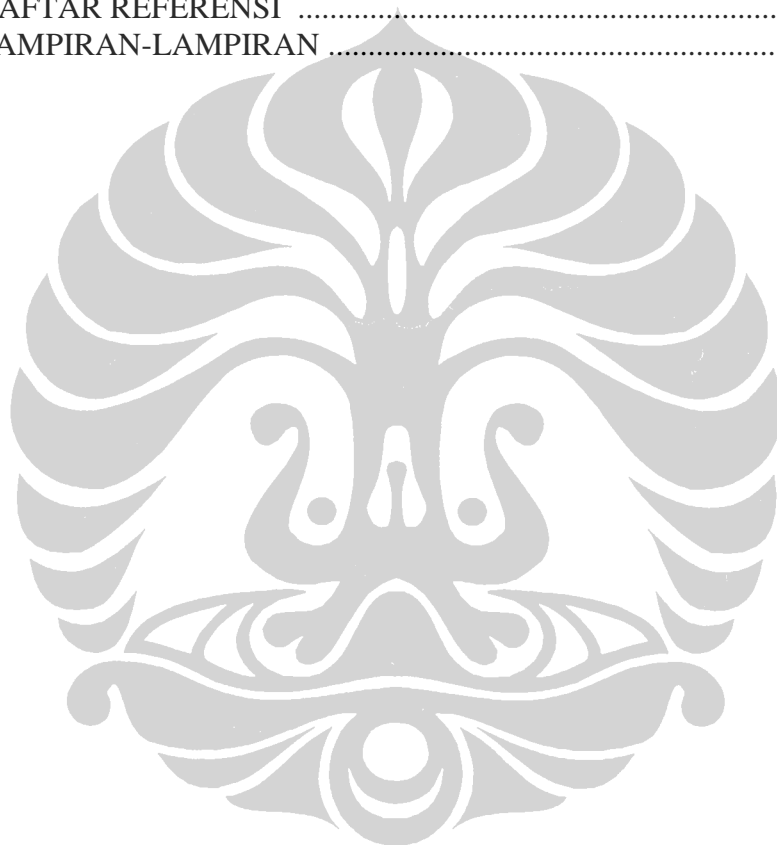


## DAFTAR ISI

	Halaman
LEMBAR JUDUL .....	i
LEMBAR PERNYATAAN KEASLIAN .....	ii
LEMBAR PENGESAHAN .....	iii
KATA PENGANTAR .....	iv
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI .....	v
ABSTRAK .....	vi
DAFTAR ISI .....	viii
DAFTAR TABEL .....	xi
DAFTAR GAMBAR .....	xii
<b>BAB 1 PENDAHULUAN</b> .....	<b>1</b>
1. 1 Latar Belakang Topik .....	1
1. 2 Pembahasan Topik .....	4
1. 3 Pembatasan Masalah .....	5
1. 4 Tujuan, Manfaat, Jenis, dan Metode Penelitian .....	6
1. 5 Sistematika Pembahasan .....	10
<b>BAB 2 TINJAUAN LITERATUR</b> .....	<b>11</b>
2. 1 <i>Transfer Pricing</i> .....	11
2. 2 Hubungan Istimewa .....	12
2. 3 Prinsip Harga Wajar ( <i>The arm's length principle</i> ) .....	13
2. 4 Dokumentasi <i>Transfer Pricing</i> .....	16
2. 5 Konsep dan Aplikasi Metode <i>Transfer Pricing</i> .....	21
2.5.1 <i>Traditional Transaction Method</i> .....	21
2.5.1.1 <i>Comparable Uncontrolled Method (CUP)</i> .....	21
2.5.1.2 <i>Resale Price Method</i> .....	23
2.5.1.3 <i>Cost Plus Method</i> .....	24
2.5.1 <i>Transactional Profit Method</i> .....	25
2.5.2.1 <i>Profit Split Method</i> .....	25
2.5.2.2 <i>Transactional Net Margin Method</i> .....	26
2. 6 Konsep <i>Comparable Uncontrolled Price (CUP)</i> .....	26
2.6.1 CUP dalam <i>Traditional Method</i> .....	26
2.6.2 <i>Internal dan External Comparable</i> .....	28
2.6.3 <i>Limitasi</i> .....	30
2.6.4 <i>Comparability Analysis</i> dalam CUP .....	31
2.6.4.1 Karakteristik Barang atau Jasa .....	32
2.6.4.2 Analisis Fungsi Aset dan Risiko .....	33
2.6.4.3 Persyaratan Kontrak .....	34
2.6.4.4 Kondisi Ekonomi .....	35
2.6.4.5 Bisnis Strategi .....	36
2.6.5 Langkah Penerapan Metode CUP .....	36
2.6.6 Aspek Lain Yang Harus Diperhatikan Dari Metode CUP .....	40
2.6.6.1 Unit Analisis Waktu .....	40
2.6.6.2 <i>Volume Discount</i> .....	43
2.6.6.3 <i>Separate or Combine Transaction</i> .....	44
2.6.6.4 Perbedaan Lokasi .....	45

2.6.6.5 <i>Contract Date vs Shipping Date</i> .....	46
2.6.6.6 <i>Arm's Length Range</i> .....	47
2.6.6.7 <i>Product Winner vs Loser</i> .....	48
2.6.6.8 <i>Setting Price vs Testing Price</i> .....	49
<b>BAB 3 METODE PENELITIAN DAN PENERAPAN TRANSFER PRICING DI INDONESIA</b>	51
3.1 Metode Penelitian .....	51
3.1.1 Kerangka Pemikiran.....	51
3.1.2 Pendekatan Penelitian.....	52
3.1.3 Jenis Penelitian.....	52
3.1.4 Metode Pengumpulan Data.....	53
3.2 <i>Transfer Pricing</i> Berdasarkan Peraturan PPh .....	53
3.3 Aturan Pelaksanaan <i>Transfer Pricing</i> di Indonesia.....	55
3.3.1 PER 43/PJ/2010 .....	55
3.3.2 S-153/PJ/2010.....	57
3.3.3 PER 32/PJ/2011 .....	67
<b>BAB 4 ANALISIS APLIKASI PENERAPAN CUP DALAM DOKUMENTASI TRANSFER PRICING</b>	75
4.1 Analisis Aplikasi Penerapan Metode Penentuan Harga Transfer CUP dalam Dokumentasi <i>Transfer Pricing</i> di Indonesia .....	75
4.1.1 Berdasarkan <i>Comparability Analysis</i> .....	75
4.1.1.1 Karakteristik Barang atau Jasa.....	77
4.1.1.2 Analisis Fungsi Aset dan Risiko.....	78
4.1.1.3 Persyaratan Kontrak.....	85
4.1.1.4 Kondisi Ekonomi.....	86
4.1.1.5 Bisnis Strategi.....	87
4.1.2 Berdasarkan Penentuan Data Pembanding.....	89
4.1.2.1 Pembanding Internal.....	89
4.1.2.2 Pembanding Eksternal.....	93
4.1.3 Menentukan Metode Penentuan Harga Transfer Yang Tepat.....	98
4.1.3.1 Kondisi Yang Tepat Dalam Menerapkan Metode CUP... ..	99
4.1.3.2 Segmentasi Karakteristik Usaha Dalam Metode CUP.....	101
4.2 Analisis Faktor Yang Mempengaruhi Penyesuaian dan Penyesuaian Yang Relevan Diterapkan Dalam Metode CUP.....	103
4.2.1 Faktor Yang Mempengaruhi Penyesuaian CUP.....	104
4.2.1.1 Unit Analisis Waktu.....	104
4.2.1.2 <i>Separate or Combine Transaction</i> .....	105
4.2.1.3 <i>Arm's Length Range</i> .....	106
4.2.1.4 Produk <i>Winner</i> dan Produk <i>Looser</i> .....	109
4.2.1.5 <i>Setting Price</i> dan <i>Testing Price</i> .....	110
4.2.2 Penyesuaian Yang Relevan Diterapkan Dalam Metode CUP.....	111
4.2.2.1 Karakteristik Barang atau Jasa.....	112
4.2.2.2 Analisis Fungsi Aset dan Risiko.....	113
4.2.2.3 Persyaratan Kontrak.....	115
4.2.2.4 Kondisi Ekonomi.....	121
4.2.2.5 Bisnis Strategi.....	123

4.2.2.5 Peraturan Domestik.....	123
4.3 Analisis Penerapan Metode Penentuan Harga Transfer CUP dalam <i>Trasnfer Pricing Case Law</i> .....	128
4.3.1 Hofert.....	128
4.3.2 Compaq.....	132
4.3.3 SNF.....	135
<b>BAB 5 KESIMPULAN DAN SARAN</b>	
5.1 Kesimpulan .....	138
5.2. Saran .....	140
DAFTAR REFERENSI .....	141
LAMPIRAN-LAMPIRAN .....	145



## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Transaksi <i>Transfer pricing</i> di Indonesia Tahun 2009	4
Tabel 2.1	<i>Interquartile Range for Comparable Companies</i>	28
Tabel 2.2	<i>Setting dan testing price</i>	50
Tabel 3.1	Persandingan perubahan PER-43 Tahun 2010 dengan PER-32 Tahun 2011	27
Tabel 4.1	Analisis Barang atau Harta Berwujud	77
Tabel 4.2	Analisis Fungsi	79
Tabel 4.3	Analisis Aset	83
Tabel 4.4	Analisis Risiko	84
Tabel 4.5	Analisis Persyaratan Kontrak	85
Tabel 4.6	Analisis Kondisi Ekonomi	86
Tabel 4.7	Analisis Strategi Usaha	88
Tabel 4.8	Data Pembanding Internal (tidak wajar)	92
Tabel 4.9	Data Pembanding Internal (wajar)	92
Tabel 4.10	Data Pembanding Eksternal	98
Tabel 4.11	Penerapan Konsep dan Aplikasi CUP dalam Peraturan	101
Tabel 4.12	Contoh Penerapan <i>Range</i> Dalam Metode CUP	106
Tabel 4.13	<i>Setting Price</i> dan <i>Testing Price</i>	109
Tabel 4.14	Contoh Penyesuaian Karakterisasi Produk	112
Tabel 4.15	Contoh Penyesuaian <i>Currency Risk</i>	113
Tabel 4.16	Penerapan Unit Analisis Waktu Berdasarkan Kontrak	115
Tabel 4.17	<i>Working Capital Adjustment</i>	117
Tabel 4.18	Contoh Penyesuaian <i>Contractual Term 1</i>	118
Tabel 4.19	Contoh Penyesuaian <i>Contractual Term 2</i>	118
Tabel 4.20	Penyesuaian Yang Relevan Diterapkan Pada Metode CUP	124
Tabel 4.21	Contoh Penghitungan Penyesuaian Dalam Metode CUP	126
Tabel 4.22	Penyesuaian Pada <i>Hofert Case</i>	113
Tabel 4.23	Nilai Penyesuaian Pada <i>Hofert Case</i>	113
Tabel 4.24	Penyesuaian Pada <i>Compaq Case</i>	133
Tabel 4.25	Penyesuaian Pada <i>SNF Case</i>	137
Tabel 5.1	Kesimpulan Penyesuaian Dalam Metode CUP	139

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	Matriks <i>Transfer Pricing Methods</i>	11
Gambar 2.2	Perbandingan Internal dan Eksternal	18
Gambar 3.1	Kerangka Pemikiran	51
Gambar 4.1	Gambaran Data Pembanding	81
Gambar 4.2	Contoh Skema Transaksi Usaha	81
Gambar 4.3	Contoh Penerapan Data Pembanding Internal	90
Gambar 4.4	Contoh Penerapan Data Pembanding Eksternal	94
Gambar 4.5	Kondisi Penerapan CUP Atas Data Pembanding Internal	101
Gambar 4.6	Kondisi Penerapan CUP Atas Data Pembanding Eksternal	102
Gambar 4.7	Penyesuaian Atas Kualitas dan Daya Tahan Barang	112
Gambar 4.8	Skema Transaksi <i>Hofert Case</i>	130
Gambar 4.9	Skema <i>Volume Hofert Case</i>	131
Gambar 4.10	Skema <i>Compaq Case</i>	133

## BAB 1

### PENDAHULUAN

#### 1.1 Latar Belakang Topik

*Organisation For Economic Cooperation And Development (OECD) Transfer Pricing Guidelines* Tahun 1995 mensyaratkan Wajib Pajak untuk menerapkan metode penentuan harga transfer secara hirarki dengan menggunakan metode *Comparable Uncontrolled Price (CUP)*, *Resale Price Method (RPM)*, *Cost Plus Method (CPM)*, *Profit Split Method (PSM)* dan (*Transactional Net Margin Method*) TNMM. Namun, terdapat perubahan besar dalam OECD *Transfer Pricing Guidelines* Tahun 1995, dimana pada tahun 2010 OECD meralat penentuan metode harga transfer secara hirarki dan menggantinya menjadi *The Most Appropriate Method*. Perubahan tersebut tercantum dalam OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration July 2010*, dimana OECD TP *Guidelines* 2010 telah meninggalkan *Hierarchy of Method* dan beralih menggunakan *The Most Appropriate Method*.

Dengan semakin meningkatnya jumlah dan jenis transaksi yang dilakukan oleh perusahaan multinasional tentu akan semakin menyulitkan otoritas pajak suatu negara untuk memastikan apakah harga yang diterapkan dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah tercermin dalam harga pasar wajar atau belum. Oleh karena itu, otoritas pajak dibanyak negara mewajibkan Wajib Pajak untuk mendokumentasikan setiap informasi yang terkait dengan *transfer pricing* agar otoritas pajak dapat melakukan pemeriksaan secara lebih mendalam terhadap transaksi *transfer pricing*. Apapun metode *transfer pricing* yang dipilih, Wajib Pajak harus dapat memberikan penjelasan mengapa metode *transfer pricing* tersebut yang dipilih. Selain itu, untuk mendukung metode *transfer pricing* yang telah dipilih tersebut, Wajib Pajak juga diharuskan untuk dapat memperlihatkan dokumen-dokumen yang mendukung transaksi *transfer pricing*. OECD menyarankan agar Wajib Pajak menyiapkan dokumentasi *transfer pricing* dengan baik. Hal ini dimaksudkan agar otoritas pajak dapat menguji transaksi *transfer pricing* yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak. Akan

tetapi, OECD juga menyarankan kepada otoritas pajak agar dalam permintaan dokumentasi tidak menimbulkan *cost of compliance* yang berlebihan kepada Wajib Pajak (Darussalam dan Septriadi, 2008).

Seiring dengan perubahan dalam OECD TP *Guidelines* Tahun 1995, di Indonesia terdapat perubahan mendasar yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dalam peraturan mengenai dokumentasi *transfer pricing*. Dimana dalam Peraturan DJP (PER) No. 43 Tahun 2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, yang masih mengacu kepada OECD *Transfer Pricing Guidelines* Tahun 1995, pada Pasal 11 ayat (3) huruf a PER No. 43 Tahun 2010 dijelaskan bahwa menerapkan metode penentuan harga transfer dilakukan secara hirarkis. Pada tahun 2011, DJP menerbitkan PER No. 32 Tahun 2011 tentang perubahan pada PER No. 43 Tahun 2010. Dimana terdapat perubahan dalam Pasal 11 ayat (1) yang menjelaskan bahwa penentuan metode harga wajar / laba wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode harga transfer yang paling sesuai (*The Most Appropriate Method*), mengacu kepada OECD *Transfer Pricing Guidelines* Tahun 2010.

OECD *Transfer Pricing Guidelines* mengakui bahwa analisis dan dokumentasi penentuan metode harga transfer tidak harus *exhaustive to be reasonable*, sesuai dengan paragraf 5.7, dimana: *The taxpayer should not be expected to have prepared or obtained documents beyond the minimum needed to make a reasonable assessment of whether it has complied with the arm's length principle*. Terdapat banyak faktor yang mempengaruhi pemilihan *the best method*, diantaranya persyaratan melalui peraturan dari pemerintah, administrasi yang baik, analisis fungsi dari hubungan istimewa, ketersediaan data dan kualitas dari informasi data *comparables* (Amerkhail, 2006). Seiring dengan informasi data pembandingan dibutuhkan suatu pengujian untuk membuktikan tingkat kewajaran, di Indonesia penilaian terhadap kewajaran dan kelaziman harga transfer itu akan menaikkan biaya kepatuhan di sisi Wajib Pajak dan DJP. Bagi Wajib Pajak tidak mudah untuk menyiapkan dan memenuhi setiap dokumen dan bukti yang harus didokumentasikan, bagi DJP jika tidak memiliki bank data pembandingan yang baik, maka dokumentasi dari Wajib Pajak tersebut dikhawatirkan hanya menjadi data

saja selamanya dan tidak akan mampu menjadi “bukti” yang dimaksud pada Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan No. 28 Tahun 2007 (UU KUP) (Martfianto, 2010).

Dokumentasi *transfer pricing* mewajibkan Wajib Pajak untuk mendokumentasikan transaksi harga transfer dengan hubungan istimewa dengan pemilihan metode yang bebas. Apabila dimungkinkan untuk menemukan transaksi yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa yang dapat diperbandingkan, metode CUP merupakan metode terbaik dan dapat diandalkan (*reliable*) untuk menerapkan *Arm's Length Principle* (ALP). Jika terdapat perbedaan antara kondisi transaksi dan ditemukan kesulitan untuk menentukan penyesuaian yang layak dan akurat untuk mengurangi pengaruh terhadap perbedaan harga, hal itu bukan halangan untuk menerapkan metode CUP (Shodiqin, 2007).

Terdapat beberapa kasus mengenai penerapan metode penentuan harga CUP, salah satunya kasus yang terjadi pada SNF Australia, dimana Wajib Pajak menggunakan metode CUP dalam dokumentasi *transfer pricing* dan mengalami kerugian selama 7 tahun (tahun 1991 sampai dengan tahun 2004 kecuali tahun 1995 dan tahun 1997). Otoritas pajak Australia melakukan pemeriksaan dan melakukan koreksi terhadap transaksi *transfer pricing* SNF dan menetapkan bahwa metode CUP tidak dapat diterapkan di SNF, melainkan seharusnya menggunakan TNMM. SNF memasukkan kasusnya ke *Australia Federal Court* dan pada tingkat ini pengadilan memenangkan Wajib Pajak dimana pengadilan menerima kerugian yang dialami SNF selama 7 tahun dan menetapkan bahwa metode CUP merupakan metode yang paling tepat untuk diterapkan di SNF Australia (WTS Australia, 2010). Terdapat beberapa pola *case law* dalam US *Transfer Pricing case*, yang menerapkan metode CUP diantaranya kasus, *Compaq* dan *Christmas Tree Hofert*. Kasus-kasus tersebut menerapkan metode CUP dengan dilakukan beberapa penyesuaian sesuai dengan kondisi yang terjadi. Berdasarkan OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration July 1995, the best method rule is specific to the US Regulation*. (Dahlberg, 2003).



Berdasarkan survey E&Y (Ernst & Young) tahun 2009 di Indonesia, dalam karya akhir Fitria tahun 2011, DJP telah mengklasifikasikan transaksi hubungan istimewa yang saat ini menjadi fokus tinjauan praktik *transfer pricing*:

**Tabel 1.1**

Transaksi *Transfer pricing* di Indonesia Tahun 2009

<i>Transaction</i>	<i>Current Case Load %</i>
<i>Tangible Goods</i>	60%
<i>Cost sharing/cost pooling arrangements</i>	30%
<i>Intra-group services</i>	10%

Sumber: 2009 *Transfer pricing* Survey oleh E&Y dalam Karya Akhir Fitria 2011.

Dalam survey tersebut transaksi *tangible goods* menjadi fokus DJP dalam praktek *transfer pricing* di Indonesia. Dari hasil survey tersebut dapat dipahami bahwa Indonesia merupakan negara yang kaya akan sumber daya alam dimana terdapat banyak industri komoditas atas *tangible goods* yang berkembang dengan pesat, sehingga diperlukan suatu kontrol dari pemerintah khususnya DJP untuk mengurangi pelanggaran dalam praktek *transfer pricing* di Indonesia. Maka sejalan dengan hal tersebut, penulis akan memfokuskan penelitian atas metode CUP yang diterapkan pada transaksi *tangible goods*.

## 1.2 Pembahasan Topik

Sebelum OECD *Transfer Pricing Guidelines* Tahun 2010 terbitkan, secara hirarki, CUP *method* adalah metode utama yang diterapkan dalam *transfer pricing documentation* dan juga dalam metode yang digunakan oleh pemeriksa DJP. Dengan diterbitkannya PER No. 32 Tahun 2010, terdapat suatu kemajuan pesat dalam peraturan *transfer pricing* di Indonesia, dimana CUP *Method* tidak lagi menjadi metode utama yang harus diterapkan, melainkan Wajib Pajak dan DJP dapat langsung menggunakan metode penentuan harga lainnya selain metode CUP sesuai dengan kondisi yang tepat. Dari hasil survey DJP yang menetapkan bahwa transaksi *tangible goods* menjadi fokus utama, dapat dipahami bahwa DJP ingin membuat suatu kontrol DJP untuk mengurangi pelanggaran dalam praktek *transfer pricing* di Indonesia.

Penulis melihat bahwa atas dasar tersebut seharusnya metode CUP dapat diterapkan dengan baik dengan dilakukan penyesuaian dalam pengujian kelaziman dan kewajaran transaksi hubungan istimewa atas transaksi *tangible goods* dan untuk itu penulis akan melakukan penelitian untuk melihat bagaimana penerapan metode CUP di Indonesia. Atas latar belakang yang telah disebutkan diatas, maka penulis akan membahas masalah bagaimana konsep dan aplikasi metode CUP dalam dokumentasi *transfer pricing*.

Berdasarkan latar belakang masalah di atas penulis akan menulis karya akhir dengan judul “**ANALISIS APLIKASI PENERAPAN METODE COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE DALAM DOKUMENTASI TRANSFER PRICING**”. Penulis menyimpulkan beberapa pokok permasalahan yang akan penulis bahas lebih lanjut dalam karya akhir ini adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana aplikasi penerapan metode penentuan harga transfer *Comparable Uncontrolled Price (CUP)* dalam dokumentasi *Transfer Pricing* di Indonesia?
2. Apakah faktor yang mempengaruhi penyesuaian (*adjustment*) dan penyesuaian apa saja yang relevan untuk diterapkan pada metode *Comparable Uncontrolled Price (CUP)* dalam dokumentasi *Transfer Pricing*?
3. Bagaimana penerapan metode penentuan harga transfer *Comparable Uncontrolled Price (CUP)* diterapkan dalam *Transfer Pricing Case Law* di negara lain?

### **1.3 Pembatasan Masalah**

Karya akhir ini akan lebih difokuskan pada analisis mengenai kebijakan, pemahaman analisis konsep dan aplikasi metode penentuan harga transfer CUP dalam dokumentasi *transfer pricing* khususnya transaksi atas *tangible goods*. Analisis dilakukan dalam lingkup kebijakan di Indonesia dengan melihat *case law* metode CUP pada negara maju.

## 1.4 Tujuan, Manfaat, Jenis dan Metode Penelitian

### 1.4.1 Tujuan Penelitian

1. Mengetahui bagaimana aplikasi penerapan metode penentuan harga transfer CUP dalam dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia.
2. Mengetahui faktor yang mempengaruhi penyesuaian (*adjustment*) dan penyesuaian yang relevan untuk diterapkan pada data pembanding agar *arm's length* dalam metode penentuan harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*.
3. Mengetahui bagaimana penerapan metode penentuan harga transfer CUP diterapkan dalam *transfer pricing case law* di negara lain.

### 1.4.2 Manfaat Penelitian

Karya akhir ini diharapkan memiliki dua manfaat utama yaitu manfaat akademis dan manfaat praktis.

#### 1. Manfaat Akademis

Karya akhir ini dapat menambah wawasan dan pemahaman para akademisi, terutama yang mendalami perpajakan internasional berkaitan tentang *transfer pricing*. Dengan tambahan pengetahuan dan wawasan tersebut, para akademisi diharapkan dapat melakukan studi-studi dinamis lain yang terkait dengan masalah tersebut sehingga tercipta khasanah pengetahuan perpajakan yang semakin berkembang.

#### 2. Manfaat Praktis

##### a. Bagi Direktorat Jenderal Pajak (DJP)

Analisis dan saran yang dihasilkan dari karya akhir ini diharapkan dapat digunakan sebagai bahan masukan bagi DJP untuk menyempurnakan peraturan-peraturan berkaitan dengan *transfer pricing*. Dengan peraturan yang semakin memadai, *potensial loss* dari penerimaan pajak negara akibat praktik *transfer pricing* dapat dicegah.

b. Bagi Praktisi Perpajakan, Akademisi dan Wajib Pajak

Bagi para Wajib Pajak dan praktisi perpajakan lainnya, hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai bahan kajian atas konsep dan aplikasi metode penentuan harga transfer CUP.

#### 1.4.3 Jenis Penelitian

Karya akhir ini disusun dengan menerapkan penelitian kualitatif. Penelitian kualitatif adalah penelitian yang bermaksud untuk memahami fenomena tentang apa yang dialami oleh subjek penelitian, misalnya perilaku, persepsi, motivasi dan tindakan (Moleong, 2006). Dalam penelitian kualitatif metode yang dilakukan adalah wawancara, pengamatan dan pemanfaatan dokumen.

Pemilihan jenis penelitian kualitatif disebabkan oleh:

1. Penelitian dilakukan untuk penelitian konsultif;
2. Penelitian dilakukan untuk memahami isu-isu rumit suatu proses;
3. Penelitian dilakukan untuk memahami isu-isu yang sensitif;
4. Penelitian dilakukan untuk keperluan evaluasi;
5. Penelitian dilakukan untuk meneliti tentang hal-hal yang berkaitan dengan latar belakang subjek penelitian; dan
6. Penelitian dilakukan oleh peneliti dengan maksud meneliti sesuatu secara mendalam.

#### 1.4.4 Metode Penelitian

Dalam melakukan penelitian ini, metode yang digunakan oleh penulis adalah metode deskriptif. Sumber data yang digunakan penulis adalah:

1. Data primer

Data primer diperoleh dengan mengumpulkan informasi baik berasal dari individu, fokus grup atau data dari responden untuk memperoleh jawaban atas pertanyaan penelitian.

## 2. Data sekunder

Data sekunder merupakan data yang diperoleh dari data yang dikumpulkan dan didokumentasikan sebelumnya oleh peneliti lain (Lofland, 1984)

Teknik penelitian sebagai salah satu bagian penelitian merupakan salah satu unsur yang sangat penting. Teknik penelitian dalam metode pengumpulan data yang digunakan oleh penulis dalam penelitian, ada 2 yaitu:

### 1. Wawancara

Maksud mengadakan wawancara, seperti ditegaskan oleh Lincoln dan Guba (1985), antara lain memverifikasi data, memperluas informasi dari orang lain dan memperluas konstruksi yang dikembangkan oleh peneliti. Metode yang digunakan adalah melalui wawancara kepada narasumber yang kompeten, yaitu :

#### - Direktorat Jenderal Pajak (DJP)

Wawancara dengan DJP dilakukan untuk mengetahui bagaimana konsep penentuan harga transfer khususnya metode CUP dalam dokumentasi *Transfer Pricing* di Indonesia. Wawancara dilakukan dengan pembuat kebijakan di Kantor Pusat DJP dan di KPP selaku pelaksana kebijakan. Wawancara akan dilakukan dengan :

- Kantor Pusat: Joko Galungan
- Kantor Pelayanan Pajak: Hari Gunawan (Pemeriksa *Large Tax Office*)

#### - Akademisi di bidang perpajakan internasional

Wawancara dengan akademisi di bidang perpajakan internasional dilakukan untuk mengetahui bagaimana pandangan dari sisi akademisi mengenai konsep penentuan harga transfer CUP dalam dokumentasi *Transfer Pricing*. Wawancara akan dilakukan dengan:

- Gunadi
- Rahmanto Surahmat

- Praktisi di bidang perpajakan internasional

Wawancara dengan praktisi di bidang perpajakan internasional dilakukan untuk mengetahui bagaimana permasalahan yang timbul dalam penerapan dokumentasi *transfer pricing*. Wawancara akan dilakukan dengan :

- Danny Septriadi
- Prianto Budi S.

- Praktisi dokumentasi *transfer pricing*

Wawancara dengan praktisi dokumentasi *transfer pricing* dilakukan untuk mengetahui bagaimana proses penerapan penerapan dokumentasi *transfer pricing* pada metode CUP, apa saja permasalahan yang timbul, apa saja faktor yang mempengaruhi penyesuaian dan penyesuaian apa yang relevan dalam metode CUP. Wawancara dilakukan dengan:

- Kristiadji

- Wajib Pajak

Wawancara dengan Wajib Pajak dilakukan untuk mengetahui bagaimana aplikasi metode penentuan harga transfer CUP dalam dokumentasi *Transfer Pricing* yang dibuat oleh Wajib Pajak.

## 2. Studi literatur

Studi literatur atau kajian isi merupakan teknik penelitian untuk keperluan mendeskripsikan secara objektif, sistematis dan kuantitatif tentang manifestasi komunikasi (Guba dan Lincoln, 1985). Weber menegaskan bahwa kajian isi adalah metodologi penelitian yang memanfaatkan seperangkat prosedur untuk menarik kesimpulan yang sah dari sebuah buku atau dokumen (Weber, 1985). Penulis akan melakukan studi literatur dan dokumentasi dari literatur, jurnal ilmiah, artikel, ketentuan perpajakan, dan pedoman dokumentasi *Transfer Pricing* yang ada di negara Indonesia, di negara maju dan di negara berkembang.

## **1.5 Sistematika Pembahasan**

Karya akhir ini tersusun dalam lima bab berurutan yang pada akhirnya akan membentuk sebuah kesatuan pemahaman. Dengan sistematika sebagai berikut:

### **BAB I : PENDAHULUAN**

Dalam bab ini, akan diuraikan mengenai latar belakang pemilihan judul, perumusan masalah, pembatasan masalah, tujuan dan manfaat penelitian, serta sistematika pembahasan dari karya akhir ini.

### **BAB II : TINJAUAN LITERATUR**

Dalam bab ini akan dijelaskan literatur atas teori terkait, serta penelitian-penelitian sebelumnya. Penjelasan mengenai teori dalam bab ini menyangkut pemahaman mengenai konsep dan aplikasi penentuan harga transfer pada CUP.

### **BAB III : METODE PENELITIAN DAN PENERAPAN *TRANSFER PRICING* DI INDONESIA**

Bab ini menjelaskan metode penelitian dan gambaran umum, konsep, serta pengaplikasian dari CUP berdasarkan Peraturan DJP Nomor PER-32/PJ/2011, PER-43/PJ/2010, dan S-156/2010

### **BAB IV : ANALISIS DAN PEMBAHASAN MASALAH**

Dalam bab ini akan dibahas seluruh uraian mengenai informasi dan data yang telah dikumpulkan dan dikaitkan dengan cara berpikir penulis, guna mendapatkan pemecahan masalah dalam hal konsep dan aplikasi dari metode penentuan harga transfer CUP di Indonesia, negara maju dan di negara berkembang.

### **BAB V : KESIMPULAN DAN SARAN**

Selanjutnya di dalam bab akhir ini, akan dibuat kesimpulan berdasarkan analisis dan pembahasan pada Bab IV. Penulis juga akan menyampaikan saran yang berguna bagi pihak-pihak yang telah disebutkan pada sub bab Tujuan dan Manfaat Penelitian dalam Bab I.

## BAB 2

### TINJAUAN LITERATUR

#### 2.1 *Transfer pricing*

OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010 paragraf 11:

*“In applying the foregoing principles to the taxation of MNE, one of the most difficult issues that has arisen is the establishment for tax purposes of **appropriate transfer prices**. Transfer prices are the prices at which an enterprise transfers physical goods and intangible property or provides services to associated enterprises.”*

*Transfer pricing* pada hakekatnya dapat dikategorikan sebagai suatu instrumen untuk mendistribusikan laba antara perusahaan yang berada dalam satu grup, dimana perusahaan induk menciptakan suatu kebijakan agar kewajiban pajak antar perusahaan di bawahnya dapat diatur sedemikian rupa. Aplikasi atas *transfer pricing* dalam suatu group perusahaan multinasional dapat menimbulkan suatu permasalahan atas penentuan harga pasar wajar, karena salah satu hal yang sulit dilakukan dalam aplikasi *transfer pricing* suatu grup perusahaan adalah menentukan harga transfer yang wajar. Dalam konteks perpajakan, *transfer pricing* menurut Arnold & McIntyre (2002) adalah harga yang ditentukan oleh Wajib Pajak ketika menjual, membeli atau berbagi sumber daya dengan pihak yang berkaitan. Perusahaan multinasional menggunakan harga transfer untuk melakukan penjualan serta transfer barang dan jasa di dalam grup perusahaan. Harga antar perusahaan adalah kategori terpenting dari transfer harga. Transfer harga juga digunakan oleh individu untuk berurusan dengan perusahaan atau entitas lain dibawah kendali individu maupun oleh anggota keluarga dekatnya.

*Transfer pricing* merupakan jumlah harga atas penyerahan barang atau imbalan penyerahan jasa yang telah disepakati oleh kedua belah pihak dalam transaksi bisnis maupun finansial (Gunadi, 2007, p.222). Menurut Tsurumi yang dikutip oleh Gunadi (2007, p.222), *transfer pricing* identik dengan transaksi yang melibatkan grup afiliasi perusahaan, selain itu *transfer pricing* merupakan harga yang diperhitungkan untuk pengendalian manajemen transfer atas barang dan jasa dalam sebuah grup perusahaan. *Transfer pricing* merupakan bagian dari suatu kegiatan usaha dan perpajakan yang bertujuan untuk memastikan apakah harga yang ditetapkan dalam transaksi antar perusahaan yang mempunyai hubungan



istimewa dan telah didasarkan atas prinsip harga pasar yang wajar (Darussalam dan Septriadi, 2008, p.7). Kavaljit Singh (2007, p.46) menambahkan bahwa *transfer pricing* adalah transaksi yang terjadi diantara pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan *transfer pricing* merupakan harga yang dikenakan atas transaksi *intercompany*, transaksi yang terjadi tidak hanya atas barang berwujud (*tangible goods*) namun dapat bervariasi pula atas *intangible goods* seperti royalti ataupun prosedur *know-how*.

## 2.2 Hubungan Istimewa

Otoritas pajak suatu negara diberi wewenang untuk melakukan koreksi (*primary adjustment*) atas transaksi yang tidak mencerminkan harga pasar wajar sepanjang transaksi tersebut dilakukan oleh pihak-pihak hubungan istimewa. Dengan kata lain, suatu negara diperkenankan melakukan *primary adjustment* sepanjang transaksi yang dilakukan tersebut tidak sesuai dengan prinsip harga pasar wajar dan transaksi tersebut dilakukan oleh pihak-pihak hubungan istimewa. Oleh karena itu, definisi hubungan istimewa merupakan hal yang sangat penting dalam konteks *transfer pricing*. Ketidaksiesuaian definisi mengenai apa yang dimaksud dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa antara suatu negara dengan negara lain akan menyebabkan terjadinya pemajakan berganda (Danny Darussalam, 2008, p.14).

Berdasarkan OECD, dalam Pasal 9 mengatur tentang *concerning the taxation of associated enterprises* dalam konteks *transfer pricing* dimana hubungan istimewa seperti yang tercantum dalam Pasal 9 ayat (1) OECD Model dapat diartikan dalam keadaan dan situasi sebagai berikut:

1. Perusahaan induk di Negara induk “berpartisipasi (*participate*) baik secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian atau kepemilikan modal” dari perusahaan anak di negara anak.
2. Pihak yang sama (bisa berbentuk orang pribadi maupun perusahaan) “berpartisipasi (*participate*) baik secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian atau kepemilikan saham” dari perusahaan induk di Negara induk dan perusahaan anak di negara anak.

Terkait dengan definisi hubungan istimewa tersebut, OECD TP *Guidelines* tidak memberikan definisi yang jelas apa yang dimaksud dengan “pengendalian manajemen baik secara langsung maupun tidak langsung, dan pengendalian atas perusahaan melalui kepemilikan saham (Danny Darussalam, 2008, p.16). Berdasarkan peraturan perpajakan, DJP telah menggariskan ketentuan mengenai hubungan istimewa ini dalam Pasal 18 ayat (4) UU No. 36 Tahun 2008 sebagai berikut: hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sampai dengan ayat (3d), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila:

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

### 2.3 Prinsip Harga Wajar (*The Arm's Length Principle*)

Berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan, pada PSAK No. 7 (Revisi 2010) paragraf 22 dan 23 diungkapkan bahwa transaksi pihak-pihak berelasi dilakukan dengan ketentuan yang setara dengan yang berlaku dalam transaksi yang wajar. Sifat yang serupa dapat diungkapkan secara agregat kecuali pengungkapan terpisah diperlukan untuk memahami dampak transaksi pihak-pihak berelasi dengan entitas. Pengakuan akuntansi suatu pengalihan sumber daya secara normal didasarkan pada suatu harga yang disepakati pihak yang bersangkutan. Harga yang berlaku antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa adalah harga pertukaran antara pihak yang independen. Suatu cara untuk menentukan harga dalam suatu transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah dengan metode harga pasar bebas yang dapat diperbandingkan.

Berdasarkan ketentuan PER-43/PJ/2010 mengenai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, pada Pasal 1 ayat (6) disebutkan bahwa *arm's length principle*

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 diantara 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. Pada ayat (7) disebutkan bahwa 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.

OECD menjelaskan bahwa prinsip harga pasar wajar dalam *transfer pricing* adalah suatu prinsip yang menyatakan bahwa jumlah harga yang dibebankan untuk suatu produk oleh suatu pihak dengan pihak lainnya yang mempunyai hubungan istimewa, harus sama dengan harga yang dibebankan jika transaksi tersebut dilaksanakan dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa, sehingga penetapan harga *arm's length principle* merupakan suatu penetapan harga untuk suatu transaksi yang seharusnya akan timbul bila transaksi tersebut dilakukan di pasar terbuka. Eden (2005, p.3) menjelaskan bahwa untuk menerapkan *arm's length principle*, perusahaan harus menetapkan harga setiap transaksi *intracorporate* seolah-olah itu terjadi antara dua pihak yang tidak terkait negosiasi untuk produk yang sama dalam situasi yang sama dengan perusahaan pihak terkait.

*Arm's length principle* memiliki standar kewajaran yang tinggi, sehingga sulit untuk menetapkan kewajaran dalam suatu transaksi (Raad & Alpert, 1993, p.204). *Arm's length principle* adalah standar yang digunakan untuk mengevaluasi transaksi komersial dan finansial seperti harga dan kondisi transfer dari harta berwujud maupun tidak berwujud dan penyediaan jasa antara pihak yang memiliki hubungan istimewa (*controlled transaction*) yang setara atau sama dengan transaksi finansial dari harta berwujud dan tidak berwujud dan penyediaan jasa

antara pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa (*uncontrolled transaction*) yang ditetapkan berdasarkan kekuatan pasar eksternal (Green, 2008, p.8).

Kepatuhan dalam menetapkan harga transaksi sesuai dengan prinsip *arm's length principle* berarti bahwa transaksi intra-perusahaan harus diperlakukan dan dihargai seolah-olah transaksi tersebut dilakukan dalam kondisi pasar terbuka dibawah kondisi yang sama, dimana pihak pajak mempunyai kewenangan untuk memeriksa penetapan prinsip *arm's length principle* dengan melakukan penyelidikan atas laporan keuangan perusahaan multinasional tersebut sebanding dengan usaha sejenis yang bersifat independen, dimana jika pihak pajak menemukan suatu distorsi dalam hal kewajiban pajak perusahaan tersebut, maka pihak pajak mempunyai kewenangan untuk menyesuaikan keuntungan yang diperoleh oleh perusahaan tersebut sesuai dengan prinsip *arm's length principle* (Cools dan Slagmulder, 2009, p.8-9).

Ruschelman (2001, p.11) juga menjelaskan mengenai prinsip kewajaran, yaitu :

*“In many instances, no-single arm's length principle price exist, but a range of acceptable prices will apply to most transactions, no adjustment is made if a transactions between controlled parties produces economics results that fall within a range derived from 2 or more applicants of the same transfer pricing methods to uncontrolled comparable transactions, this range of acceptable results is reffered to in the regulation as the arm's length principle range.”*

Dapat disimpulkan bahwa pada banyak kasus *transfer pricing* yang ada sebenarnya tidak dapat ditentukan dengan spesifik harga pasar yang wajar, sehingga kewajaran dalam menentukan suatu harga transaksi bisa dilihat dari kisaran harga yang berlaku pada kebanyakan transaksi. Apabila suatu transaksi dengan pihak istimewa mempunyai harga yang masuk diantara kisaran harga pada transaksi kebanyakan yang memiliki kesamaan, maka harga yang digunakan dapat dianggap telah sesuai dengan harga pasar wajar. Dalam menetapkan harga pasar wajar atas transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak, OECD paragraf 3.9 menjelaskan:

*“Ideally, in order to arrive at the most precise approximation of Arm's Length Principle conditions, the Arm's Length Principle should be applied on a transaction-by-transaction basis. However, there are often situations where separate transactions are so closely linked or continuous that they cannot be evaluated adequately on a separate basis.....”*

Dijelaskan bahwa dalam menentukan harga pasar wajar yang paling tepat memang sebaiknya ditelusuri atas tiap transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak,

namun pada beberapa situasi dimana terdapat beberapa transaksi yang dilakukan mempunyai hubungan sangat erat, sehingga tidak bisa dievaluasi secara terpisah dan harus dilaksanakan secara agregat. Secara teoritis, *arm's length principle* didasarkan atas (i) transaksi yang sama (*the same transaction*), dan (ii) dalam kondisi yang sama (*same circumstances*) yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa. Akan tetapi, transaksi dan kondisi yang sama seperti tersebut dalam praktiknya jarang atau tidak pernah terjadi. Oleh karena itu dalam aplikasinya, penentuan harga pasar wajar didasarkan atas (i) transaksi yang dapat diperbandingkan (*comparable transactions*), dan (ii) dalam kondisi yang dapat diperbandingkan (*comparable circumstances*) ketika tidak terdapat transaksi yang benar-benar sama (Feinschreiber, 2004, p.59). Pernyataan tentang prinsip harga pasar wajar tercantum dalam *article 9* baik dalam OECD 2010 paragraf 1.6:

*"where conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial and financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for these conditions, have accrued to one of the enterprises, but by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly"*.

Ayat diatas mengatakan bahwa transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebaiknya didasarkan pada harga pasar wajar sebagaimana dilakukan oleh pihak-pihak yang independen. Dengan demikian, otoritas pajak suatu negara berwenang untuk melakukan penyesuaian apabila terjadi transaksi yang tidak wajar antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Namun, penyesuaian tersebut harus dilakukan secara tepat, dimana dapat dicapai dengan menciptakan kondisi hubungan komersial dan keuangan sebagaimana yang diharapkan akan terjadi pada pihak-pihak independen dalam transaksi dan keadaan yang sama.

#### **2.4 Dokumentasi *Transfer pricing***

Dengan semakin meningkatnya jumlah dan jenis transaksi yang dilakukan oleh perusahaan multinasional tentu akan semakin menyulitkan otoritas pajak suatu negara untuk memastikan apakah harga yang ditetapkan dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah mencerminkan harga pasar wajar atau belum. Oleh karena itu, otoritas pajak di banyak negara

mewajibkan Wajib Pajak untuk mendokumentasikan setiap informasi yang terkait dengan *transfer pricing* agar otoritas pajak dapat melakukan pemeriksaan secara mendalam terhadap transaksi *transfer pricing* (Darussalam dan Danny Septriadi, 2008, p.25).

Dari awal setiap perkembangan suatu perusahaan yang akan melibatkan arus transaksi lintas batas dengan perusahaan lain yang terkait, sudah timbul suatu kebutuhan bagi perusahaan terkait untuk melakukan suatu dokumentasi *transfer pricing*. Hal ini dapat dikembangkan untuk keperluan berbagai macam situasi bisnis yang termasuk di dalamnya adalah suatu penjelasan spesifik mengenai fungsi pengembangan produk atau produksi. Dalam rangka pembuatan suatu dokumentasi *transfer pricing* sangat penting untuk dapat mengidentifikasi isu *transfer pricing* yang dapat timbul sedini mungkin (PwC, 2011, p.20).

Tujuan dari dibuatnya suatu dokumentasi *transfer pricing* bahwa dokumentasi memegang peranan penting untuk menghindari kesalahan dan digunakan untuk memenuhi kewajiban substantive dalam peraturan yang berlaku, selain itu dokumentasi merupakan kunci untuk dapat meminimalisir adanya perselisihan dengan pihak pajak, menghindari terjadinya pajak berganda serta digunakan untuk mengembangkan strategi perencanaan yang optimal. Persyaratan dalam pembuatan dokumentasi *transfer pricing* harus menjelaskan transaksi penjualan barang dan jasa telah dilakukan dengan harga yang sesuai sehingga dapat membuktikan bahwa telah sesuai dengan harga pasar wajar, sesuai dengan metode yang ada, dan dapat disediakan apabila ada permintaan dari pihak pajak. Untuk memenuhi kewajiban perusahaan membuat suatu dokumentasi *transfer pricing*, dokumentasi tersebut sedikitnya terstruktur seperti (ICC, 2003, p.3-5):

1. Pemetaan

Pemetaan atau *Mapping* merupakan suatu deskripsi singkat mengenai industri, bisnis, dan pasar yang relevan. Informasi ini biasanya tersedia di laporan pengungkapan keamanan pasar publik, dokumen keuangan, dan sumber lain dalam MNE.

2. Segmen Bisnis

Dalam sebuah perusahaan multinasional besar, pasti ada beberapa lini produk atau bisnis. Pengaturan *transfer pricing* bervariasi dari segmen ke

segmen, sehingga dokumentasi harus dapat memberikan deskripsi yang tepat bagi setiap segmen. Informasi segmen tersebut biasanya disertakan dalam laporan publik pengungkapan keamanan pasar (*public security market disclosure reports*) atau sumber internal lainnya.

3. Yurisdiksi dan Pihak yang mempunyai kepentingan dasar

Kepatuhan dengan kisaran penyebaran dokumentasi *transfer pricing* dan rezim penalti mengharuskan paket dokumentasi standar yang ditujukan untuk induk perusahaan serta anak perusahaan asing. Ini biasanya akan tepat untuk dapat menyiapkan laporan yang komprehensif untuk perusahaan induk dalam yurisdiksi asalnya.

4. Sejarah Pengembangan, Pembiayaan dan Fasilitas Harta Tak Berwujud

Dalam situasi apapun, harta tidak berwujud yang mendasari bisnis harus jelas dipahami dari sudut pandang pihak yang mengembangkan berwujud dan mempunyai kepemilikan secara hukum.

5. Analisis Fungsional

Analisis *transfer pricing* pasti memfokuskan pada alokasi risiko dan fungsi antara entitas yang dikendalikan (*controlled entities*) yang terlibat dalam pola-pola transaksi yang bersangkutan. Ini adalah proses yang dapat mudah dicapai oleh tentang unit usaha yang bersangkutan dengan panduan harga transfer yang sesuai. Pengalaman selama bertahun-tahun menunjukkan bahwa seperti desain proyek sering tampaknya menyebabkan lebih banyak masalah daripada menyelesaikan. Sebaliknya, dalam kebanyakan situasi khas satu halaman atau dua matriks adalah cukup sederhana, bahkan dalam konteks di mana perjanjian bilateral akan dicari setelah dokumentasi itu dirumuskan.

6. *Financial Results*

Hasil keuangan segmen usaha yang bersangkutan harus disajikan secara agregat dan tersegmentasi. Informasi ini biasanya tersedia untuk tujuan tinjauan manajemen internal. Biasanya, informasi yang hanya perlu disesuaikan dengan menyajikan informasi yang tepat digunakan untuk tujuan analisis *transfer pricing* atau dokumentasi. Seharusnya tidak ada

persyaratan untuk format ulang data internal, kecuali atau sampai ada tantangan serius.

#### 7. *Method Analysis*

Metodologi dalam *transfer pricing* diadopsi untuk masing-masing harta berwujud, tidak berwujud, jasa, modal atau transfer lainnya yang harus diidentifikasi dan dijelaskan untuk setiap segmen yang bersangkutan. Dalam keadaan di mana metodologi multilateral yang digunakan, deskripsi ini akan menjadi umum untuk dokumentasi yang disiapkan untuk masing-masing negara. Dimana ada variasi, deskripsi yang sesuai untuk disertakan.

#### 8. *Report*

Laporan dokumentasi harus dipersiapkan dalam bahasa yang umum, atau bahasa yang dominan digunakan di tempat dimana group menjalankan kegiatannya usahanya. Jika tidak menggunakan bahasa lokal, laporan bahasa Inggris harus dapat diterima oleh administrasi pajak. Dalam setiap kasus, terjemahan bahasa lokal tidak harus secara rutin diperlukan tetapi hanya diperlukan untuk pekerjaan administrasi pajak.

#### 9. *Advance Agreements, Rulings or Resolutions*

Sejauh bahwa metodologi yang bersangkutan telah disetujui di suatu peraturan yang mengikat mengenai APA (*Advance Pricing Agreements*). Hal ini sangat berguna dalam situasi di mana ada hubungan perjanjian antara negara dan negara-negara lain dalam hal yang dokumentasi sedang dipersiapkan.

#### 10. *Country Specific Documents Packages*

Informasi dasar dari masing-masing kategori ini harus relevan untuk setiap negara di mana terdapat segmen umum atau faktor risiko fungsi. Negara-negara variasi spesifik dapat didokumentasikan secara terpisah yang sesuai.

#### 11. *Collectivity and consistency*

Penggunaan aturan dokumentasi yang diusulkan adalah opsional untuk perusahaan multinasional. Perusahaan multinasional dapat memilih untuk mengikuti aturan dokumentasi yang diajukan umumnya harus menerapkan



pendekatan ini secara kolektif untuk semua perusahaan yang terkait yang mentransfer aturan harga berlaku.

Pengidentifikasian *comparable companies* untuk tujuan *transfer pricing* dapat dibagi menjadi 3 fase, yaitu (Danny Darussalam, 2008, p.139-140):

1. *Primary screening: Database screening*

Hal ini biasanya dilakukan terhadap:

- Kode industri
- Wilayah geografis
- Tingkat independen
- Tahun pendirian perusahaan
- Informasi keuangan perusahaan

Setelah *database screening* dilakukan, Wajib Pajak akan memperoleh sekumpulan *comparables companies* yang dapat disaring lebih lanjut.

2. *Secondary screening: Quantitative screening*

Pada tahap ini, penyaringan yang dilakukan biasanya meliputi penyaringan informasi keuangan dari *comparables companies* yang potensial untuk menentukan apakah mereka melaporkan data *turnover* dan *data operating profit* yang cukup. *Quantitative screening* dapat juga dilakukan dengan menerapkan analisis *financial ratio*. Rasio diagnose merupakan rasio keuangan yang diterapkan untuk mengeluarkan perusahaan yang tidak memenuhi criteria dari daftar. Penerapan rasio diagnosa dapat dilakukan dalam tiga kelompok:

- Menggunakan *statistical tools* (dengan menggunakan interval diantara pihak-pihak yang dibandingkan)
- Menggunakan *cut-off criteria*
- Menggunakan kombinasi *statistical tools* dan *cut off criteria*

3. *Tertiary screening: Qualitative screening*

Penyaringan (*screening*) ini juga dilakukan untuk mengeluarkan perusahaan yang tidak dapat dikategorikan sebagai *comparable* dari daftar berdasarkan informasi kualitatif yang tersedia. Fse ini biasanya meliputi:

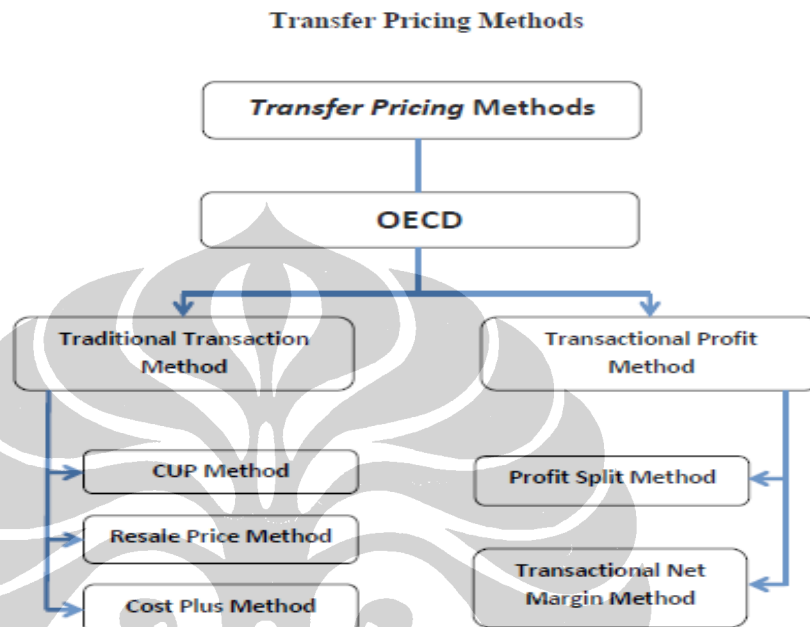
- Menelaah gambaran usaha perusahaan
- Menelaah *database* kualitatif
- Menelaah *homepage* perusahaan di internet

## 2.5 Konsep dan Aplikasi Metode *Transfer pricing*

Berikut adalah metode *Transfer pricing* menurut pedoman OECD *Transfer pricing Guidelines* 2010:

Gambar: 2.1

Gambar: Matriks *transfer pricing methods* (Green, 2008, p.3)



Sumber : *Transfer Pricing Manual* ( Gareth Green)

### 2.5.1 *Traditional Transaction Method*

Terdiri dari tiga metode tradisional harga transfer yaitu CUP, *resale price* dan *cost plus*, semua didasarkan pada kesebandingan dalam ketentuan harga pasar yang wajar. Ini berarti bahwa suatu transaksi antara dua perusahaan terkait dibandingkan dengan transaksi serupa yang dibuat antara dua perusahaan yang tidak terkait. Dengan demikian, seluruh metode tersebut menggunakan transaksi yang tidak terkontrol, tetapi metode membandingkan daerah yang berbeda.

#### 2.5.1.1 *Comparable Uncontrolled Price Method (CUP method)*

*“The CUP method compares the price charged for property or services transferred in a controlled transaction to the price charged for property or services transferred in a comparable uncontrolled transaction in comparable circumstances. If there is any difference between the two prices, this may indicate that the conditions of the commercial and financial relations of the associated enterprises are not arm’s length principle, and that the price in the uncontrolled transaction may need to be substituted for the price in the controlled transaction”* (OECD, paragraf 2.13, 2010).

Metode ini merupakan metode penentuan harga transfer yang membandingkan harga suatu produk antara transaksi pihak terkendali dengan pihak tidak terkendali. Metode CUP dapat diterapkan salah satunya adalah ketika MNE melakukan penjualan kepada pihak terkendali dan pihak tidak terkendali, produk yang identik. Standar komparabilitas diterapkan dengan metode CUP sangat tinggi. Metode CUP merupakan suatu metode yang fokus pada kemiripan produk. (ITPJ, IFBD, 2009, p.58). Dalam kaitannya dengan harta berwujud, transaksi harus mendekati sama dalam hal produk, fungsi jenis dan kualitas, syarat kontrak, tingkat pasar, pasar geografis, waktu, harta tidak berwujud yang terkait, asing mata uang risiko, dan alternatif realistis tersedia untuk pembeli dan penjual. Jika produk atau transaksi berbeda dan sepanjang dapat diperhitungkan, penyesuaian harga hanya berlaku sejauh penyesuaian tersebut dapat membuat harga menjadi *arm's length price* untuk mencerminkan perbedaan tersebut. OECD menekankan komparatif produk dapat dinilai kewajarannya, ditambah dengan penyesuaian atas perbedaan. (King, 2009, p.28). D.P. Mittal (2009) menyatakan bahwa metode CUP menjadi metode yang diutamakan terlihat dengan harga yang dibayar dalam penjualan yang tidak independen sebanding sehingga, digunakan pada produk dan keadaan di mana kondisi penawaran dan permintaan pasar untuk produk yang secara substansial serupa.

Metode CUP dapat digunakan pada pertambangan minyak, biji besi, gandum dan jenis produk lainnya dalam pasar komoditi. Metode CUP dapat digunakan pada barang industri yang tidak menggunakan merek dagang. Namun, metode CUP tidak dapat digunakan pada perusahaan industri otomotif yang membuat produk suku cadang yang tidak dijual kepada perusahaan independen (Arnold & McIntyre, 2002, p.3). Metode CUP merupakan salah satu *the old approach method*, dimana CUP merupakan metode yang paling umum digunakan dalam menentukan harga yang sesuai dengan *arm's length principle*, dan metode ini banyak digunakan untuk penjualan barang antara pihak terkait dengan kondisi tertentu (Gustavon, Peroni, & Pugh, 1997, p.499). Metode CUP digunakan untuk membandingkan jumlah yang dibebankan dalam transaksi terkendali dengan jumlah yang dibebankan dalam transaksi yang tidak terkendali untuk menentukan apakah harga berada pada *arm's length principle*. Metode CUP adalah metode yang paling dapat diandalkan jika tersedianya data pembandingan untuk menguji harga transaksi

dikendalikan. Namun, seringkali sulit bahkan mustahil untuk menemukan transaksi sebanding yang sangat tepat. Data sebanding dapat diambil dari *internal CUP* maupun *external CUP*. *Internal CUP* adalah data sebanding antara Wajib Pajak dan pihak ketiga, sedangkan *CUP eksternal* adalah data pembandingan antara dua pihak ketiga (Tracey, p.97). Dalam setiap sistem pajak yang bergantung pada standar *arm's length*, metode pilihan untuk menentukan penyesuaian harga transfer untuk membandingkan transaksi pihak terkait dengan substansial identik transaksi antara pihak-pihak yang tidak terkait. Idealnya, pihak terkait transaksi secara substansial, jika tidak sama persis, menyerupai transaksi yang sama antara pihak-pihak yang tidak terkait. (Clark, US TP Comment Section 482, p.1169). Metode CUP lebih dependent dibandingkan dengan metode lain dalam menentukan kewajaran transaksi pihak hubungan istimewa dan transaksi ketiga dapat dijadikan benchmark dalam perbandingan kewajaran harga (Chip, 2007, p.9).

#### **2.5.1.2 Resale Price Method (RP Method)**

OECD menyebutkan bahwa *resale price* merupakan metode yang sangat berguna untuk diaplikasikan untuk perusahaan yang melakukan kegiatan marketing (distributor), dimana *resale price method* dimulai dengan harga di mana suatu produk yang telah dibeli dari suatu perusahaan asosiasi tersebut dijual kembali kepada sebuah perusahaan independen. *Resale price* kemudian dikurangi dengan gross margin yang sesuai pada harga ini (*resale price margin*) yang merupakan jumlah yang diharapkan reseller dapat menutupi beban penjualan dan beban operasional lainnya. Metode ini berawal dari harga suatu produk yang telah dibeli dari perusahaan afiliasi kemudian dijual kembali kepada perusahaan independen. Harga jual kembali ini kemudian dikurangi dengan laba kotor yang sesuai (margin harga jual kembali) untuk menggambarkan suatu jumlah dimana si penjual kembali akan berusaha untuk menutupi biaya penjualan dan biaya operasional lainnya dan mengingat fungsi-fungsi yang dilakukan dengan mempertimbangkan asset yang digunakan dan risiko yang ditanggung untuk menghasilkan suatu laba yang sesuai (OECD, paragraf 2.21, 2010).

Metode RP dapat digunakan untuk menentukan pertimbangan *arm's length principle* bagi pembeli dalam sebuah transaksi afiliasi yang kemudian menjual kembali kepada pihak afiliasi asing lain. Metode RP mengevaluasi

apakah jumlah yang dibebankan dalam transaksi afiliasi adalah *arm's length principle* dengan berpedoman kepada pada marjin laba kotor diwujudkan dalam transaksi independen sebanding. Lebih khusus, *arm's length principle* dalam suatu transaksi afiliasi asing dihitung dengan mengurangi dari harga jual pihak ketiga dengan marjin normal (*arm's length principle*) laba kotor. Marjin normal laba kotor ditentukan dengan berpedoman pada marjin laba kotor yang diperoleh dalam transaksi independen sebanding (Robert Freinsreiber, 2004, p.69-70).

### 2.5.2 *Cost Plus Method (CP Method)*

Metode *cost plus* dimulai dengan biaya yang dikeluarkan oleh pemasok dari suatu produk atau layanan yang diberikan kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, ditambah dengan *mark-up* yang ditambahkan pada biaya tersebut. Metode biaya plus berawal dengan biaya yang timbul oleh pemasok barang atau jasa dalam transaksi afiliasi untuk barang yang dialihkan atau jasa yang diberikan kepada pembeli yang memiliki hubungan istimewa. *Mark-up* biaya plus yang sesuai kemudian ditambahkan pada biaya ini untuk menghasilkan laba yang sesuai mengingat fungsi yang dilakukan dan kondisi pasar. Yang diperoleh setelah menambahkan *markup* biaya plus pada biaya tersebut dapat dianggap sebagai harga pasar wajar transaksi afiliasi (OECD, paragraf 2.39, 2010).

Metode CP dapat digunakan untuk menentukan pertimbangan *arm's length principle* akan diperoleh oleh penjual dalam suatu transaksi afiliasi asing dari pembelian bahan pihak ke-3 dan kemudian menjual barang berwujud kepada pihak terkait. CP digunakan sesuai kondisi dimana tidak ada data pembandingan yang sesuai (McDaniel & Ault, 1989, p.143). Metode CP mengevaluasi apakah dengan jumlah yang dibebankan dalam transaksi afiliasi *arm's length principle* dengan mengacu pada realisasi *markup* laba kotor dalam transaksi independen yang sebanding. Lebih khusus, *arm's length principle* dalam suatu transaksi afiliasi asing dihitung dengan menambahkan biaya akuisisi bahan dari pihak ketiga yang di *markup* normal. *Markup* normal ditentukan dengan mengacu pada *markup* laba kotor yang diperoleh dalam transaksi independen sebanding (Robert Freinsreiber, 2004, p.78-79).

### 2.5.3 *Transactional Profit Method*

Sebagaimana dinyatakan di atas, tiga metode transaksi tradisional adalah cara yang paling dapat diandalkan dan langsung menetapkan harga transfer yang benar. Namun, karena bisnis modern sangat kompleks mungkin sulit untuk menerapkan metode ini, terutama karena informasi yang tersedia tidak cukup rinci. Ini bisa berarti bahwa misalnya penyesuaian tidak dapat dibuat untuk mencapai komparatif. Dalam kasus ini Wajib Pajak harus mempertimbangkan menerapkan metode laba transaksional. Metode tersebut yaitu, metode *profit split transaccsional* dan *net margin method*.

#### 2.5.3.1 *Profit Split Method (PS Method)*

*The transactional profit split method* berusaha untuk mengeliminasi profit yang timbul karena terjadinya suatu transaksi hubungan istimewa dengan menentukan besarnya keuntungan yang bisa didapat oleh suatu perusahaan independen jika melakukan transaksi yang sebanding (Valerie Amerkhail, 2007, p.12.07). Metode pembagian laba berusaha untuk menghilangkan pengaruh atas laba dari kondisi khusus yang dibuat atau diberlakukan dalam suatu transaksi afiliasi dengan menentukan pembagian laba yang diharapkan akan terwujud oleh keberadaan perusahaan independen dalam suatu transaksi. Pertama-tama metode pembagian laba mengidentifikasi laba yang akan dibagikan kepada perusahaan afiliasi dari transaksi afiliasi dimana perusahaan asosiasi terlibat. Kemudian membagi *profit* tersebut di antara perusahaan afiliasi atas dasar yang benar secara ekonomis yang mendekati pembagian laba yang telah diantisipasi dan tercermin dalam suatu perjanjian yang dibuat berdasarkan kewajiban.

Laba gabungan dapat berupa total laba dari transaksi atau sisa laba yang dimaksudkan untuk menggambarkan laba yang tidak dapat secara langsung diberikan kepada salah satu pihak seperti laba yang timbul dari barang tidak berwujud yang bernilai tinggi. Kontribusi masing-masing perusahaan didasarkan pada analisa fungsional dan dinilai sejauh mungkin oleh data pasar eksternal apapun yang dapat diandalkan yang tersedia. Kriteria pasar eksternal dapat meliputi prosentase pembagian laba atau imbal hasil yang diamati di antara perusahaan independen dengan fungsi-fungsi yang sebanding.

### 2.5.3.2 *Transactional Net margin Method (TNMM)*

*Transactional net margin* method beroperasi dalam cara yang sama dengan *cost plus method* dan *resale price method*. Kesamaan ini berarti bahwa untuk diterapkan dengan baik, metode TNMM harus diterapkan dengan cara yang konsisten dengan cara yang diterapkan pada *cost plus method* dan *resale price method*. TNMM menguji kewajaran *net profit margin* dari transaksi afiliasi secara relatif kepada basis yang tepat (misalnya *costs*, *sales*, dan *assets*). TNMM dibangun berdasarkan konsep bahwa penghasilan yang diperoleh suatu perusahaan yang melakukan kegiatan usaha dalam suatu kelompok industri yang sama dan dalam kondisi yang serupa (*similar*), dalam jangka panjang tertentu yang wajar, cenderung akan sama (*equal*) dengan penghasilan dari kelompok industri tersebut. Konsep kesamaan (*equality concept*) pada dasarnya merupakan bagian dari teori ekonomi dan logika bisnis yang pada umumnya diterima masyarakat (OECD, paragraf 2.58, 2010).

## 2.6 **Konsep *Comparable Uncontrolled Price (CUP)***

### 2.6.1 **CUP dalam *Traditional Method***

Dalam metode tradisional, unsur penting dalam penentuan harga wajar *transfer pricing* adalah ketersediaan data pembanding. Apabila terdapat data pembanding maka penggunaan metode CUP adalah sangat tepat. Dalam metode CUP, penentuan harga pasar wajar dilakukan dengan cara membandingkan antara harga yang diterapkan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan pihak-pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa dalam kondisi yang dapat diperbandingkan (OECD, paragraf 2.13, 2010).

Berdasarkan OECD, *Part II: Traditional Transaction Method* paragraf 2.14 diungkapkan bahwa suatu transaksi independen sebanding dengan transaksi afiliasi untuk tujuan metode CUP jika satu dari dua kondisi ini terpenuhi:

1. Tidak ada perbedaan (jika ada) di antara transaksi yang diperbandingkan atau di antara perusahaan yang melakukan transaksi tersebut dapat secara material mempengaruhi harga pasar terbuka, atau
2. Penyesuaian yang tepat secara layak dapat dilakukan untuk menghilangkan pengaruh material dari perbedaan tersebut.

OECD 2010 paragraf 2.13 menjelaskan bahwa metode CUP digunakan untuk membandingkan harga properti atau jasa yang ditransfer dalam sebuah transaksi hubungan istimewa dengan properti atau jasa sebanding yang tidak memiliki hubungan istimewa. Jika terdapat perbedaan diantara kedua harga tersebut, ini mengindikasikan bahwa kondisi harga transfer yang dilakukan tidak sesuai dengan prinsip *arm's length principle* dan untuk itu diperlukan penyesuaian harga dalam transaksi hubungan istimewa. Metode CUP membandingkan harga yang dikenakan untuk properti atau jasa. Harga disepakati antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dibandingkan dengan harga yang telah disepakati atau akan telah disepakati antara perusahaan yang tidak memiliki hubungan istimewa. Metode CUP terutama dapat digunakan dalam kasus di mana properti yang sama atau jasa yang dijual dalam perusahaan grup MNE yang juga melakukan penjualan kepada pihak independen lainnya.

Jika ada perbedaan dalam harga transaksi hubungan istimewa dibandingkan dengan harga dari transaksi pihak independen, maka dapat dikatakan terdapat indikasi bahwa harga yang disepakati antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa tidak wajar. Namun, juga mungkin terjadi bahwa ada transaksi lain yang tidak terkontrol dibandingkan yang belum teridentifikasi, transaksi terkontrol tidak cukup sebanding dengan transaksi yang tidak terkontrol, atau perhitungan penyesuaian diperlukan untuk mencapai hasil yang dapat diandalkan (Gareth Green, 2008). Metode CUP dapat diterapkan pada :

1. Wajib Pajak atau anggota dari suatu grup menjual produk tertentu, dalam jumlah sama dan dengan syarat yang sama dengan perusahaan diluar grup dengan harga *arm's length principle* di dalam kondisi pasar yang sama (perbandingan internal);
2. Suatu perusahaan independen menjual produk tertentu, dalam jumlah sama dan dengan syarat kepada perusahaan independen lain dengan harga sesuai *arm's length principle* di dalam pasar yang sama (perbandingan eksternal);
3. Wajib Pajak atau anggota grup membeli produk tertentu, dalam jumlah sama dan dengan syarat dari pihak independen di dalam kondisi pasar yang sama (perbandingan internal), atau



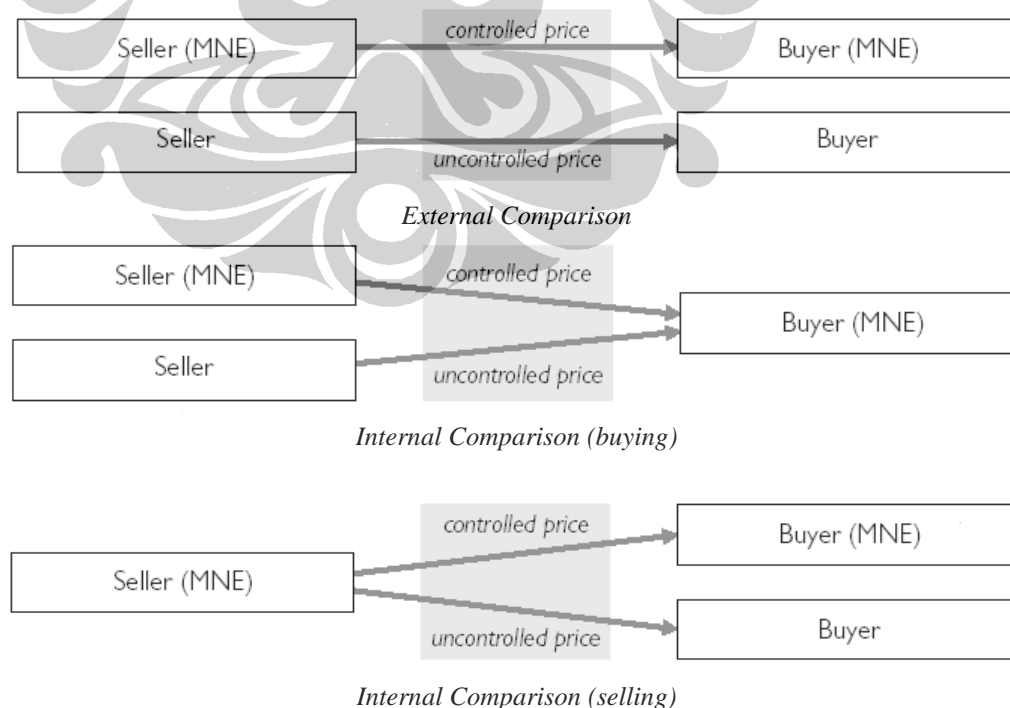
4. Suatu perusahaan independen membeli produk tertentu, dalam jumlah sama dan dengan syarat dari pihak independen didalam kondisi pasar yang sama (perbandingan eksternal) (*International Tax Inst.*).

### 2.6.2 Internal dan External Comparable

Sebuah transaksi *comparable uncontrolled* adalah transaksi antara dua pihak independen yang sebanding dengan transaksi hubungan istimewa. Ini dapat berupa transaksi yang sebanding antara satu pihak dalam transaksi hubungan istimewa dan pihak independen (*internal comparable*) atau antara dua perusahaan independen, baik yang merupakan pihak dalam transaksi hubungan istimewa (*eksternal comparable*). Perbandingan dari transaksi hubungan istimewa bagi Wajib Pajak dengan transaksi hubungan istimewa lainnya yang dilakukan oleh suatu grup dalam MNE adalah tidak relevan dengan penerapan prinsip kewajaran dan karena itu tidak boleh digunakan oleh administrasi pajak sebagai dasar untuk penyesuaian *Transfer pricing* (OECD, 2010 paragraf 3.24 dan 2.25).

**Gambar: 2.2**

Gambar: Perbandingan internal dan eksternal



Sumber: TP Manual, Gareth Green, 2008, p.26

- *Internal comparables* (OECD TP Guidelines, paragraf A.4.2)

Data pembanding internal mungkin lebih memiliki hubungan langsung dan lebih dekat hubungannya dengan transaksi yang dilaporkan dibandingkan dengan data pembanding eksternal. Analisis finansial mungkin lebih mudah dan lebih dapat diandalkan karena akan lebih sesuai dengan transaksi yang diperbandingkan. Selain itu, akses ke informasi pada data pembanding internal akan lebih baik lengkap dan lebih murah.

Di sisi lain, data pembanding internal tidak selalu lebih dapat diandalkan dan itu tidak terjadi pada setiap transaksi antara Wajib Pajak dan pihak independen dapat dianggap sebagai sebanding diandalkan dalam transaksi yang dikendalikan yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang sama, dengan kata lain walaupun data pembanding internal lebih handal, namun tetap terdapat kekurangan. Untuk itu data pembanding internal harus memenuhi 5 faktor komparatif yang sama seperti data pembanding eksternal.

- *External comparable* (OECD TP Guidelines, paragraf A.4.3)

Ada berbagai sumber informasi yang dapat digunakan untuk mengidentifikasi potensi data pembanding eksternal, diantaranya :

- *Databases:* Sebuah sumber umum informasi adalah database komersial, yang telah dikembangkan oleh editor yang mengkompilasi dan diajukan oleh perusahaan dengan badan-badan administratif yang relevan dalam format elektronik yang cocok untuk pencarian data pembanding dan analisis statistik. Data tersebut bisa menjadi praktis dan dengan biaya yang efektif yaitu dengan cara mengidentifikasi data pembanding eksternal dan dapat memberikan sumber informasi yang paling terpercaya, tergantung pada fakta-fakta dan keadaan kasus yang relevan terjadi.
- *Foreign source or non-domestic comparables:* Wajib Pajak tidak selalu melakukan pencarian untuk pembanding pada negaranya sendiri (domestik). Suatu penentuan apakah *non-domestic comparables* dapat diandalkan telah dibuat berdasarkan kasus per

kasus dan dengan mengacu pada sejauh mana mereka dapat memenuhi lima faktor komparatif.

- *Information undisclosed to taxpayers:* Administrator pajak mungkin memiliki informasi yang tersedia bagi mereka dari pemeriksaan Wajib Pajak lain atau dari sumber informasi lain yang mungkin tidak diungkapkan kepada Wajib Pajak. Namun, akan lebih adil untuk menerapkan sebuah metode harga transfer berdasarkan data tersebut kecuali pajak administrasi mampu, dalam batas kerahasiaan nasionalnya persyaratan, untuk mengungkapkan data tersebut kepada Wajib Pajak sehingga akan ada cukup kesempatan bagi Wajib Pajak untuk mempertahankan posisi sendiri dan untuk menjaga kontrol peradilan yang efektif oleh pengadilan.

### 2.6.3 Limitasi

OECD TP *Guidelines* 2010 merekomendasikan penggunaan data pembanding internal lebih diutamakan daripada data pembanding eksternal (dalam hal penggunaan database komersial). Jika tidak terdapat data pembanding internal, transaksi pembanding eksternal harus dapat diidentifikasi dan perlu untuk memperoleh informasi finansial. Pada saat informasi yang tersedia dalam *database* terbatas, untuk memperoleh tingkat keyakinan yang tinggi dalam perbandingan, banyak negara melakukan identifikasi perusahaan melalui *database screenings*. Oleh karena itu informasi kualitatif diperlukan yang berasal dari sumber-sumber lainnya termasuk juga informasi yang berasal dari internet. Dalam prakteknya, biasanya digunakan lebih dari satu perusahaan yang independen untuk data pembanding. Hal tersebut bertujuan untuk memperoleh kesesuaian dari pengujian harga wajar dari pihak yang independen (Gareth Green, 2008, p.46).

Selanjutnya dalam par. 2. 46 OECD TP *Guidelines* 2010, dijelaskan bahwa terdapat aspek penting data pembanding lainnya yaitu komparasi konsistensi akuntansi. Dimana praktek-praktek akuntansi berbeda antara transaksi antar pihak afiliasi dengan transaksi antar pihak yang independen, penyesuaian yang sesuai harus dilakukan pada data yang digunakan untuk memastikan bahwa

jenis biaya yang sama digunakan dalam setiap kasus untuk memastikan konsistensi.

#### 2.6.4 Analisis Kesebandingan dalam CUP

Menurut OECD TP *Guidelines* 2010 prinsip harga wajar adalah menggunakan perbandingan informasi dari transaksi antar entitas independen. Untuk mendapatkan harga wajar, syarat yang harus dipenuhi adalah tidak ada perbedaan yang bersifat material dalam transaksi yang dibandingkan yang dapat mempengaruhi kondisi yang sedang diuji. Syarat berikutnya adalah melakukan penyesuaian yang akurat untuk menghilangkan perbedaan tersebut. Hal tersebut berarti bahwa perbedaan tidak mempengaruhi kondisi yang diuji (harga) secara signifikan. Di samping itu, dampak yang timbul dari perbedaan bisa dihilangkan dengan menggunakan penyesuaian-penyesuaian. Analisis kesebandingan biasanya merupakan bagian dari analisis *transfer pricing* secara keseluruhan. Secara umum, langkah-langkah dalam analisis kesebandingan adalah sebagai berikut:

- a. Melakukan analisis fungsi, risiko serta analisis harta yang digunakan oleh perusahaan yang melakukan transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
- b. Melakukan pengumpulan data-data mengenai pihak independen yang melakukan kegiatan usaha dan kondisi yang sama yang akan diperbandingkan.
- c. Menetapkan tingkat perbandingan yang dapat diterima dan membuat penyesuaian untuk menetapkan kondisi harga pasar wajar.
- d. Melakukan perbandingan hal-hal yang berkaitan dalam transaksi perusahaan dengan transaksi independen.

Analisis kesebandingan adalah unsur terpenting pendokumentasian hal-hal yang berkaitan dengan transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Meningkatnya permintaan negara-negara terhadap pendokumentasian tersebut menimbulkan beban administratif yang besar bagi Wajib Pajak. Dengan permintaan yang berbeda-beda setiap negara, Wajib Pajak (dalam hal perusahaan multinasional) diharuskan untuk melakukan dokumentasi yang berbeda-beda pula di setiap negara. Untuk melakukan keseragaman pendokumentasian di Uni Eropa, the EU Joint TP Forum memperkenalkan konsep standarisasi yang disebut EU *transfer pricing documentation* yang disetujui oleh European Commission pada

tanggal 27 Juni 2006. Lebih lanjut, pemakaian *internal comparables* lebih diutamakan daripada *external comparables* (dalam hal ini penggunaan database komersial). Akan tetapi, OECD mengingatkan bahwa meskipun *internal comparables* lebih diutamakan daripada *external comparables*, hal tersebut bukan merupakan harga mati karena harus dilihat kembali kasus per kasus dan harus dikembalikan kepada tujuan semula dari dilakukannya perbandingan, yaitu untuk menemukan pembanding terbaik yang tersedia dan dapat dipercaya (Danny Darussalam, 2008, p.132-134).

Untuk mendapatkan harga wajar, faktor-faktor yang harus diperhatikan, yaitu:

#### **2.6.4.1 Karakteristik barang atau jasa (*Characteristics of property or services*)**

Beberapa karakteristik barang berwujud yang harus diperhatikan yaitu ciri-ciri fisik barang, kualitas barang, daya tahan barang, tingkat ketersediaan barang dan jumlah penawaran barang. Ketika menggunakan metode CUP, karakteristik produk harus sama atau paling tidak serupa (*has to be the same or at least similar*) (Dahlberg, 2003). Komparabilitas produk dalam transaksi pihak terkendali dan tidak terkendali transaksi paling menentukan bagi penerapan metode CUP. Untuk produk yang diperdagangkan di pasar komoditas, mudah untuk mencari *benchmark* dari perspektif harga wajar, meskipun komoditas barang asal yang berbeda, sebagai kasus untuk kopi atau biji kakao dengan kualitas yang berbeda.

Berbagai karakteristik produk menyiratkan aplikasi dari harga transfer yang berbeda bahkan jika produk tersebut ternyata sama. Kriteria obyektif tersebut tidak dapat diidentifikasi tanpa pertimbangan terkait lainnya dan mempengaruhi keadaan seperti tujuan dari penggunaan, *branding*, atau persepsi pelanggan dan preferensi. Selain itu, perkembangan ekonomi internasional menyiratkan perlunya kelompok MNE untuk melayani pasar yang relevan dengan produk yang berbeda dan adaptasi produk untuk memenuhi permintaan konsumen dan mempertahankan pangsa pasar. Ini berarti bahwa diferensiasi produk yang dibutuhkan mengakibatkan biaya tambahan seperti untuk produk pengembangan, produksi, riset pasar, pemasaran, *branding*, dll. Dalam prakteknya sulit untuk menemukan transaksi yang tidak terkontrol cukup sebanding untuk penerapan

metode CUP (terutama dalam kasus perbandingan eksternal) karena komparatif produk atau karakteristik mereka berbeda. Akibatnya, produk yang berbeda dijual dengan harga yang berbeda meskipun komponen utama dan fungsi identik. Hal ini menimbulkan pertanyaan sejauh mana spesifikasi produk dapat diidentifikasi dan dihitung untuk memastikan aplikasi yang sesuai dari harga perbandingan (Gareth Green, 2008, p.29).

#### 2.6.4.2 Analisis Fungsional (*Functional analysis*)

Pada dasarnya, *functional analysis* merupakan suatu proses yang sangat penting untuk menentukan apakah suatu transaksi independen yang digunakan sudah relevan untuk digunakan sebagai perbandingan dengan transaksi-transaksi yang terkait dengan hubungan istimewa. *Functional analysis* memeriksa kegiatan ekonomi khusus yang melekat dalam transaksi yang dibandingkan. Dengan cara ini, *functional analysis* bertindak sebagai filter untuk mengeliminasi transaksi tidak terkendali yang tidak sebanding dari analisis *transfer pricing*. *Functional analysis* sangat diperlukan dalam proses penentuan metode *transfer pricing* yang terbaik. Hal ini karena *functional analysis* mengidentifikasi fungsi, risiko serta aset dari instansi terkait, sehingga dapat menunjukkan karakteristik dari instansi tersebut. Pengumpulan informasi harus dilakukan, sehingga *functional analysis* yang dilakukan dapat mengidentifikasi setiap transaksi independen yang menyertakan perusahaan terkait. Dimana jika teridentifikasi, transaksi independen tersebut akan diputuskan melalui *functional analysis* apakah dapat dijadikan suatu pembanding dengan transaksi dengan hubungan istimewa (*internal CUP*) (Valerie Amerkhail, 2006).

Perbedaan dalam harga penjualan transaksi terkendali dan tidak terkendali bisa menunjukkan bahwa fungsi dilakukan, risiko yang ditanggung, dan aset digunakan tidak sama. Pihak terkendali atau *reseller* melakukan fungsi lebih dan mengasumsikan risiko lebih atau mempekerjakan aset berharga lebih harus mendapatkan laba yang lebih tinggi margin untuk menutupi biaya tambahan. Dalam pertimbangan perbedaan dalam profil fungsional dan risiko dari pihak terkendali sebagai *reseller*, penyesuaian yang cukup akurat diperlukan untuk menjaga komparabilitas transaksinya. Perbedaan dipertimbangkan dalam hal:

- fungsi yang dilakukan berkaitan dengan pemasaran dan periklanan, distribusi dan penjualan, perakitan, pengadaan, transportasi dan

- pergudangan, garansi administrasi, layanan pelanggan dan layanan purna jual, pasar penelitian, administrasi umum, manajemen personalia, keuangan, penagihan, dll;
- aset yang digunakan, yang mungkin berhubungan terutama untuk aset tidak berwujud seperti pemasaran dan penjualan pengetahuan, merek dagang, dan
  - risiko yang ditanggung, yang mungkin berhubungan antara lain untuk biaya, pasar, volume, harga, persediaan, nilai tukar, suku bunga, jaminan, kewajiban produk dan piutang tak tertagih (Gareth Green, 2008, p.36).

Penilaian mengenai fungsi dan resiko seharusnya dilakukan setelah mengidentifikasi keberadaan mengenai data pembandingan, baik yang berasal dari dalam perusahaan maupun dari luar perusahaan. Data pembandingan dari dalam perusahaan membutuhkan analisis fungsional dan resiko yang lebih mendalam dibandingkan apabila data pembandingan berasal dari luar perusahaan. Apabila tujuan analisis adalah untuk mendapat angka wajar yang tepat, perlu ketelitian untuk memastikan bahwa semua perbedaan yang dapat mempengaruhi tingkat profitabilitas telah diidentifikasi dan diperhitungkan untuk mengeliminasi perbedaan-perbedaan dengan data pembandingan (CCH India, 2008).

#### **2.6.4.3 Persyaratan Kontrak (*Contractual terms*)**

Hal-hal yang harus diperhatikan dalam persyaratan kontrak, yaitu tingkat tanggung jawab dan risiko (Mathius Dahlberg, 2003). Jika suatu produk dijual kepada distributor, dan distributor mengakui adanya *exchange rate risk*, maka ini akan membuat harga lebih rendah. Dan jika harga transfer akan dilakukan penyesuaian terhadap *exchange rate risk*, *the risk allocation is not true*. Selain produk dan komparatif pasar, komparabilitas dalam kontrak sehubungan dengan pembagian keuntungan tidak dapat diabaikan. Faktor-faktor yang mempengaruhi perbandingan transaksi sering hasil dari perbedaan terutama dalam hal kuantitas properti dijual atau diperoleh, diskon volume dan bonus, mata uang yang berlaku, pemasaran, iklan, pelaporan tanggung jawab, tingkat layanan purna jual, jangka waktu kontrak, hal pengiriman, syarat pembayaran, dan garansi spesifikasi (Gareth Green, 2008, p.31).

Istilah kontrak mendefinisikan perilaku pihak yang melakukan transaksi termasuk pembagian tanggung jawab, risiko, dan manfaat antara para pihak. Selain kontrak tertulis, istilah-istilah ini biasanya juga dapat ditemukan dalam komunikasi atau korespondensi antara pihak terkait. Jika tidak ada kontrak tertulis, hubungan tersebut dapat disimpulkan mereka melakukan dan menggunakan prinsip-prinsip ekonomi yang umumnya mengatur hubungan tersebut. *Adjustment would be necessary to account for this differences: Differences in contractual terms of transportation and insurance, different in warranty obligation, minor physical differences of the property sold, and differences in volume sold.* (Doernberg, 1993) Untuk mengeliminasi kondisi-kondisi tersebut, maka dapat dilakukan penyesuaian seperti yang disampaikan Doernberg.

#### **2.6.4.4 Kondisi Perekonomian (*Economic circumstances*)**

Faktor-faktor ini termasuk lokasi geografis, ukuran pasar, persaingan, ketersediaan produk pengganti, daya beli konsumen, biaya produksi, dan sebagainya. Karena harga wajar, yaitu harga pasar, bisa berbeda di pasar yang berbeda, dibandingkan pasar merupakan faktor penting untuk dipertimbangkan ketika menggunakan metode CUP. Pasar dapat berbeda untuk berbagai alasan, seperti dari segi geografis, persaingan, struktur pelanggan, lingkungan politik dan legislatif, waktu, dll. Oleh karena itu, segmentasi pasar, yaitu definisi pasar bersangkutan adalah menentukan bagi keandalan dari aplikasi metode CUP (Gareth Green, 2008, p.29).

Ketika menganalisis harga transfer, salah satu pertanyaan paling umum adalah apakah metode CUP dapat diterapkan jika produk adalah sama tetapi pasar geografis yang berbeda. Sebagai contoh, produsen menjual produk yang sama di seluruh dunia, baik dalam transaksi dikendalikan melalui jaringan distribusi sendiri dan tidak terkontrol dalam transaksi melalui jaringan distribusi independen.



#### 2.6.4.5 Strategi Bisnis (*Business strategies*)

Strategi bisnis ini termasuk inovasi dan pengembangan produk baru, diversifikasi, keengganan risiko, penilaian perubahan politik, dan aspek lainnya termasuk skema penetrasi pasar. Sebagai contoh, suatu entitas mengklaim strategi penetrasi pasar mungkin memiliki pendapatan rendah karena dia menetapkan harga yang lebih rendah dan beban penetrasi tinggi (iklan misalnya). Ada kemungkinan bahwa hasil penerapan prinsip *arm's length principle* tidak wajar. Hal ini karena mendekati kondisi antara entitas yang independen atau ketika beberapa metode diterapkan untuk mengevaluasi suatu transaksi dikendalikan tertentu. Jika kondisi yang relevan berada dalam *range* ini, tidak akan ada penyesuaian yang diperlukan. Di sisi lain, jika kondisi yang bersangkutan dengan strategi bisnis memang berada di luar *range* menegaskan oleh administrasi pajak, Wajib Pajak harus menunjukkan bahwa kondisi mereka memenuhi *arm's length principle*. Namun, penyimpangan substansial antara *range* strategi bisnis menunjukkan bahwa *comparables* digunakan dalam analisis kemungkinan tidak dapat diandalkan. Di antara "strategi bisnis" yang relevan adalah "skema penetrasi pasar," dimana wajib pajak dapat membebankan harga yang lebih rendah daripada harga dengan perusahaan yang tidak terkendali untuk memasuki atau memperluas ke baru market. Seperti peraturan transfer pricing AS, yang menegaskan bahwa yang lebih rendah harga tidak menjamin penyesuaian jika strategi penetrasi pasar adalah masuk akal dan cukup terbatas dalam waktu (Robert Freinsreiber, 2004).

#### 2.6.5 Langkah-langkah dalam menerapkan Metode CUP

Berdasarkan OECD TP *Guidelines* 2010 terdapat, terdapat 9 langkah dalam melakukan analisis kesebandingan, yaitu menentukan waktu atau tahun atas transaksi yang akan dibandingkan, membandingkan antara syarat dan kondisi transaksi yang diterapkan oleh pihak-pihak afiliasi dengan syarat dan kondisi transaksi yang diterapkan oleh pihak-pihak yang independen, menganalisis transaksi yang akan dibandingkan berdasarkan analisis fungsional, menganalisis jika terdapat *internal comparable*, menentukan data transaksi pembanding eksternal yang relatif akurat, menentukan metode penentuan transfer harga yang tepat, mengidentifikasi potensi data pembanding yang tidak akurat, melakukan

adjustment dan menganalisis atas penggunaan data pembanding tersebut untuk menetapkan tingkat kewajaran. Berdasarkan OECD TP *Guidelines* 2010 Birnkrant, Henry J, *Canadian Tax Foundation* (1998), Freinsrceber (2004), Urquidi (2008), Singhanian (2010) dan beberapa sumber yang diolah kembali dijelaskan langkah penerapan metode CUP, diantaranya:

### 1. *Determination of years to be covered*

*Selection of time period: The data to be used in analyzing the comparability of an uncontrolled transaction with an international transaction shall be the data relating to the financial year in which the international transaction has been entered into.* Menentukan tahun atas transaksi data pembanding dan data yang akan dibandingkan. Hal ini terkait dengan unit analisis waktu dalam metode CUP, dimana data pembanding harus menggunakan data pembanding pada waktu yang sama bahkan data harian.

### 2. *The Search Process for Comparables*

*“Find a comparable transaction”*, langkah pencarian ini dapat dilakukan dengan berbagai cara dan cara yang paling mudah dan paling banyak dilakukan adalah dengan membandingkan transaksi yang dilakukan MNE dengan pihak terkendali dengan pihak yang tidak terkendali atau disebut *“internal comparable”*. Alasannya adalah karena kualitas dari sumber data akan lebih akurat. *The quality of the data will determine the ability to identify differences between the uncontrolled and the controlled transaction and thus also determine the possibility to use the CUP method.* OECD menjelaskan langkah dalam menentukan pembanding, diantaranya:

- *Understanding the controlled transaction under examination*
- *Review of existing internal comparables, if any*
- *Determination of available sources of information on external comparables where such external comparables are needed taking into account their relative reliability*
- *Identification of potential comparables*

### 3. *Calculating the Arm's Length Principle Range*

Suatu nilai “*average*” dapat dihitung dari berbagai cara dengan menggunakan *multi-years data*. Margin dapat dihitung untuk setiap perusahaan, dari waktu ke waktu, dengan perhitungan “*simple average*”. Sebagai alternatif, *average* dapat juga dihitung dengan *weighted average*, sehingga tahun dengan nilai *sales* lebih tinggi, akan memperoleh bobot lebih besar. Sebaliknya suatu *yearly average* dari seluruh pembanding juga dapat dihitung dan *average* ini kemudian dirata-ratakan dari waktu ke waktu. Dalam tingkatan tertentu, penggunaan metode untuk merata-ratakan suatu nilai margin, sangat tergantung pada alasan untuk menggunakan *multiple-years data*. Apabila keseluruhan siklus bisnis akan dipertimbangkan, upaya untuk merata-ratakan *individual results* untuk masing-masing tahun, tentu akan dipilih. Dalam kasus ini, perbedaan dari setiap perusahaan dalam suatu tahun dapat ditutupi (*suppressed*), sehingga keseluruhan pola dari waktu ke waktu menjadi lebih jelas.

Nilai rata-rata dari satu tahun tidak terlalu bermanfaat apabila tingkat keuntungan dari perusahaan dalam suatu industri sangat dipengaruhi umur siklus suatu produk dan setiap perusahaan berada dalam posisi yang berbeda dalam suatu siklus produksi dari tahun ke tahun. Kedua teknik tersebut akan memberi hasil yang sama apabila *simple average* digunakan. *Once these averages have been calculated, the next step is to construct the arm's length principle range of results, which under the guidance is derived from the interquartile range. Summary statistics, including the lower, median, and upper boundaries of the arm's length principle range for the selected set of comparable are presented :*

**Tabel: 2.1**

Tabel : *Interquartile Range for Comparable Companies*

Average	4.4%
Minimum	0.6%
<b>Lower</b>	<b>2.9%</b>
<b>Median</b>	<b>3.6%</b>
<b>Upper</b>	<b>6.7%</b>
Maximum	8.7%

Sumber: *Alfredo J. Urquidi, 2008*

Dalam tabel di atas terlihat bahwa rata-rata 4,4% yang berarti menunjukkan kewajaran transaksi dan masuk diantara batas minimum dan maksimum *range* yang ditetapkan dan diperhitungkan.

#### 4. *Differences between Similar Products*

Langkah selanjutnya adalah mengkategorikan seluruh total perbedaan (jika ada) antara transaksi terkendali dengan transaksi tidak terkendali menjadi 4 kategori (Robert Freinsreiber, 2004, p.84-85):

##### 1. *No differences*

CUP method dapat diterapkan dengan baik dan merupakan metode yang paling handal untuk menentukan transaksi penyerahan harga wajar.

##### 2. *Minor differences*

Perbedaan dapat dijelaskan dan beralasan sehingga dapat dilakukan penyesuaian atas perbedaan kecil tersebut.

##### 3. *More than minor differences*

CUP method dapat diterapkan namun akan mengurangi kualitas kehandalan dalam menetapkan transaksi penyerahan harga wajar, sehingga CUP method bukan merupakan metode yang tepat digunakan pada kondisi ini.

##### 4. *Material product differences*

Penyesuaian tidak dapat dilakukan dan CUP method tidak dapat diterapkan pada kondisi ini.

#### 5. *Adjustment*

*Determination of and making comparability adjustments where appropriate.* Langkah selanjutnya adalah jika terdapat perbedaan, maka Wajib Pajak harus melakukan penyesuaian antara transaksi penyerahan harga transfer pihak terkendali dengan pihak tidak terkendali berdasarkan 4 kategori perbedaan di atas. Penyesuaian pada metode CUP seperti: *quality of the product, contractual terms, level of market, geographic market, date of the transaction, foreign currency risk* dan alternatif lain.

## 6. *Implications*

*Interpretation and use of data collected, determination of the arm's length principle remuneration.* Meskipun *TP Guidelines* tidak menyebutkan pentingnya evaluasi mengenai kemungkinan tidak wajarnya (*reasonableness*) *transfer pricing* yang telah ditetapkan dari penerapan suatu metode *transfer pricing*, tetapi penulis yakin bahwa hal tersebut perlu dilakukan. Karena itu, langkah terakhir yang harus dilakukan dalam proses penetapan harga transfer adalah menguji kewajaran hasil perhitungan *transfer pricing*, dengan membandingkan hasil tersebut dengan hasil dari penerapan alat ukur yang berbeda atau metode *transfer pricing* yang berbeda. Setelah *transfer pricing* yang tepat telah diperoleh, maka *transfer pricing* tersebut akan didukung oleh *transfer pricing* alternative. Apabila beda antara kedua hasil tersebut signifikan, pada umumnya hal tersebut terjadi karena terdapat kesalahan dalam pemilihan data pembanding atau aplikasi metode *transfer pricing*.

### 2.6.6 *Other aspects that should be considered when using the CUP method*

Berdasarkan metode CUP, harga wajar untuk penjualan properti nyata untuk anggota kelompok adalah sama dengan harga biaya dalam transaksi yang tidak terkontrol sebanding. Aturan metode terbaik harus digunakan untuk menentukan apakah hasil dari penerapan metode CUP menghasilkan ukuran yang paling dapat diandalkan. Tingkat komparatif harus ditentukan berdasarkan ketentuan komparatif. Metode CUP umumnya menyediakan ukuran yang paling dapat diandalkan sesuai dengan harga wajar jika tidak ada perbedaan atau perbedaan secara terbuka kecil, yang dapat disesuaikan antara transaksi terkontrol dan tidak terkontrol.

#### 2.6.6.1 Unit Analisis Waktu

- *Selection of time period*

Data yang digunakan dalam analisis kesebandingan dari suatu transaksi tak terkontrol akan menjadi data berkenaan dengan tahun fiskal di mana

transaksi tersebut terjadi. Bagaimanapun, data pembanding yang berkenaan untuk digunakan dalam suatu analisis kesebandingan seharusnya sama dalam suatu periode dan tidak lebih dari dua tahun sebelumnya. Jika lebih dari dua tahun sebelumnya seperti itu, maka dapat dipertimbangkan jika data pada tahun yang bersangkutan mengungkapkan fakta yang bisa mempunyai suatu pengaruh pada penentuan harga transaksi dalam hubungan dengan transaksi dibandingkan. “... *data relating to a period not being more than two years prior to such financial year may also be considered...*”

- ***Use of data from prior years***

Berdasarkan OECD paragraf 3.67 bahwa ada masalah dalam waktu komparatif (*timing issues in comparability*) berkenaan dengan waktu asal, pengumpulan dan produksi informasi pada faktor-faktor komparabilitas dan transaksi yang tidak terkontrol dibandingkan yang digunakan dalam analisis komparatif.

- ***Timing of origin***

Pada prinsipnya, informasi yang berkaitan dengan kondisi transaksi yang tidak terkontrol sebanding dilakukan atau dilaksanakan selama periode waktu yang sama seperti transaksi yang dikendalikan diharapkan menjadi informasi yang paling dapat diandalkan untuk digunakan dalam analisis komparatif, karena itu mencerminkan bagaimana pihak independen telah bertindak dalam lingkungan ekonomi yang sama dengan lingkungan ekonomi transaksi dikendalikan dari Wajib Pajak. Ketersediaan informasi tentang transaksi yang tidak terkontrol namun mungkin terbatas dalam praktek, tergantung pada waktu penggunaan data pembanding.

- ***Timing of collection***

Dalam beberapa kasus, Wajib Pajak menetapkan dokumentasi *transfer pricing* untuk menunjukkan bahwa mereka telah melakukan upaya yang wajar untuk memenuhi prinsip harga wajar pada saat intra-kelompok

mereka transaksi yang dilakukan, yaitu secara *ex ante* (harga wajar-*price setting*), berdasarkan informasi yang cukup tersedia bagi mereka pada saat itu. Informasi tersebut meliputi tidak hanya informasi tentang transaksi sebanding dari tahun sebelumnya, tetapi juga informasi tentang perubahan ekonomi dan pasar yang mungkin terjadi antara tahun-tahun sebelumnya dan tahun transaksi terkontrol. Akibatnya, pihak independen dalam keadaan sebanding tidak akan mendasarkan keputusan mereka pada harga data historis saja.

- **Transaksi Perbedaan Waktu Dalam Tahun Yang Sama**

Analisa yang melibatkan analisa eksternal data perusahaan dari *database* relevan jika data tersebut sedikitnya dua atau tiga tahun, misalnya berakhir sepanjang April periode 1, 2006 dan Maret 31, 2009. ”...*if they had relevant financial data for at least two out of the three financial years ending during the period April 1, 2006 and March 31, 2009. This has been done in order to eliminate, to the maximum extent possible...*” (Monica Singhanian, 2010).

Penyesuaian dapat dilakukan sesuai dengan jangka waktu penggunaan data perbandingan. *Timing could affect the frequency and timing of Transfer pricing adjustments*, (Robert Freinsreiber, 2004, p.20):

- *Periodic (daily, weekly, monthly, quarterly, or annually)*
- *Episodic (based on other events, such as comparative market conditions, cost changes, currency changes, changes in the borrowing rate)*

Robert Freinsreiber 2004 (p.280) menjelaskan bahwa, OECD menganjurkan agar pemilihan data atas waktu diukur berdasarkan keandalan data yang ada.

*The regulations address timing issues regarding the reliability of the data. A taxpayer must use the “most current reliable data” a term not defined in the regulations, that is available before the end of the taxable year in question. The taxpayer is not required to search for relevant data that occurs after the end of the taxable year.*

Wajib Pajak dapat menggunakan "*most current reliable data*" dan jangka waktunya tidak ditentukan dalam OECD, sehingga dapat digunakan data pada tahun berjalan dan data pada tahun-tahun sebelumnya. Wajib Pajak tidak diharuskan untuk mencari data yang relevan yang terjadi sesudah tahun pajak yang digunakan.

#### 2.6.6.2 *Volume Discount*

Pertimbangan komparatif dan penyesuaian untuk *volume discount*, harus dipertimbangkan dalam penggunaan CUP. Secara khusus, kesamaan produk umumnya akan memiliki pengaruh terbesar pada komparatif dengan metode ini. Hasil yang diperoleh dari metode CUP akan menjadi ukuran yang lebih handal dari hasil *arm's length principle*. Mungkin tidak ada perbedaan antara transaksi terkendali dan tidak terkendali atau perbedaan kecil dengan efek yang pasti dan wajar dipastikan pada harga yang dilakukan penyesuaian yang diperlukan. Jika seperti itu sebanding persis tidak tersedia, metode CUP masih dapat digunakan berdasarkan penyesuaian dalam kesebandingan, tapi keandalan analisa sebagai ukuran hasil *arm's length principle* akan berkurang. (Kanthakrishnan, 2010)

Amerkhail menjelaskan bahwa : "*Differences in volume are especially likely to complicate the use of internal CUP, because volume discount are common in transactions between unrelated parties, but there will seldom strong, objective evidence of what volume discount would be appropriate for a particular transaction between commonly controlled parties. But there's a court decision supports ignoring volume differences.*"

Perlu dianalisis apakah perbedaan volume berdampak material pada harga, dan jika demikian, bagaimana melakukan penyesuaian dengan memeriksa diskon volume di pasar yang sama. Dibutuhkan evaluasi apakah volume yang berbeda akan menghasilkan penyesuaian dari harga transfer. Pasar bersangkutan harus diteliti dengan menganalisis transaksi dalam produk sejenis untuk menentukan *volume discount*. Sebuah penyesuaian yang akurat dibuat untuk :

- Penghapusan faktor materi seperti harga, biaya atau keuntungan yang timbul dari transaksi perusahaan terkait dengan yang tidak terkait;
- *Volume Off*-diskon, jangka waktu kredit dan risiko *forex* harus disesuaikan; dan



- Ekonomi dan kondisi pasar di mana fungsi *Enterprise Associated vs* pihak yang tidak terkait dijual kepada agen grosir vs pengguna akhir harus dipertimbangkan dan disesuaikan

Di sisi lain, penyesuaian lebih lanjut mungkin perlu dibuat, sebagai distributor terkontrol pembelian volume hanya lebih kecil membutuhkan tambahan diskon dari harga daftar standar untuk tetap menguntungkan dan di pasar. Sulit untuk memastikan bagaimana faktor-faktor yang kontradiktif akan mempengaruhi harga jika distributor terkontrol adalah independen. Mungkin akan membantu untuk memahami mengapa kelompok MNE menggunakan distributor terkontrol, karena strategi mungkin menunjukkan apakah harus ada penyesuaian yang mendukung distributor terkontrol (Mathius Dahlberg, 2003).

#### **2.6.6.3 *Separate or combined transactions***

OECD menyatakan bahwa prinsip ketentuan pasar yang *arm's length principle* harus diterapkan untuk transaksi dengan dasar transaksi. Namun, ada beberapa pengecualian di mana transaksi yang terpisah menunjukkan bahwa pendekatan seperti itu tidak akan mengarah ke hasil yang akurat. Dengan demikian prinsip ketentuan pasar yang *arm's length principle* bekerja lebih baik ketika transaksi diperiksa bersama-sama. Contoh :

- Beberapa kontrak jangka panjang untuk penyediaan komoditas atau jasa
- Hak untuk menggunakan properti tidak berwujud
- Harga berbagai produk erat-terkait ketika tidak praktis menemukan harga untuk setiap produk individual

*Evaluation of a taxpayer's separate and combined transactions*, idealnya untuk sampai pada pendekatan yang paling tepat kondisi *arm's length principle*, prinsip *arm's length principle* harus diterapkan pada transaksi demi transaksi dasar. Namun, sering ada situasi di mana transaksi yang terpisah sangat terkait erat atau terus-menerus bahwa mereka tidak dapat dievaluasi secara memadai secara terpisah. Contoh lisensi dari pembuatan bagaimana dan penyediaan komponen penting untuk suatu terkait produsen; mungkin lebih masuk akal untuk menilai *arm's length principle*. Jangka waktu kedua item bersama bukan secara individual. Demikian transaksi harus dievaluasi bersama-sama menggunakan

*arm's length principle* yang paling tepat. Contoh lebih lanjut akan menjadi *routing* transaksi melalui perusahaan lain yang terkait, mungkin lebih tepat untuk mempertimbangkan transaksi adalah bagian dari *routing* secara keseluruhan, bukan mempertimbangkan transaksi individual secara terpisah.

Sementara beberapa terpisah dikontrak transaksi antara terkait perusahaan mungkin perlu dievaluasi bersama dalam rangka untuk menentukan apakah kondisinya *arm's length principle*, dengan transaksi lain seperti kontrak antara perusahaan sebagai sebuah paket mungkin perlu dievaluasi secara terpisah. Sebuah MNE adalah satu paket transaksi dan menetapkan satu harga untuk beberapa jumlah manfaat seperti lisensi untuk hak paten, pengetahuan dan merek dagang, penyediaan layanan teknis dan administratif, dan sewa fasilitas produksi. Kesepakatan jenis ini sering disebut sebagai paket murah. Paket menyeluruh sepertinya tidak mungkin untuk memasukkan penjualan barang, bagaimanapun, walaupun harga yang dikenakan untuk penjualan barang dapat mencakup beberapa layanan yang menyertainya. Dalam beberapa kasus, mungkin tidak layak untuk mengevaluasi paket secara keseluruhan sehingga unsur-unsur dari paket harus dipisahkan. Dalam kasus tersebut, setelah menentukan harga transfer terpisah untuk elemen yang terpisah, administrasi pajak tetap harus mempertimbangkan baik dalam total harga transfer untuk paket seluruh *arm's length principle*.

#### **2.6.6.4 Different Location**

Dalam ITAT Delhi Bench, 2011 terdapat suatu contoh pengaruh perbedaan geografis misalnya, Asosiasi Perusahaan 1 menjual mobil ke Asosiasi Perusahaan 2 yang terletak di Afrika Selatan, sementara pihak lain yang tidak berhubungan juga menjual mobil-mobil yang sama terletak di Mesir. Perbedaan yang dapat diidentifikasi antara transaksi terkendali dan tidak terkendali menyangkut perbedaan geografis. Untuk melakukan penyesuaian guna memperhitungkan perbedaan ini, maka yang harus dipertimbangkan, misal perbedaan tingkat inflasi antara Afrika Selatan dan Mesir, persaingan di kedua negara dan peraturan pemerintah.

Secara umum perbedaan *geographical location* dalam pihak ketiga atau pihak tidak terkendali biasanya berasal dari perbedaan letak geografis pasar atau

lokasi di mana Wajib Pajak terkontrol beroperasi. Sehingga terdapat perbedaan relevan yang signifikan dalam kondisi ekonomi antara pasar yang berbeda. Jika informasi dari pasar yang sama tidak tersedia, *arm's length principle* dari pihak terkendali berasal dari pasar geografis yang berbeda dapat dipertimbangkan jika :

- tidak ada perbedaan antara pasar yang relevan dengan transaksi atau
- penyesuaian dapat dilakukan untuk menjelaskan perbedaan relevan antara dua pasar

Jika perbedaan itu relevan maka keadaan perbedaan geografis dapat dipertimbangkan untuk menentukan kewajaran. Menurut *assessee* dalam suatu kasus di Cina bahwa kondisi pasar geografis yang berbeda lokasi dan biaya tenaga kerja tidak memerlukan penyesuaian dalam metode CUP kalau keadaan perbedaannya sangat material dan komparatif hanya perlu dilihat adalah tentang harga transaksi terkendali dan tidak terkendali / *the averments regarding different geographical locations market conditions and labour cost do not require any adjustment in CUP method and the only comparability needs to be seen is regarding the price of controlled and uncontrolled transactions.*

#### **2.6.6.5 Contract Date vs Shipping Date (Contractual Date)**

Perbedaan antara harga yang tercantum pada *contract date* dengan *shipping date* dapat menyebabkan harga transfer menjadi tidak sesuai dengan *arm's length principle*. Hal ini dimungkinkan untuk melakukan penyesuaian yang dapat diandalkan untuk perbedaan ini. Harga yang tidak terkendali maka harus disesuaikan untuk perbedaan dalam hal pengiriman untuk menghilangkan efek dari perbedaan ini pada harga, dengan kata lain bahwa harga *contract Date* dapat disesuaikan dengan harga *shipping date*.

*Another important issue is the determination of the relevant period of time from which the elements of determination of the allocation key (e.g. assets, costs, or others) should be taken into account. A difficulty arises because there can be a time lag between the time when expenses are incurred and the time when value is created, and it is sometimes difficult to decide which period's expenses should be used. (OECD, 2.140, 2010)*

OECD TP *Guidelines* 2010, menjelaskan bahwa memungkinkan terjadinya hal atas perbedaan waktu penjualan dan pengiriman. Hal ini erat kaitannya berdasarkan kontrak perjanjian yang dibuat oleh perusahaan. Berdasarkan penulisan ilmiah Iswina 2009 bahwa terdapat beberapa kontrak penjualan yang dilakukan perusahaan seperti *spot*, *forward* dan *future*. Kontrak *spot* merupakan harga kontrak sama dengan harga pengiriman. Sedangkan *forward* adalah harga yang disepakati dalam transaksi suatu komoditi pada kontrak mendatang. Nilai yang disepakati tersebut tidak ditulis dalam kontrak karena nilai akan selalu berubah mengikuti kondisi fundamental yang ada, seperti *supply-demand* dan terjadi selama masa dalam kontrak. Harga *forward* diambil dari data dari harga yang disepakati pada kondisi pertama kontrak masa mendatang yang berjangka waktu 3 bulan. Dan *future* merupakan kesepakatan diantara dua pihak didalam kontrak dimasa mendatang untuk bertransaksi pada suatu tanggal yang disepakati.

#### **2.6.6.6 Am's Length Principle Range**

Kompleksitas *transfer pricing* sering membuat sulit untuk menemukan harga yang tepat untuk sebuah transaksi *intercorporate*. Ketika menerapkan metode, angka-angka dapat bervariasi. Karena prinsip ketentuan pasar yang *arm's length principle* hanya menghasilkan perkiraan berapa pihak independen akan harga transaksi, tidak ada angka-angka ini tentu salah. *Transfer pricing* bukan merupakan ilmu pasti melainkan pedoman yang memberikan kemungkinan untuk menciptakan berbagai pengalihan harga agar jatuh. Seperti biasa, Wajib Pajak harus melakukan penilaian yang baik saat menggunakan kisaran harga transfer.

*If the transfer price in the transaction under review is within the scope of the range, there is no need for an adjustment. If the transfer price would be outside of the range and the taxpayer would not be able to substantiate such a result, the Netherland Authorities would apply an adjustment to the transfer price. (Betten, IFBD, 2002)*

*Arm's length principle* terdiri dari identifikasi angka terendah dan tertinggi. Jika harga transfer dalam lingkup transaksi sedang dikaji, tidak dibutuhkan penyesuaian. Jika harga pengalihan berada di luar jangkauan dan Wajib

Pajak tidak mampu untuk mendukung hasil tersebut, maka akan berlaku penyesuaian atas harga transfer.

#### **2.6.6.7 Product Winner vs Loser**

Menurut Jaap Reyneveld, Edwin Gommers dan Henrik Lund dalam "*Pan-European Comparables Searches-Analysing the Search Criteria*" yang dikutip oleh Dian Savitri dalam *Cross Border Transfer pricing* (2008), bahwa sejumlah negara berpendapat bahwa perusahaan yang mengalami kerugian tidak akan digunakan sebagai bahan analitis. Namun perlu disadari bahwa ada kalanya perusahaan mengalami kerugian dalam usaha. Selain itu, bagi otoritas pajak, kerugian dapat dilihat sebagai indikasi terjadinya sesuatu yang tidak benar.

Sehubungan dengan hal ini, OECD menegaskan bahwa kita harus melihat fakta dan kondisi yang menyebabkan perusahaan tersebut menjadi *comparables*, bukan melihat dari laporan keuangan semata. Oleh karena itu, perusahaan yang mengalami kerugian dapat dianalisis karena mereka mungkin mempunyai resiko yang lebih besar daripada perusahaan yang beroperasi secara normal. Selanjutnya untuk menghindari pencitraan maka perusahaan yang menghasilkan profit di atas normal pun semestinya juga perlu dianalisis.

Ketika sebuah perusahaan terus menunjukkan kerugian sementara pada saat yang sama MNE tersebut menguntungkan, pedoman menetapkan bahwa beberapa jenis penyesuaian bisa diperlukan. Jelas sebuah perusahaan dalam MNE, hanya seperti sebuah perusahaan independen, dapat mempertahankan kerugian karena beberapa alasan. Atas kerugian yang dialami suatu perusahaan memungkinkan perusahaan untuk menentukan harga transfer yang tinggi ataupun rendah pada produk terbaiknya (*winner*). Hal ini yang menyebabkan akan muncul ketidak akuratan dalam menentukan data pembandingan atas produk unggulan (*winner*) yang mungkin dibandingkan dengan produk non unggulan (*loser*) suatu perusahaan.

### 2.6.6.8 *Setting Price Versus Testing Price*

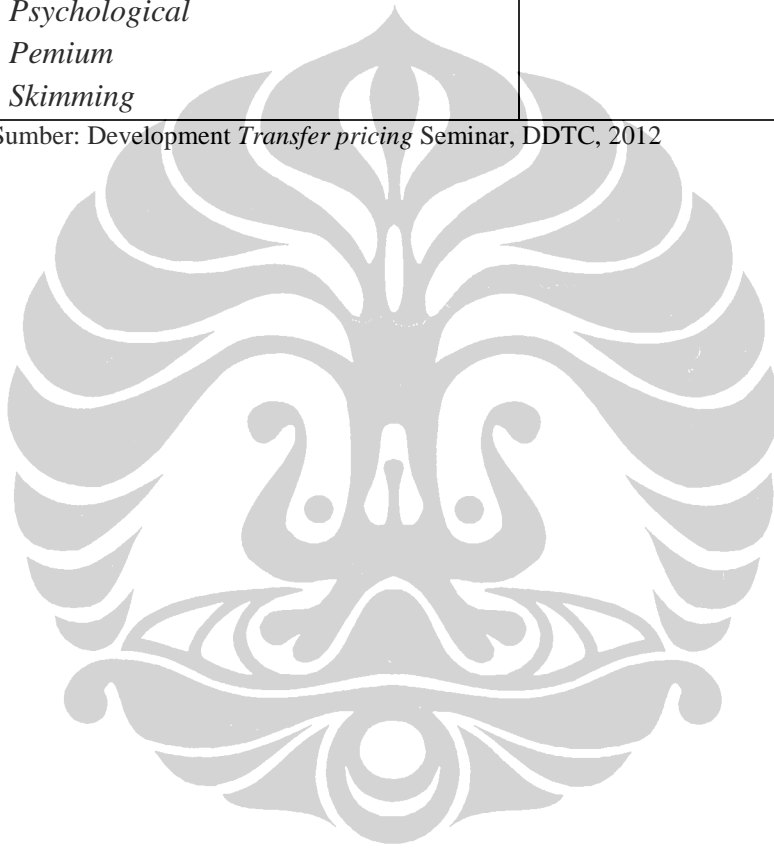
OECD paragraf 3.69 sampai 3.71 menjelaskan bahwa dalam menentukan harga transfer pada dokumentasi *transfer pricing*, Wajib Pajak dapat menggunakan *an ex ante basis* atau disebut *the arm's length principle price setting" approach*, yaitu pendekatan berdasarkan atas informasi harga transfer yang tersedia untuk menentukan harga kesebandingan. Informasi perbandingan harga tidak hanya mencakup informasi tahun-tahun sebelumnya tetapi juga termasuk informasi ekonomi dan keadaan pasar (*economic and market changes*) yang terjadi diantara tahun-tahun sebelumnya sampai dengan tahun saat terjadinya transaksi. Sehingga efeknya adalah penentuan harga pembanding dari pihak tidak terkendali tidak hanya berdasarkan *historical data* semata.

Di sisi lain, Wajib Pajak dapat melakukan penentuan pembanding harga transfer berdasarkan *actual outcome* dari transaksi terkendali untuk membuktikan bahwa kondisi yang dilakukan telah sesuai dengan prinsip kewajaran, Wajib Pajak dapat menggunakan *an ex post basis* atau *the arm's length principle outcome-testing approach*, yaitu penentuan harga pembanding ditentukan berdasarkan harga pada akhir tahun dengan menggunakan salah satu metode dalam *transfer pricing*.

Baik *the arm's length principle price-setting* maupun *the arm's length principle outcome-testing approaches*, memiliki dua kombinasi dalam penentuan harga transfer. *Setting Price* merupakan harga transfer yang ditentukan oleh Wajib Pajak dan *Testing Price* merupakan tahap pengujian harga transfer, apakah harga transfer yang ditetapkan oleh Wajib Pajak telah sesuai dengan prinsip *arm's length principle*.

**Tabel: 2.2**Tabel: *Setting dan testing price*

<i>Setting Price</i>	<i>Testing Price</i>
<i>Pricing Methods:</i> - <i>Cost-plus</i> - <i>Market based</i> - <i>Negotiation</i> <i>Pricing Strategy:</i> - <i>Loss leader</i> - <i>Predatory</i> - <i>Psychological</i> - <i>Pemium</i> - <i>Skimming</i>	<i>Transfer pricing Methods:</i> - <i>CUP</i> - <i>Resale Price</i> - <i>Cost Plus</i> - <i>TNMM</i> - <i>Profit Split</i>

Sumber: *Development Transfer pricing Seminar, DDTC, 2012*

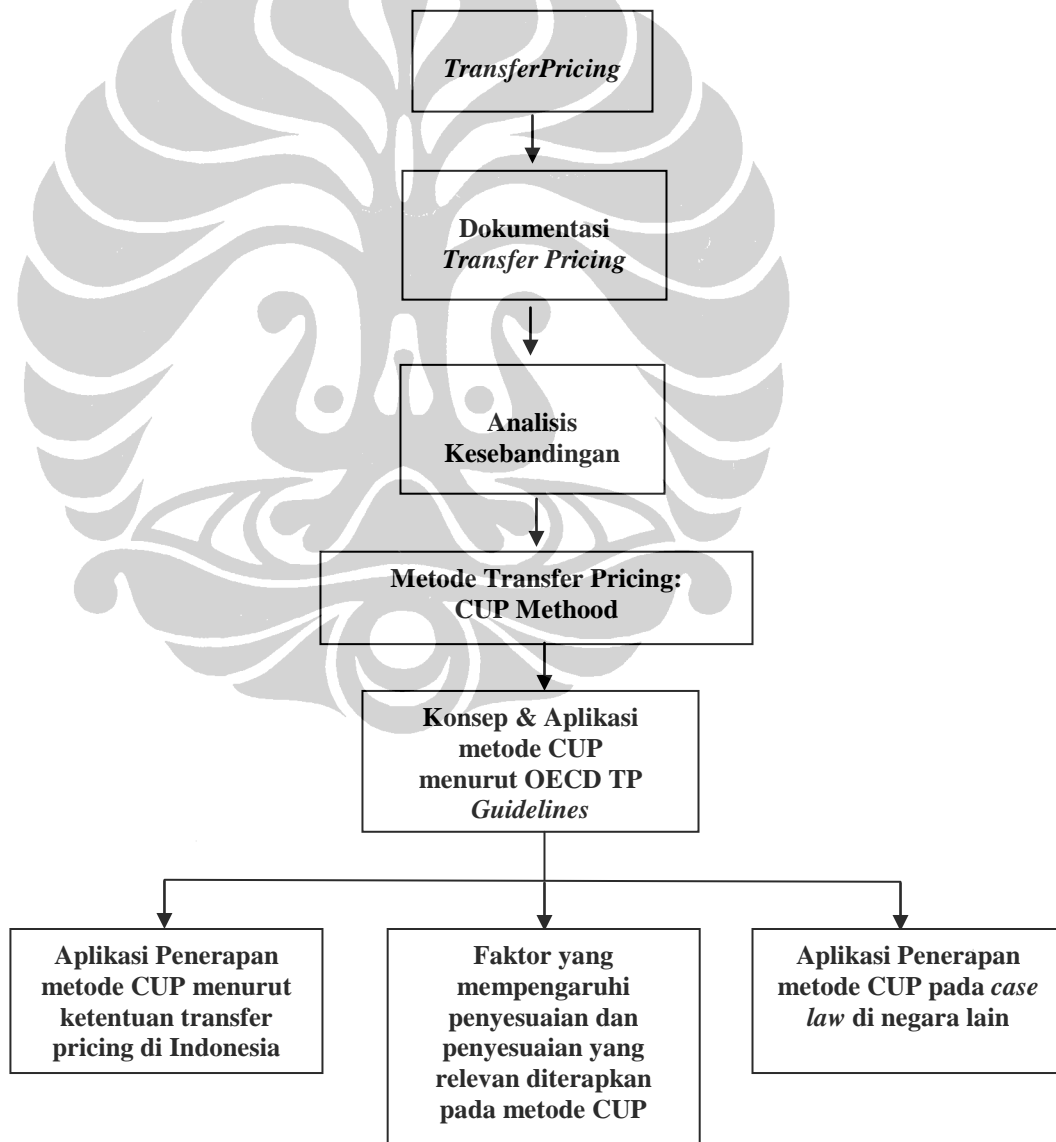
**BAB 3**  
**METODE PENELITIAN DAN PENERAPAN *TRANSFER PRICING* DI**  
**INDONESIA**

**3.1 Metode Penelitian**

**3.1.1 Kerangka Pemikiran**

Kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat digambarkan dalam bagan sebagai berikut:

**Gambar 3.1**  
**Kerangka Pemikiran**





Dari kerangka pemikiran diatas dapat dijelaskan bahwa permasalahan dalam tesis ini dimulai dari diharuskannya wajib pajak yang memiliki transaksi hubungan istimewa untuk membuat dokumentasi *Transfer Pricing*. Oleh karena itu diperlukan metode untuk menentukan harga wajar yang sesuai dengan *arm's length principle*. OECD TP *Guidelines* memperbolehkan menggunakan 5 metode yaitu, CUP Method, RP Method, CP Method, PS Method, dan *Transactional Net Margin Method* (TNMM) yang dapat dipilih oleh Wajib Pajak sesuai dengan *most appropriate method*. Dari ke lima metode tersebut CUP merupakan metode yang paling akurat namun pada prakteknya paling sulit digunakan oleh Wajib Pajak sehingga penulis memfokuskan untuk menganalisis bagaimana konsep dan aplikasi CUP berdasarkan OECD TP *Guidelines* dibandingkan dengan konsep dan aplikasi CUP pada ketentuan perpajakan di Indonesia mengenai *transfer pricing*.

### 3.1.2 Pendekatan Penelitian

Dalam penyusunan thesis ini, penulis menggunakan pendekatan kualitatif yang menurut Creswell (1994) dalam bukunya yang berjudul *Research Designs: Quantitative dan Qualitative Approache untuk* memahani suatu situasi, kegiatan, peran, kelompok atau interaksi sosial. Penelitian kualitatif tidak bertujuan mengkonfirmasi realitas seperti dalam uji hipotesis, tetapi justru menampakkan (atau membangun) realitas yang sebelumnya tacit, implisit, tersembunyi menjadi nyata, eksplisit, nampak.<sup>86</sup> Pemilihan pendekatan ini didasarkan kepada masalah yang diteliti, yaitu berkaitan dengan kebijakan perpajakan untuk masalah tertentu yang bersifat khusus.

### 3.1.3 Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian deskriptif. Pemilihan ini didasarkan atas pertimbangan bahwa dalam membahas penelitian ini peneliti menggambarkan secara rinci mengenai konsep dan aplikasi dari metode yang digunakan untuk menentukan harga wajar dalam *arm's length principle* dalam ketentuan OECD TP *Guidelines*. Peneliti juga menguraikan mengenai ketentuan perpajakan di Indonesia mengenai *transfer pricing* dalam upaya untuk memberikan pedoman dan panduan bagi Wajib Pajak dan otoritas pajak dalam menghadapi transaksi *transfer pricing*. Jadi penelitian ini tidak hanya

menggambarkan atau menjelaskan mengenai data yang diperoleh, akan tetapi juga menganalisis dan menginterpretasikan data tersebut. Mengacu kepada uraian mengenai penelitian deskriptif, di dalam penelitian deskriptif, bisa saja terdapat data berupa angka-angka namun angka-angka di dalam penelitian deskriptif tidak diolah dengan metode statistik melainkan hanya menunjukkan suatu keadaan atau fenomena sosial saja atau dapat berupa perhitungan-perhitungan non-statistik.

#### **3.1.4 Metode Pengumpulan data**

Untuk mendapatkan gambaran yang lengkap mengenai fenomena social yang diteliti, maka pengumpulan data penelitian diupayakan komprehensif. Data yang digunakan dalam penelitian ini sebagian besar adalah data kualitatif berupa kata-kata atau gambaran daripada bentuk angka. Pengumpulan data yang digunakan pada penelitian ini dilakukan dengan cara studi kepustakaan (*library research*) dan wawancara narasumber (Moleong, 2006). Dalam penelitian ini, studi kepustakaan dilakukan dengan cara membaca dan mempelajari sejumlah buku atau literature, jurnal, paper, dan sebagainya untuk mendapatkan tinjauan literature dalam penentuan arah dan tujuan yang dimaksud. Selain itu peneliti juga mempelajari ketentuan perpajakan di Indonesia untuk memahami konteks dari penelitian ini secara mendalam.

### **3.2 Transfer Pricing berdasarkan Peraturan UU PPh**

Dasar hukum transfer pricing di Indonesia diatur dalam Pasal 18 Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008. Pasal 18 ayat (3) mengatur bahwa: “Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak-pihak yang independent, metode harga penjualan kembali, metode biaya plus, atau metode lainnya”.

Lebih lanjut dijelaskan pada penjelasan Pasal 18 ayat (3) dijelaskan bahwa “Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan/atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan/atau biaya tersebut digunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independent (*comparable uncontrolled price method*), metode harga penjualan kembali (*resale price method*), metode biaya-plus (*cost plus method*), atau metode lainnya seperti metode pembagian laba (*profit split method*) dan metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method*).

Selanjutnya Pasal 18 ayat (3a) diatur bahwa “Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir.”

Dalam penjelasan ayat (3a) Kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*) adalah kesepakatan antara Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) dengannya. Tujuan diadakannya APA adalah untuk mengurangi terjadinya praktik penyalahgunaan transfer pricing oleh perusahaan multi nasional. Persetujuan antara Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak tersebut dapat mencakup beberapa hal, antara lain harga jual produk yang dihasilkan, dan jumlah royalty dan lain-lain, tergantung pada kesepakatan. Keuntungan dari APA selain memberikan kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak, fiskus tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual Wajib Pajak kepada perusahaan dalam grup yang sama. APA dapat bersifat unilateral, yaitu merupakan kesepakatan

antara Direktur Jenderal Pajak dengan Wajib Pajak atau bilateral, yaitu kesepakatan Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas perpajakan negara lain yang menyangkut Wajib Pajak yang berada di wilayah yurisdiksinya.

Adapun pengertian hubungan istimewa menurut Pasal 18 ayat (4) dianggap ada apabila:

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

Berdasarkan penjelasan Pasal 18 ayat (4) dijelaskan bahwa hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat terjadi karena ketergantungan atau keterikatan satu dengan yang lain yang disebabkan kepemilikan atau penyertaan modal; atau adanya penugasan melalui manajemen atau penggunaan teknologi. Selain karena hal-hal tersebut, hubungan istimewa di antara Wajib Pajak orang pribadi dapat pula terjadi karena adanya hubungan darah atau perkawinan. Kemudian ketentuan pelaksanaan mengenai transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

### **3.3 Aturan Pelaksanaan *Transfer Pricing* di Indonesia**

#### **3.3.1 PER. 43/PJ/2010**

Pada tanggal 6 September 2010 Direktorat Jenderal Pajak telah menerbitkan 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.

Perubahan besar terdapat pada penggunaan metode dari hirarki menjadi *The Most Appropriate* dan batas nominal transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, dimana pada PER 43/PJ/2010 batasan 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. Berikut merupakan tabel atas perubahan peraturan tersebut:

Tabel 3.1

Tabel: Persandingan perubahan PER-43 Tahun 2010 dengan PER-32 Tahun 2011

No	PER-43 Tahun 2010	PER-32 Tahun 2011
1	<p><i>Pasal 2:</i> Ruang lingkup PER-43 adalah transaksi yang dilakukan WP dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.</p>	<p><i>Pasal 2:</i> PER-32 berlaku untuk penentuan harga transfer atas transaksi yang dilakukan WPDN atau BUT di Indonesia <b><u>dengan WPLN di luar Indonesia;</u></b> Dalam hal WP melakukan transaksi dengan pihak afiliasi yang merupakan WPDN atau BUT di Indonesia, PER-32 <b><u>hanya berlaku untuk transaksi</u></b> yang dilakukan WP dengan pihak afiliasi untuk memanfaatkan perbedaan tarif pajak yang disebabkan karena:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Perlakuan pengenaan PPh final atau tidak final pada sektor usaha tertentu;</li> <li>• Perlakuan pengenaan PPnBM; atau</li> <li>• Transaksi yang dilakukan dengan WP Kontraktor Kontrak Kerjasama Migas.</li> </ul>
2	<p><i>Pasal 3:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha wajib diterapkan oleh WP yang melakukan transaksi sebagaimana dimaksud Pasal 2;</li> <li>• WP yang melakukan transaksi dengan pihak afiliasi dengan nilai seluruh transaksi <b><u>tidak melebihi</u></b></li> </ul>	<p><i>Pasal 3:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha wajib diterapkan oleh WP yang melakukan transaksi sebagaimana dimaksud Pasal 2;</li> <li>• WP yang melakukan transaksi dengan pihak afiliasi dengan nilai seluruh transaksi <b><u>tidak melebihi</u></b></li> </ul>

<p><b>Rp 10 juta</b> dalam 1 tahun pajak untuk setiap lawan transaksi, dikecualikan dari kewajiban sebagaimana dimaksud Pasal 2.</p> <p>3) <i>Pasal 11:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Penerapan metode Penentuan Harga Transfer <b>secara hirarkis</b> harus didasarkan pada kondisi yang tepat untuk setiap metode Penentuan Harga Transfer.</li> </ul>	<p><b>Rp 10 milyar</b> dalam 1 tahun pajak untuk setiap lawan transaksi, dikecualikan dari kewajiban sebagaimana dimaksud Pasal 2.</p> <p><i>Pasal 11:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Penentuan metode harga wajar atau laba wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode <b>Penentuan Harga Transfer yang paling sesuai</b> (<i>The Most Appropriate Method</i>).</li> </ul>
---	---

Sumber: PER-43 Tahun 2010 dan PER-32 Tahun 2011

### 3. 3.2 S-153/PJ/2010

Untuk mencapai kesergaman penerapan prinsip kewajaran dalam transaksi afiliasi di Indonesia pada saat pemeriksaan dan sebagai penegasan atas beberapa ketentuan dalam Pedoman Pemeriksaan dan Petunjuk Penanganan Transfer Pricing, maka pada tanggal 31 Maret 2010 Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan No. S-153/PJ.04/2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi. Berikut adalah aturan dalam S-153/PJ.04/2010 yang terkait dengan topic karya akhir yang penulis susun.

Prinsip kewajaran diterapkan dengan membandingkan kondisi dan hasil (harga atau laba kotor atau laba bersih operasi) dari suatu transaksi afiliasi dengan kondisi dan hasil dari transaksi independen yang sebanding, kemudian mengaitkan beda kondisi kedua transaksi tersebut dengan beda hasil yang diperoleh. Tujuan dari penerapan prinsip kewajaran adalah pada penetapan harga transaksi afiliasi, meskipun perbandingan hasil transaksi dilakukan pada tingkatan indikator laba selain harga, yaitu laba kotor atau laba bersih operasi.

Setelah harga wajar transaksi afiliasi ditetapkan, maka harus diteliti apakah bagian laba kena pajak yang dilaporkan di Indonesia setelah prinsip kewajaran diterapkan adalah bagian laba kena pajak yang realistis secara ekonomis dibandingkan kinerja laba kena pajak usaha sejenis. Prinsip kelaziman diterapkan dengan membandingkan kondisi dan hasil dari suatu transaksi afiliasi dengan kondisi dan hasil dari transaksi yang dilakukan oleh pelaku usaha dalam

kelompok industri yang sama dengan Wajib Pajak, kemudian mengaitkan beda kondisi transaksi dengan beda hasil antara transaksi yang dilakukan oleh pelaku usaha dalam kelompok industri yang sama dengan hasil transaksi afiliasi Wajib Pajak.

Pengaruh penerapan prinsip kewajaran terhadap kewajaran harga transaksi afiliasi adalah:

- a. Dalam hal kondisi transaksi afiliasi sama dengan kondisi transaksi independen yang menjadi pembanding, maka hasil transaksi afiliasi disebut wajar apabila sama dengan hasil transaksi independen yang menjadi pembanding,
- b. Sebaliknya, dalam hal kondisi transaksi afiliasi tidak sama dengan kondisi independen yang menjadi pembanding, maka hasil transaksi afiliasi disebut wajar apabila tidak sama dengan hasil transaksi independen yang menjadi pembanding, dan nilai dari beda kondisi transaksi sama dengan nilai dari beda hasil transaksi.

Contoh:

- a. Pada tahun 2008, PT. Z melakukan penjualan barang "X" kepada PT. Y yang merupakan afiliasi PT. Z, dengan harga franko tujuan Rp 2.000.000,- per unit.
- b. Pada tahun yang sama, PT. Z juga melakukan penjualan barang "X" kepada pihak ketiga yang independen, yaitu PT.A dengan harga franko pabrik Rp 2.000.000,- per unit.
- c. Harga transaksi penjualan PT Z kepada PT Y adalah tidak wajar, karena PT Z menetapkan harga transaksi afiliasi sama dengan transaksi independen, namun kondisi transaksi afiliasi berbeda dengan kondisi transaksi independen.
- d. Harga wajar ditetapkan dengan menghitung harga yang akan ditetapkan PT Z kepada PT Y, apabila keduanya tidak terafiliasi, namun kondisinya tidak sama dengan kondisi transaksi independen yang lain, yaitu antara PT Z dengan PT A.

- e. Dari analisis kesebandingan, diketahui bahwa hanya terdapat satu beda kondisi yang mempengaruhi harga, yaitu syarat penyerahan dan pihak yang menanggung biaya pengangkutan dan asuransi.
- f. Diketahui bahwa biaya pengangkutan dan asuransi dari PT Z kepada PT Y adalah Rp 2.000.000,- + Rp 100.000,- = Rp 2.100.000,- per unit.
- g. Setelah penerapan prinsip kewajaran, seharusnya laba kena pajak yang diperoleh dari transaksi afiliasi menjadi realistis secara ekonomis dibandingkan kinerja laba kena pajak usaha sejenis.

Berdasarkan pemahaman atas kerangka berpikir penerapan prinsip kewajaran di atas, bahwa idealnya hasil transaksi afiliasi sama dengan hasil transaksi antar pihak yang independen, namun karena dalam praktiknya kondisi transaksi afiliasi tidak selalu sama dengan kondisi transaksi di pasar yang dilakukan oleh pihak-pihak yang independen, maka formula penentuan hasil transaksi afiliasi yang sesuai dengan prinsip kewajaran, adalah sebagai berikut:

$$\text{Harga Wajar Transaksi Afiliasi} = \text{Harga Transaksi Independen} \pm \text{Nilai Beda Kondisi Transaksi yang Mempengaruhi Harga}$$

Dengan memperhatikan formula di atas, dapat disimpulkan bahwa harga sama bukan merupakan petunjuk transaksi afiliasi telah sesuai dengan prinsip kewajaran apabila kondisi kedua transaksi yang diperbandingkan tidak sama. Dalam hal perbandingan pada tingkat harga transaksi tidak dapat dilakukan, maka perbandingan hasil transaksi pada tingkat laba kotor tidak dapat dilakukan, maka perbandingan hasil transaksi dapat dilakukan pada tingkat laba bersih operasi. Dengan demikian, apabila penentuan harga transaksi wajar dilakukan melalui penelitian kewajaran laba bersih operasi, maka formulanya adalah sebagai berikut:

$$\text{Laba bersih Operasi Wajar} = \text{Laba Bersih Operasi Transaksi Independen} \pm \text{Nilai Beda Kondisi Transaksi yang Mempengaruhi Laba Bersih Operasi.}$$

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



pembandingan Untuk dapat disebut telah menerapkan prinsip kewajaran, Wajib Pajak diminta untuk menunjukkan analisis kesebandingan serta analisis fungsi, aset dan resiko (FAR) yang telah dilakukannya. Keberadaan analisis di atas merupakan petunjuk bahwa Wajib Pajak telah melakukan pembandingan kondisi, sebagai bahan untuk menyimpulkan tingkat kesebandingan kondisi transaksi afiliasi dan transaksi independen yang menjadi pembandingan. Faktor-faktor kesebandingan (*comparability factors*) adalah faktor-faktor dari kondisi dan syarat-syarat transaksi yang memberi pengaruh terhadap hasil transaksi, yang meliputi: karakteristik barang atau jasa, fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan untuk melakukan fungsi, serta resiko yang ditanggung dari fungsi yang dilakukan dan aset yang digunakan, kesepakatan diantara para pihak yang terlibat dalam transaksi, kondisi ekonomi dan strategi bisnis.

Tujuan dari melakukan analisis kesebandingan adalah untuk:

- a. mengidentifikasi perbedaan kondisi transaksi dengan kondisi transaksi independen yang menjadi pembandingan, yang memberi pengaruh terhadap hasil transaksi, dan
- b. Menyimpulkan karakter dari kondisi transaksi yang diperbandingkan (*characterizing transaction*).

Tujuan dari melakukan analisis FAR adalah untuk:

- a. Mengidentifikasi perbedaan substansi usaha para pihak yang terlibat dalam transaksi yang diperbandingkan, baik dalam transaksi afiliasi maupun transaksi independen, yang memberi pengaruh terhadap hasil transaksi dan
- b. Menyimpulkan karakter dari para pihak yang terlibat dalam transaksi sebagai dasar untuk menyimpulkan substansi usaha para pihak tersebut jelek (*characterizing the subject*).

Penentuan karakter usaha Wajib Pajak harus dilakukan berdasarkan hasil analisis FAR dan bukan hanya berdasarkan status legal dari Wajib Pajak, karena terdapat kemungkinan bahwa status legal (*legal form*) Wajib Pajak tidak sama dengan substansi usaha (*economic substance*) Wajib Pajak. Misalnya berdasarkan akte pendirian, dokumen BKPM dan *company profile*, PT. ABC disebut sebagai perusahaan pabrikasi, namun apabila dari hasil analisis FAR, diketahui bahwa PT. ABC merupakan perusahaan pabrikasi dengan fungsi terbatas, maka substansi

usaha PT. ABC adalah pabrikasi dengan fungsi terbatas atau umum disebut *contract manufacturing*.

Dalam memilih pembanding, pemeriksa harus memperhatikan semua faktor yang dapat mempengaruhi harga transaksi termasuk karakteristik dari barang dan jasa yang ditransaksikan, fungsi yang dijalankan, aset yang dimiliki dan digunakan, risiko yang ditanggung, ketentuan-ketentuan yang mengikat transaksi, kondisi ekonomi, dan strategi bisnis Wajib Pajak.

Pemeriksa wajib terlebih dahulu menguji keberadaan dan keandalan pembanding internal, dan apabila tidak ditemukan adanya pembanding jorok internal yang andal, atau pemeriksa menyimpulkan penggunaan pembanding internal diperkirakan akan menyebabkan hasil penerapan prinsip kewajaran menjadi tidak andal, maka pemeriksa dapat menggunakan pembanding eksternal. Dengan demikian, dalam penerapan prinsip kewajaran terdapat preferensi dalam pemilihan transaksi independen yang akan ditetapkan sebagai pembanding.

Latar belakang kebijakan preferensi penggunaan internal data adalah:

- a. Keandalan data untuk melakukan analisis kesebandingan, sehingga penentuan beda kondisi lebih andal, karena seluruh rincian data untuk kedua transaksi yang diperbandingkan, ada pada pembukuan Wajib Pajak, sehingga tidak terdapat kendala dalam melakukan verifikasi, termasuk masalah teknis akuntansi karena perbedaan standar akuntansi dan
- b. Ketersediaan dan keakuratan data untuk melakukan eliminasi atas perbedaan kondisi yang disimpulkan dari hasil analisis kesebandingan.

Dalam hal penggunaan pembanding internal menyebabkan hasil penerapan suatu metode transfer pricing menjadi tidak andal, maka pembanding eksternal dapat digunakan meskipun diketahui terdapat pembanding internal. Dalam memilih indikator tingkat laba yang akan diperbanding, pemeriksa harus memulai dengan membandingkan tingkat harga transaksi. Apabila ternyata terdapat kesulitan dalam pembandingan pada tingkat harga, maka pemeriksa melakukan pembandingan pada tingkat laba kotor. Selanjutnya, apabila ternyata terdapat kesulitan dalam pembandingan pada tingkat laba kotor, maka pemeriksa melakukan pembandingan pada tingkat laba bersih operasi. Dengan demikian

terdapat hirarki dalam pemilihan indikator tingkat laba, yang dimulai dari harga, selanjutnya laba kotor dan terakhir laba bersih operasi.

Terdapat beberapa pertimbangan yang menjadi latar belakang kebijakan hirarki dalam pemilihan indikator tingkat laba transaksi, diantaranya adalah:

- a. Penerapan prinsip kewajaran lebih langsung diarahkan kepada harga transaksi, sehingga pembahasan dalam pemeriksaan akan lebih ditujukan atau difokuskan pada upaya untuk mengidentifikasi perbedaan kondisi yang menyebabkan perbedaan harga,
- b. Keandalan dan keakuratan lebih tinggi karena tidak dipengaruhi oleh resiko ketidakandalan atau ketidakakuratan alokasi biaya. Alokasi biaya dalam penerapan metode transfer pricing berbasis harga hanya dapat dilakukan apabila terdapat beda kondisi transaksi yang membutuhkan alokasi biaya atas kondisi transaksi yang berbeda, sebelum dilakukan penyesuaian.

Kelebihan dari pemilihan pembandingan pada tingkat laba bersih adalah ketersediaan data pembandingan pada tingkat laba bersih, khususnya setelah banyaknya pihak yang menyediakan *commercial database* yaitu database yang berisi kumpulan laporan keuangan yang dikompilasi oleh pihak tertentu dan dijual bebas di pasaran.

Dalam memilih metode *transfer pricing*, pemeriksa harus memulai dengan metode harga pasar sebanding. Apabila ternyata terdapat kesulitan dalam menerapkan metode harga pasar sebanding atau apabila penerapan metode ini diperkirakan akan memberikan hasil yang tidak andal, maka pemeriksa dapat memilih metode harga jual minus atau harga pokok plus. Selanjutnya, apabila ternyata terdapat kesulitan dalam menerapkan harga jual minus atau harga pokok plus atau apabila penerapan metode ini akan memberikan hasil yang tidak andal, maka pemeriksa dapat memilih metode laba bersih transaksi atau metode pembagian laba. Dengan demikian, terdapat hirarki dalam pemilihan metode transfer pricing, yang dimulai dari metode harga pasar sebanding sampai dengan metode pembagian laba atau metode laba bersih transaksi.

Dalam memilih metode transfer pricing, pemeriksa harus mempertimbangkan berbagai hal antara lain:

- a. Tingkat kesebandingan antara transaksi yang sedang diperiksa dan transaksi pembanding. Contoh:

Apabila dari hasil analisis kesebandingan diketahui terdapat terlalu banyak beda kondisi yang dapat menyebabkan suatu hasil dari penerapan metode CUP tidak akurat (*accurate*) dan dapat diandalkan (*reliable*), maka sebelum memutuskan untuk beralih dari metode CUP ke metode yang meneliti pilihan indikator tingkat laba (*profit level indikator*) berikutnya, yaitu laba kotor, perlu melakukan penelitian tahap kedua.

Sebaliknya, apabila dari hasil penelitian pada langkah pertama ini, disimpulkan tidak terlalu banyak beda kondisi yang mempengaruhi harga, maka metode yang harus dipilih adalah CUP.

- b. Kelengkapan dan keakuratan data transaksi pembanding. Contoh:

Setelah melakukan penelitian pada langkah pertama dan diketahui terdapat beda kondisi antara transaksi afiliasi dan transaksi independen yang akan menjadi kandidat pembanding, maka penelitian selanjutnya adalah meneliti apakah tersedia data yang lengkap dan akurat untuk melakukan penyesuaian (*adjustment*) untuk meningkatkan kualitas kesebandingan dari transaksi pembanding.

Dalam hal diketahui bahwa tersedia data pendukung yang lengkap dan akurat untuk melakukan penyesuaian tiap-tiap beda kondisi, maka metode CUP dapat diterapkan. Sebaliknya, apabila beberapa beda kondisi yang atas beda tersebut tidak tersedia data yang lengkap dan akurat untuk melakukan penyesuaian, maka sebelum memutuskan untuk beralih dari metode CUP ke metode yang meneliti pilihan indikator tingkat laba (*profit level indikator*) berikutnya, yaitu laba kotor, perlu melakukan penelitian tahap ketiga.

- c. Keandalan dari berbagai asumsi yang dibuat. Contoh:

Apabila dari hasil penelitian pada tahap kedua diketahui terdapat beberapa beda kondisi dimana data untuk melakukan penyesuaian tidak tersedia lengkap dan akurat, selanjutnya pada tahap ini perlu diteliti, apakah untuk tiap-tiap beda kondisi tersebut dapat dibuat asumsi sebagai dasar untuk melakukan penyesuaian.

Misalnya, salah satu beda kondisi dari hasil analisis kesebandingan, yang mana tidak tersedia data yang lengkap dan akurat untuk melakukan penyesuaian adalah perbedaan pasar tujuan penjualan, yang menurut pemeriksa akan memberi pengaruh yang material terhadap penentuan harga jual. Pertanyaannya adalah, apakah dapat dibuat asumsi untuk melakukan penyesuaian beda kondisi tersebut, misalnya menggunakan data mengenai *country investment risk* sebagai petunjuk untuk menjelaskan nilai dari beda pasar tujuan.

Dalam hal terdapat asumsi yang akan digunakan oleh pemeriksa untuk melakukan penyesuaian, maka selanjutnya dilakukan penelitian tahap keempat. Sebaliknya apabila tidak terdapat asumsi yang dapat digunakan untuk melakukan penyesuaian atas suatu beda kondisi, maka penerapan prinsip kewajaran dapat dilakukan dengan metode yang meneliti pilihan indikator tingkat laba berikutnya, misalnya dari CUP ke metode *cost plus* atau metode *resale price*.

- d. Tingkat keakuratan dari penyesuaian yang dibuat apabila data yang tersedia tidak akurat atau terdapat kesalahan dalam asumsi yang dibuat.

Contoh: Sebagai kelanjutan dari penelitian tahap ketiga, maka pada tahap ini dilakukan penelitian, apakah tersedia data untuk menilai asumsi untuk melakukan penyesuaian atas beda kondisi yang telah dibuat pada tahap sebelumnya. Misalnya, sebagai kelanjutan dari contoh pada tahap ketiga, diketahui bahwa ternyata organisasi seperti PBB atau OECD atau Bank Dunia secara periodik menerbitkan data perbandingan *country risk* seluruh negara di dunia, maka dengan demikian penyesuaian masih dapat dilakukan dan metode CUP masih tetap dapat diterapkan.

Sebaliknya, apabila tidak ada data yang dapat digunakan sebagai dasar untuk memberi nilai dari asumsi yang dibuat, maka penerapan prinsip kewajaran dapat dilakukan dengan metode yang meneliti pilihan indikator tingkat laba berikutnya, misalnya dari CUP ke metode *cost plus* atau metode *resale price*.

Setelah keempat langkah di atas dilakukan dan metode CUP tidak dapat diterapkan, maka terdapat pilihan untuk menggunakan metode berbasis laba kotor,

dan pemeriksa tidak diperkenankan untuk langsung memilih metode berbasis laba bersih operasi. Pemilihan metode berbasis laba kotor, tetap disesuaikan dengan kondisi transaksi dan kondisi pihak yang melakukan transaksi. Dalam hal yang melakukan transaksi adalah perusahaan pabrikasi, maka metode *cost plus* adalah *the next preferred method*, meskipun tidak tertutup kemungkinan untuk menggunakan *resale price method*.

Dalam hubungan pemilihan metode *transfer pricing* dengan penentuan pihak yang diperiksa dan pihak yang diteliti, berdasarkan ketentuan dalam Bab III KEP-01/PJ.7/1993 memberikan petunjuk bahwa penelitian harga atau indikator laba lainnya tidak selalu harus dilakukan terhadap harga dan indikator laba dari pihak yang diperiksa. Namun, dapat pula dilakukan terhadap harga dan indikator laba dari pihak yang menjadi mitra transaksi afiliasi, dengan demikian penelitian dapat dilakukan terhadap pihak dan transaksi yang diperiksa atau kepada pihak dan transaksi dari mitra transaksi Wajib Pajak.

a. Pihak yang Diperiksa (*Audited Party*)

Pengujian kewajaran harga transaksi afiliasi dilakukan dengan membandingkan dan meneliti kewajaran kondisi dan harga transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang diperiksa, dibandingkan dengan pihak independent. Contoh dari penerapan metode CUP dalam Bab III KEP-01/PJ.7/1993, menunjukkan bahwa pihak yang diteliti adalah pihak yang diperiksa.

b. Pihak yang diteliti (*Tested Party*)

Pengujian kewajaran harga transaksi afiliasi dilakukan dengan membandingkan dan meneliti kewajaran kondisi dan harga transaksi yang dilakukan oleh pihak terafiliasi yang menjadi lawan transaksi Wajib Pajak yang diperiksa, yang dibandingkan dengan harga dan kondisi independent yang sebanding. Contoh dari penerapan metode *cost plus* dan *resale price* dalam Bab III KEP-01/PJ.7/1993, menunjukkan bahwa pihak yang diteliti tidak selalu pihak yang diperiksa, karena pihak yang diteliti dapat pula merupakan mitra transaksi afiliasi dari pihak yang diperiksa.

Pilihan untuk meneliti pihak yang diperiksa atau pihak afiliasi yang menjadi mitra transaksi, akan terlihat pada penerapan metode *transfer pricing*

berbasis laba bruto atau laba netto. Dalam hal ini, untuk meningkatkan kualitas dan keandalan perbandingan antara transaksi yang diperiksa dengan transaksi pembanding, maka disarankan bahwa pihak yang diteliti adalah sama dengan pihak diperiksa.

Perbedaan data yang dibutuhkan untuk penerapan kedua pendekatan dan metode di atas dapat diuraikan sebagai berikut:

- a. Metode berbasis biaya (*Cost Plus*)
  - Harga pokok penjualan (HPP) wajar perusahaan pabrikan yang berasal dari transaksi dengan pihak independen,
  - Laba bruto wajar perusahaan pabrikan.
- b. Metode berbasis harga jual (*Resale Price*)
  - Harga Jual wajar perusahaan distributor dari transaksi dengan pihak independen,
  - Laba bruto wajar perusahaan distributor

Adanya pilihan pendekatan penetapan harga transfer akan memberi ruang (*space*) kepada semua pihak, baik pemeriksa maupun Wajib Pajak, untuk tetap mengaplikasikan prinsip kewajaran dalam penetapan harga transfer. Namun demikian, karena hal ini sejatinya dilakukan adalah untuk mengatasi masalah keterbatasan data pembanding yang tersedia, maka kesempatan untuk beralih dari satu metode ke metode lain diatur secara khusus dan karenanya hanya dapat dilakukan apabila terdapat “kesulitan” yang dihadapi dalam menerapkan *preferred method* yang telah diatur, yang dalam system perpajakan Indonesia merupakan ketentuan mengenai hirarki dalam pemilihan metode *transfer pricing*. Dalam SE-04/PJ.7/1993 disebutkan bahwa peralihan dilakukan apabila terdapat **kesulitan** dalam menerapkan yang lebih langsung.

Penentuan kewajaran harga transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa dilakukan dengan menetapkan metode *transfer pricing* yang dipilih. Meskipun fokus penerapan prinsip kewajaran transaksi afiliasi dan hasil akhir penetapan metode *transfer pricing* adalah menentukan harga transaksi afiliasi yang wajar, namun pada akhirnya, setelah harga transaksi ditetapkan, pemeriksa harus kembali menelaah

keandalan penerapan prinsip kewajaran tersebut, yaitu dengan membandingkan laba bersih transaksi afiliasi setelah penerapan prinsip kewajaran dengan kelaziman tingkat laba bersih dan laba kena pajak sector usaha yang sama.

Salah satu masalah utama yang harus dicakup dalam pemeriksaan kewajaran transaksi afiliasi adalah tipe-tipe transaksi. Seperti transaksi pada umumnya yang dilakukan antar pihak yang independen, suatu transaksi afiliasi juga merupakan salah satu kombinasi dari enam tipe transaksi dibawah ini, yaitu:

- a. Penjualan barang atau penyerahan jasa atau barang tidak berwujud (*intangible property*),
- b. Pembelian barang atau pemanfaatan barang berwujud,
- c. Imbalan jasa,
- d. Penggunaan barang tidak berwujud dan imbalan royalty,
- e. Pinjaman dan imbalan bunga,
- f. Pengalihan harta.

Yang menjadi penekanan dalam peraturan ini adalah Pemeriksaan atau pengujian kewajaran transaksi afiliasi harus dilakukan secara terpisah untuk tiap-tiap tipe transaksi (secara transaksional). Pemeriksa tidak diperkenankan untuk melakukan pengujian secara agregat atas keseluruhan tipe transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

### **3.3.3 PER. 32/PJ/2011**

DJP akhirnya merevisi peraturan Transfer Pricing di Indonesia dengan diterbitkannya Peraturan Direktorat Jenderal Pajak PER-32/PJ/2011 yang mulai berlaku sejak tanggal diterbitkan, 11 November 2011. Pada dasarnya sebagian besar aturan ini mengikuti pedoman OECD Transfer Pricing Guideline Tahun 2010. Dimana pada Pasal 11 ayat (1) disebutkan bahwa dalam menentukan metode Harga Wajar atau Laba Harga Wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode PenentBerikut aduan Harga Transfer yang paling sesuai (*The Most Appropriate Method*).



“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.”

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.

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.

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.

#### Ruang Lingkup

Pasal 2 mengatur bahwa ruang lingkup *Transfer Pricing Documentation*:

- a. Transaksi atas transaksi yang dilakukan Wajib Pajak Dalam Negeri atau Bentuk Usaha Tetap di Indonesia dengan Wajib Pajak Luar Negeri diluar Indonesia;
- b. transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri atau Bentuk Usaha Tetap di Indonesia dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa untuk memanfaatkan perbedaan tarif pajak yang disebabkan antara lain:

1. perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan Final atau tidak final pada sector usaha tertentu;
2. perlakuan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah; atau
3. transaksi yang dilakukan dengan Kontraktor Kerja Sama Migas

Pasal 2 menjelaskan bahwa peraturan transfer pricing ditetapkan terutama pada transaksi hubungan istimewa dengan pihak terkait di luar negeri dan dalam negeri. Namun untuk pihak terkait di dalam negeri dibatasi hanya untuk untuk transaksi tertentu. Perlu dicatat bahwa hal belum lama ini pemerintah memberikan fasilitas tax holiday sehingga industri pionir dapat dibebaskan dari PPh Badan atau mendapat pengurangan PPh. Oleh karenanya peraturan ini relevan untuk diterapkan pada perusahaan yang mendapat fasilitas tax holiday.

#### Kewajiban Transfer Pricing Documentation

Dalam Pasal 3 ditegaskan bahwa Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa wajib menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha. Pada Pasal 3 ayat (2) dijelaskan bahwa 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.

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). 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 pasal 3 ayat (2).

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.

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 .

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.

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. Dalam melakukan penilaian dan analisis fungsi, harus dipertimbangkan:

- 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.

Dalam penentuan metode harga wajar atau laba wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang paling tepat. 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/PPM*) atau metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method/TNMM*).

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. 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. Apabila 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/PPM*) atau metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method/TNMM*).

Berikut adalah beberapa kondisi yang tepat dalam menerapkan masing-masing metode yang dapat dijadikan acuan menurut ketentuan ini.

1. Metode perbandingan harga antar pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*):
  - 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.
2. Metode penjualan kembali (*resale price method/RPM*):
  - 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 .
3. Metode biaya-plus (*cost plus method/CPM*)

- 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 .
4. 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 pembanding yang tepat.

Dalam hal kondisi-kondisi sebagaimana dimaksud diatas tidak terpenuhi maka metode laba bersih transaksional (transactional net margin method TNMM) dapat diterapkan. Harga Wajar atau Laba Wajar berdasarkan metode-metode Penentuan Harga Transfer dapat ditentukan dalam bentuk harga atau laba tunggal (*single price*) atau dalam bentuk Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar (*arm's length range/ALR*). Yang dimaksud dengan Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar (*arm's length range/ALR*) dalam aturan ini adalah rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, yang merupakan hasil pengujian beberapa data pembanding dengan menggunakan metode Penentuan Harga Transfer yang sama. Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar merupakan rentangan antara kuartil pertama dan ketiga yang harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:

- a. Transaksi atau data pembanding yang digunakan dapat diandalkan dan
- b. Didukung dengan bukti-bukti dan penjelasan yang memadai bahwa penetapan harga atau laba tunggal tidak dapat dilakukan.

Transaksi jasa yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa 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.

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. Apabila 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 wajib diterapkan untuk setiap jenis transaksi jasa. Sebaliknya, apabila 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. Kriteria yang digunakan untuk mengalokasikan beban jasa dianggap memadai apabila menerapkan kriteria yang terukur dan dapat diandalkan berdasarkan:

- a. Sifat jasa, kondisi pada saat jasa diserahkan dan manfaat yang diperoleh;
- b. Kriteria lain yang berkaitan dengan transaksi yang tidak dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.

## BAB 4

### ANALISIS APLIKASI PENERAPAN *COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE (CUP)* DALAM DOKUMENTASI *TRANSFER PRICING*

#### 4.1 Analisis Aplikasi Penerapan *Comparable Uncontrolled Price (CUP)* dalam Dokumentasi *Transfer Pricing* di Indonesia

Dalam melakukan penerapan metode penentuan harga transfer yang sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam dokumentasi *transfer pricing*, baik menggunakan CUP atau metode lain, langkah pertama yang harus dilakukan yaitu dengan melakukan analisis kesebandingan dan mencari transaksi data pembanding. Hal ini disampaikan oleh Septriadi yang menyatakan bahwa: Langkah pertama adalah dengan menentukan data pembandingnya terlebih dahulu, baru kemudian menentukan metode yang tepat yang akan digunakan dalam penentuan harga *transfer pricing*.

Hal tersebut tertuang dalam peraturan domestik Indonesia pada Pasal 3 ayat (2) PER-32/PJ/2011 menyebutkan bahwa untuk menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dilakukan dengan langkah-langkah: melakukan analisis kesebandingan dan menentukan pembanding; menentukan metode penentuan harga transfer yang tepat; 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 mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan harga wajar atau laba wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

##### 4.1.1 Berdasarkan Analisis Kesebandingan

Menurut OECD *TP Guideliness* 2010, terdapat 9 langkah dalam melakukan analisis kesebandingan, yaitu menentukan waktu atau tahun atas transaksi yang akan dibandingkan, membandingkan antara syarat dan kondisi transaksi yang diterapkan oleh pihak-pihak afiliasi dengan syarat dan kondisi



transaksi yang diterapkan oleh pihak-pihak yang independen, menganalisis transaksi yang akan dibandingkan berdasarkan analisis fungsional, menganalisis jika terdapat pembanding internal, menentukan data transaksi pembanding eksternal yang relatif akurat, menentukan metode penentuan transfer harga yang tepat, mengidentifikasi potensi data pembanding yang tidak akurat, melakukan penyesuaian dan menganalisis atas penggunaan data pembanding tersebut untuk menetapkan tingkat kewajaran.

Di Indonesia tidak ada aturan mengenai analisis kesebandingan yang rinci menjelaskan bagaimana langkah-langkah yang tepat untuk melakukan analisis kesebandingan. Dalam PER-32/PJ/2011 hanya dijelaskan bahwa analisis kesebandingan merupakan analisis 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. S-153/PJ/2010 dalam butir B dijelaskan bahwa dalam melakukan analisis kesebandingan, pemeriksa membandingkan kondisi dari transaksi Wajib Pajak dengan pihak independen atau dengan kondisi dari transaksi antar pihak yang independen.

Hasil analisis kesebandingan harus didokumentasikan oleh pemeriksa, termasuk hal mengenai perbedaan kondisi transaksi afiliasi dan transaksi independen yang menjadi pembanding. Analisa kesebandingan dilakukan dengan mengidentifikasi kondisi dan syarat dari transaksi Wajib Pajak dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, sebagai bahan untuk diperbandingkan dengan kondisi dan syarat dari transaksi antar pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau diperbandingkan dengan kondisi dan syarat transaksi pada sektor usahanya. Di Indonesia, penerapan penentuan harga transfer menggunakan analisis kesebandingan, yang merupakan bagian dari analisis *transfer pricing* secara keseluruhan yang dilakukan dengan melihat 5 faktor penentuan data pembanding yaitu:

#### 4.1.1.1 Karakteristik Barang Yang Diperjualbelikan

Wajib Pajak mampu memberikan gambaran bahwa transaksi yang dilakukan antara dia dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dianggap sebanding dengan transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa dalam hal :

- a. tidak terdapat perbedaan kondisi yang material atau signifikan yang dapat mempengaruhi harga atau laba dari transaksi yang diperbandingkan; atau
- b. terdapat perbedaan kondisi, namun dapat dilakukan penyesuaian untuk menghilangkan pengaruh yang material atau signifikan dari perbedaan kondisi tersebut terhadap harga.

Tabel di bawah merupakan kriteria dari berbagai perbedaan yang terdapat pada suatu produk yang diperjualbelikan. Wajib Pajak dapat menjelaskan perbedaan-perbedaan yang ada dengan alasan yang didukung dengan bukti-bukti yang menguatkan.

**Tabel 4.1**

Tabel: Analisis Barang/Harta Berwujud

Perihal	Pihak Hubungan Istimewa	Pihak Ketiga
1) ciri-ciri fisik barang		
2) kualitas barang		
3) daya tahan barang		
4) tingkat ketersediaan barang		
5) jumlah penawaran barang		

Sumber: Pasal 6 Per-43/PJ/2010 jo. Per-32/PJ/2011

Karakteristik barang, harus sebanding dan tidak ada perbedaan. Idealnya jika terdapat perbedaan, metode CUP tidak dapat digunakan dalam pengujian keawajaran harga dalam dokumentasi *transfer pricing*. Namun, OECD TP *Guidelines* 2010 ataupun peraturan domestik Indonesia menyebutkan bahwa jika terdapat perbedaan maka dapat dilakukan penyesuaian. Menurut Freinsreiber, perbedaan tersebut merupakan perbedaan minor karena perbedaan dapat dijelaskan dan beralasan

sehingga dapat dilakukan penyesuaian atas perbedaan kecil tersebut. Perbedaan ini berlaku pada data pembanding internal, dimana terdapat kesamaan produk namun terdapat pula jenis-jenis yang membedakan produk sehingga dapat mempengaruhi harga.

#### 4.1.1.2 Analisis Fungsi Aset dan Risiko (FAR)

Fungsi, aset dan risiko yang ditimbulkan berkaitan dengan operasi-operasi satu pihak biasanya memiliki dampak perbedaan terhadap harga. Pertama, fungsi, aset dan risiko mempengaruhi pemilihan metode yang paling tepat. Kedua, pencarian transaksi sebanding berdasarkan kepada penemuan analisa fungsional dalam mengenali perusahaan yang tidak berkaitan dengan karakteristik yang sama dengan perusahaan dari pihak yang berhubungan.

Sementara itu satu pihak dapat menyediakan sejumlah besar fungsi dibandingkan dengan pihak lain, analisa fungsi harus menggambarkan faktor yang sama dari pentingnya ekonomi khusus dari sudut pandang frekuensi, sifat dan kontribusi terhadap rantai nilai. Dengan demikian, analisa fungsi memungkinkan membuat suatu penilaian kontribusi ekonomi relatif, sebagaimana terbukti dengan tingkat pentingnya yang melekat pada setiap fungsi dalam tabel berikut. Tabel dibawah meringkaskan fungsi-fungsi utama yang dijalankan, aset dan risiko yang dimiliki oleh satuan usaha (para pihak yang berhubungan) dan berkaitan dengan setiap aspek usaha. Tujuan dari tabel ini lebih jauh adalah mengarahkan kendali nilai yang telah diketahui pada tahap awal laporan ini, termasuk penilaian kontribusi yang dilakukan oleh perusahaan.

- **Analisis Fungsi**

Dalam analisis fungsi, terdapat 3 hal utama yang harus dijelaskan, yaitu: struktur organisasi perusahaan, fungsi-fungsi utama dan karakteristik utama perusahaan. Ketiga hal dalam analisis fungsi tersebut merupakan faktor penting dalam pembuatan dokumentasi *transfer pricing*,

dimana Dalam peraturan domestik Indonesia, telah diberikan beberapa poin penting untuk melakukan analisis fungsi diantaranya:

**Tabel 4.2**

Tabel: Analisis Fungsi

Perihal	Pihak Hubungan Istimewa	Pihak Ketiga
1) struktur organisasi dan posisi perusahaan yang diuji dalam kelompok usaha serta manajemen mata rantai ( <i>supply chain management</i> ) kelompok usaha		
2) fungsi-fungsi utama a) desain b) pengolahan c) perakitan d) penelitian e) pengembangan f) pelayanan g) pembelian h) distribusi i) pemasaran j) promosi k) transportasi l) keuangan m) manajemen		
3) karakteristik utama perusahaan a) jasa maklon ( <i>toll manufacturing</i> ) b) manufaktur dengan fungsi dan risiko terbatas ( <i>contract manufacturing</i> ) c) manufaktur dengan fungsi dan risiko penuh ( <i>fully fledge manufacturing</i> )		

Sumber: Pasal 7 dan Pasal 18 Per-43/PJ/2010 jo. Per-32/PJ/2011

Dalam melakukan analisis fungsi pada dokumenasi *transfer pricing*, analisis tersebut mencakup:

- 1) Struktur organisasi dalam arti struktur posisi perusahaan yang memiliki hubungan istimewa harus dijelaskan dengan rinci dengan menjelaskan *supply chain* manajemen perusahaan;
- 2) Wajib Pajak juga harus dapat menjelaskan fungsi-fungsi yang dilakukan dengan cara menganalisis berdasarkan laporan keuangan khususnya laporan laba rugi yaitu pada pos biaya. Gunawan

menjelaskan bahwa salah satu kunci untuk melihat fungsi yang dilakukan perusahaan adalah dengan melihat biaya-biaya apa saja yang terdapat pada laporan keuangan Wajib Pajak; dan

- 3) Wajib Pajak juga harus dapat menganalisis karakteristik perusahaan secara *legal form* dan membandingkannya dengan transaksi yang sebenarnya terjadi. Dalam melakukan analisis karakteristik utama perusahaan, tidak jarang banyak ditemukan perbedaan yang disebabkan karena perusahaan melakukan kegiatan lain diluar *legal form* perusahaan.

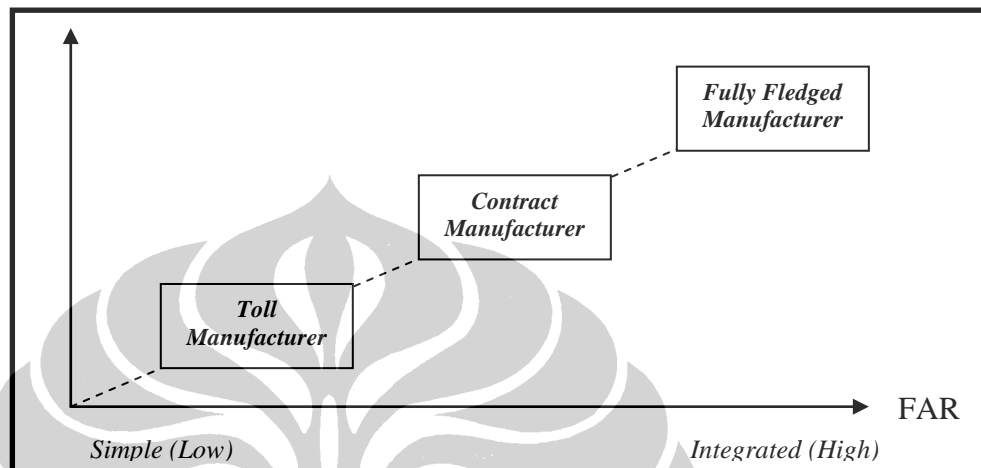
Ketiga analisis fungsi tersebut sangat berguna untuk menentukan keakuratan data pembanding yang digunakan. Surahmat menjelaskan dalam hal dilakukan pemeriksaan *transfer pricing*, pihak DJP atau pemeriksa, dapat mengubah karakteristik perusahaan sesuai dengan hasil analisis yang dilakukan. Sehingga karakteristik perusahaan belum tentu sama atau sesuai dengan *legal form* yang diberikan oleh Wajib Pajak, namun biasanya hal tersebut tidak diterapkan pada metode CUP, untuk metode CUP pihak DJP biasanya dapat langsung menggunakan data publik yang tersedia tanpa menghiraukan analisis fungsi. Hal tersebut senada dengan peraturan terkait yang menyebutkan bahwa penentuan karakter usaha Wajib Pajak harus dilakukan berdasarkan hasil analisis FAR dan bukan hanya berdasarkan status legal dari Wajib Pajak, karena terdapat kemungkinan bahwa status legal Wajib Pajak tidak sama dengan substansi usaha (*economic substance*) Wajib Pajak.

Berdasarkan peraturan domestik Indonesia dalam S-153/PJ.04/2010 dijelaskan juga bahwa keakuratan dan keandalan hasil analisis kesebandingan akan mempengaruhi kualitas dan keandalan pencarian dan penentuan transaksi independen pembanding. Dalam *Tax Flash* PwC Indonesia No 11 Tahun 2011 disebutkan bahwa seyogyanya analisis fungsional, perusahaan manufaktur harus dapat mengkarakterisasikan perusahaan, apakah termasuk ke dalam *toll manufacture*, *contract manufacturing* atau *fully fledge manufacture*. Hal tersebut penting untuk menentukan data pembanding. Dalam peraturan

domestik PER-32/PJ/2011 juga menjelaskan bahwa *contractual term* dapat ditentukan kembali berdasarkan *actual activities* dengan pihak hubungan istimewa jika sebelumnya tidak terdapat *contractual term*. Berikut adalah gambar dari skema karakterisasi perusahaan dalam PER 32/PJ/2011:

**Gambar 4.1**

Gambar: Gambaran data pembandingan berdasarkan kategori perusahaan

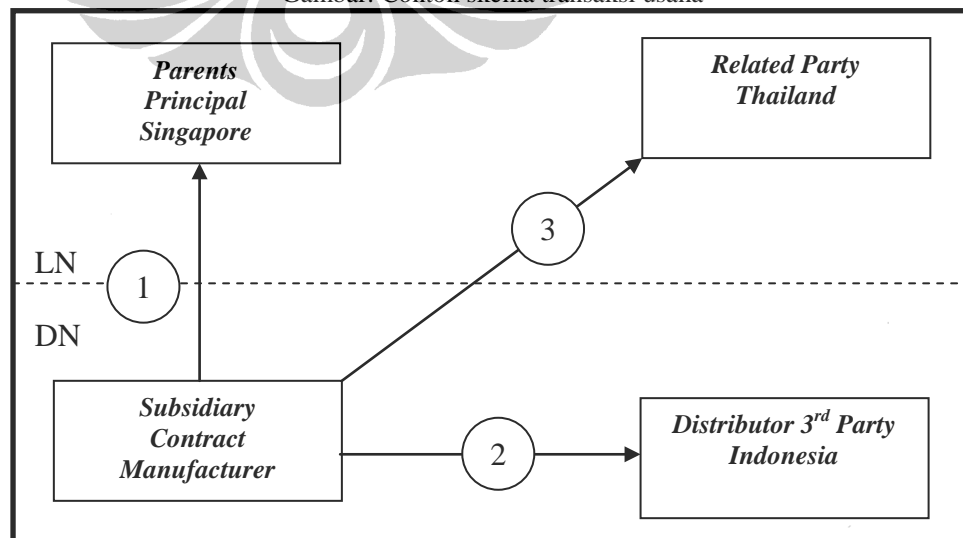


Sumber: Bahan Seminar *Transfer Pricing* (Imanul Hakim, 2012)

Berdasarkan informasi dari Galungan, di Indonesia sebagian besar perusahaan asing atau *Foreign Direct Investment* (FDI) yang ada berbentuk *toll manufacture*, sedangkan data pembandingan eksternal yang tersedia mayoritas merupakan perusahaan yang berbentuk *fully fledged manufacture*. Berikut merupakan suatu contoh ilustrasi pengkarakterisasian perusahaan setelah dilakukannya analisis FAR:

**Gambar 4.2**

Gambar: Contoh skema transaksi usaha



Sumber: Bahan Seminar *Transfer Pricing* (Imanul Hakim, 2012)

Transaksi 1 merupakan penjualan kepada HO dengan harga 185 (dapat dikategorikan sebagai *contract manufacturing*), transaksi 2 merupakan penjualan kepada pihak ketiga (*distributor*) dengan harga 210 dan transaksi 3 merupakan transaksi penjualan kepada pihak hubungan istimewa 185 (atas transaksi 2 dan 3 apakah dapat dikategorikan ke dalam *fully fledge manufacturing?*). Permasalahan yang timbul: *The goods produced by contract manufacturing aren't sold back to the principal*, sehingga dapat dikategorikan ke dalam *Fully Fledge Manufacturing* karena telah melakukan transaksi penjualan kepada pihak lain selain kepada perusahaan induk. Pada kenyataannya fakta yang ada adalah (Hakim, 2012):

- Sebagian besar perusahaan FDI di Indonesia merupakan *Toll/Contract Manufacturing*. Jika *subsidiary* yang berada di Indonesia adalah *Toll/Contract Manufacturing*, seharusnya barang hasil produksi dijual kembali kepada *Parent/Principal Company* (*should be back to the principal*). Namun pada kenyataannya tidak semua barang yang diproduksi dijual kembali ke *Parent/Principal Company* melainkan dijual kepada pihak istimewa dan pihak ketiga di Indonesia
- Atas transaksi tersebut diatas, apakah dapat dikategorikan ke dalam *Fully Fledged Manufacturing?* (Agar dapat menggunakan data pembandingan atas kategori perusahaan yang sama yaitu *Fully Fledged Manufacturing*).
- Karena sebagian besar data pembandingan yang tersedia dalam eksternal *database* adalah *Contract/Fully Fledge Manufacturing*.

Salah satu ciri dari *contract manufacture* adalah pasif dalam melakukan fungsi penjualan selain kepada pihak yang memberikan kontrak (perusahaan induk) dan jika *contract manufacture* melakukan penjualan kepada konsumen akhir maka DJP dapat merubah karakterisasi dari fungsi perusahaan (ITR, 2000). DJP menyadari bahwa hal tersebut merupakan suatu permasalahan yang sering timbul dalam hasil penerapan

analisis FAR. Dimana hasil *legal form* berbeda dengan *substansi* fungsi perusahaan di lapangan. Atas hal tersebut maka pemeriksa atau pihak DJP dapat langsung mengkategorikan perusahaan tersebut ke dalam kelompok yang sesuai dengan fungsi yang sebenarnya terjadi seperti *fully fledged manufacturing*.

Dilain pihak Gunawan menyampaikan bahwa memang benar terdapat pengkarakterisasian, tapi sekali lagi disampaikan bahwa pengkarakterisasian tersebut biasanya tidak diterapkan di metode CUP karena pihak DJP dapat langsung membandingkannya dengan data publik, tanpa membedakan fungsi perusahaan. Kristiadji mengatakan bahwa informasi *database* yang tersedia sangat minim akan penjelasan FAR dan tidak semua menjelaskan akan informasi FAR, khususnya pada *database* CUP, sehingga asumsinya *database* CUP adalah *database* publik yang telah di-*quote* sebagai *market quote*. Sedangkan *database* yang biasanya menjelaskan mengenai detail informasi FAR adalah *database* TNMM.

- **Analisis Aset**

Dalam analisis aset, hal yang diperhatikan adalah jenis aktiva yang digunakan baik aktiva berwujud ataupun aktiva tidak berwujud dan sifat dari aktiva yang digunakan, seperti yang tertuang pada tabel dibawah ini:

**Tabel 4.3**

Tabel: Analisis Aset

Perihal	Pihak Hubungan Istimewa	Pihak Ketiga
1) jenis aktiva yang digunakan atau akan digunakan a) tanah b) bangunan c) peralatan d) harta tak berwujud		
2) sifat aktiva yang digunakan atau akan digunakan a) umur b) harga pasar c) lokasi		

Sumber: Pasal 7 dan Pasal 18 Per-43/PJ/2010 jo. Per-32/PJ/2011



Analisis aset diperhitungkan jika aset yang digunakan tersebut memiliki dampak terhadap harga barang. Sepanjang aset berupa jenis aktiva yang digunakan dan sifat aktiva yang digunakan tidak berpengaruh terhadap harga maka analisis aset dapat untuk tidak diperhitungkan. Dalam *TP Manual* (Green, 2008) dijelaskan bahwa analisis aset ditekankan jika terdapat penggunaan harta tak berwujud seperti royalti dan sebagainya. Namun pada penerapannya hal tersebut ditekankan jika penggunaan aset baik harta berwujud dan tidak berwujud benar-benar mempengaruhi harga.

- **Analisis Risiko**

Analisis risiko diperhitungkan jika aset yang digunakan tersebut memiliki pengaruh terhadap penetapan harga transfer. Dalam peraturan domestik Indonesia, analisis risiko mencakup 3 hal dalam tabel 4.5:

**Tabel 4.4**

Tabel: Analisis Risiko

Perihal	Pihak Hubungan Istimewa	Pihak Ketiga
1) risiko pasar		
2) risiko kerugian investasi		
3) risiko keuangan		

Sumber: Pasal 7 dan Pasal 18 Per-43/PJ/2010 jo. Per-32/PJ/2011

Risiko yang dianalisis disesuaikan berdasarkan transaksi yang dilakukan Wajib Pajak, pada umumnya analisis risiko mencakup risiko pasar, risiko kerugian investasi dan risiko keuangan. Risiko pasar dapat disesuaikan melalui *contractual term* dan penyesuaian dapat dilakukan pada perbedaan *contractual term* tersebut. Untuk risiko kerugian, hal ini berhubungan dengan penetrasi pasar. Sepanjang hal tersebut dapat dijelaskan maka seharusnya kerugian bias diterima. Sedangkan risiko keuangan, pada umumnya berhubungan dengan *currency risk*, namun dapat dilakukan penyesuaian dengan mengkonversi kedua tarif dengan *rate* yang berlaku.

#### 4.1.1.3 *Contractual Terms* (Perbandingan Ketentuan-Ketentuan dalam Kontrak/Perjanjian)

Kontrak/perjanjian meliputi ketentuan tertulis dan tidak tertulis. 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. Dalam OECD TP *Guidelines* 2010, terdapat contoh analisis terhadap *contractual terms*, dimana dibutuhkan suatu penyesuaian akibat perbedaan tersebut. Untuk itu pemaparan lebih lanjut akan dibahas dalam sub bab penyesuaian.

**Tabel 4.5**

Tabel: Analisis *Contractual Term*

Perihal	Pihak Hubungan Istimewa	Pihak Ketiga
1) Tingkat tanggung jawab		
2) Tingkat risiko		
3) Tingkat keuntungan yang dibagi		

Sumber: Pasal 8 dan Pasal 18 Per-43/PJ/2010 jo. Per-32/PJ/2011

Di Indonesia, dalam melakukan penilaian dan analisis atas ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian, 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. 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.

Pada Pasal 8 PER-32/PJ/2010 tidak dijelaskan lebih rinci hal apa saja yang termasuk ke dalam tingkat tanggung jawab, tingkat risiko dan tingkat keuntungan yang dibagi. Gunadi menjelaskan bahwa tingkat tanggung jawab meliputi sejauh mana perusahaan bertanggung jawab atas

suatu barang. Dalam arti apakah perusahaan bertanggung jawab atas pengiriman, biaya marketing dan biaya promosi serta biaya-biaya lainnya. Sedangkan tingkat risiko lebih mengarah kepada seberapa besar risiko yang ditanggung oleh perusahaan yang melakukan transaksi penyerahan. Risiko ini juga dapat dianalisis pada karakteristik ataupun keadaan ekonomi yang mempengaruhi kondisi. Dalam OECD TP *Guidelines* 2010, penyesuaian yang banyak dijelaskan adalah penyesuaian atas *working capital* yaitu mengenai ketentuan pengiriman. Hal ini menegaskan bahwa *contractual terms* memiliki pengaruh yang signifikan terhadap harga, sehingga perlu dilakukan penyesuaian terhadap *contractual terms*.

#### 4.1.1.4 Perbandingan Kondisi Ekonomi

Analisis kesebandingan berikutnya adalah dengan menganalisis kondisi ekonomi yang terjadi. Analisis kondisi ekonomi dilakukan dengan cara mengidentifikasi dan membandingkan kegiatan ekonomi yang signifikan dan tanggung jawab utama yang diambil atau akan diambil oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Kegiatan ekonomi sebagaimana dimaksud dianggap signifikan dalam hal kegiatan tersebut berpengaruh secara material pada harga yang ditetapkan dari transaksi yang dilakukan.

**Tabel 4.6**

Tabel: Analisis Perbandingan Kondisi Ekonomi

Perihal	Pihak Hubungan Istimewa	Pihak Ketiga
1) Geografi		
2) Ukuran pasar		
3) Tingkat persaingan dalam pasar serta posisi persaingan antara penjual dan pembeli		
4) ketersediaan barang atau jasa pengganti		
5) Tingkat permintaan dan penawaran dalam pasar baik secara keseluruhan maupun regional		

Perihal	Pihak Hubungan Istimewa	Pihak Ketiga
6) daya beli konsumen;		
7) sifat dan cakupan peraturan pemerintah dalam pasar;		
8) biaya produksi termasuk biaya tanah, upah tenaga kerja, dan modal; biaya transportasi; dan tingkatan pasar		
9) tanggal dan waktu transaksi		
10) dan sebagainya		

Sumber: Pasal 9 dan Pasal 18 Per-43/PJ/2010 jo. Per-32/PJ/2011

Analisis keadaan ekonomi diperlukan untuk memperoleh tingkat kesebandingan dalam pasar tempat beroperasinya para pihak yang melakukan transaksi. Keadaan ekonomi yang harus diidentifikasi untuk menentukan tingkat kesebandingan pasar. Analisis ini dijelaskan dalam dokumentasi *transfer pricing* untuk menjelaskan kepada Otoritas Pajak bahwa memang terdapat banyak perbedaan yang mencakup kondisi di atas dan perbedaan tersebut berpengaruh material terhadap harga. Dalam peraturan domestik Indonesia telah dirinci beberapa hal yang termasuk dalam perbedaan kondisi ekonomi, namun hal tersebut masih dapat disesuaikan dengan kondisi ekonomi yang sebenarnya terjadi dalam transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

#### 4.1.1.5 Perbandingan Strategi Usaha

*Business strategy is the key success factor of a company. Every company has various business strategies to maintain and raise its profits.* Strategi bisnis merupakan kunci sukses perusahaan dan banyak cara yang dilakukan untuk meningkatkan kesuksesan perusahaan.

Tabel 4.7

Tabel: Analisis Perbandingan Strategi Usaha

Perihal	Pihak Hubungan Istimewa	Pihak Ketiga
1) Inovasi dan pengembangan produk baru		
2) Tingkat diversifikasi barang/jasa		
3) Tingkat penetrasi pasar		
4) Kebijakan-kebijakan usaha lainnya		

Sumber: Pasal 10 dan Pasal 18 Per-43/PJ/2010 jo. Per-32/PJ/2011

Strategi usaha merupakan suatu metode yang digunakan oleh perusahaan guna menghasilkan hasil terbaik bagi kelangsungan usaha (*going concern*) perusahaan. Tidak mudah untuk melakukan analisis dalam suatu strategi bisnis yang dapat dinilai. Terlebih lagi jika Wajib Pajak diperiksa oleh DJP dan harga tidak wajar muncul karena alasan strategi bisnis, hal ini tentu membutuhkan usaha lebih dari kedua belah pihak untuk membuktikan bahwa strategi bisnis merupakan hal yang mempengaruhi harga. Dalam hal penetrasi bisnis, mungkin dapat diterima jika perusahaan merupakan perusahaan yang baru berusaha. Jika perusahaan telah lama berdiri dan beroperasi dan terus menerus mengalami kerugian tentunya hal tersebut sulit diterima jika tidak didukung dengan bukti-bukti bahwa perusahaan benar-benar mengalami kerugian. Wajib Pajak bebas menentukan kebijakan untuk *going concern* perusahaan dan hal terpenting adalah sepanjang strategi usaha tersebut mempengaruhi harga dan dapat dinilai secara ekonomis, maka dapat disesuaikan dengan pertimbangan-pertimbangan yang logis serta didukung dengan bukti yang akurat. Contoh mengenai penyesuaian pada strategi bisnis dijelaskan lebih lanjut pada sub bab penyesuaian.

#### 4.1.2 Berdasarkan Penentuan Data Pembanding

Septriadi dalam Seminar *Recent Development on Transfer Pricing* menyebutkan bahwa permasalahan yang timbul dalam penentuan harga transfer adalah **sengketa pencarian data pembanding**. Apakah pembanding *reliable*? Apakah telah memenuhi 5 faktor kesebandingan? Di negara berkembang sebenarnya penerapan *arm's length principle* kurang tepat. Namun dalam *transfer pricing* konsep *arm's length principle* tidak dapat dihindari dan akan selalu digunakan untuk menetapkan tingkat kewajaran harga.

OECD TP *Guidelines* 2010 mempreferensikan untuk menggunakan *internal comparables* dibandingkan *external comparables*. Apabila tidak dapat menggunakan data pembanding internal, maka data pembanding eksternal harus dapat diidentifikasi dan diperlukan untuk memperoleh informasi keuangan. Pada saat informasi yang tersedia dalam *database* terbatas, untuk memperoleh tingkat keyakinan yang tinggi dalam perbandingan, banyak negara melakukan identifikasi perusahaan melalui *database screenings*. Dalam prakteknya, biasanya digunakan lebih dari satu perusahaan yang independen untuk data pembanding. Hal tersebut bertujuan untuk memperoleh kesesuaian dari pengujian harga wajar dari pihak yang independen. Penentuan data pembanding dilakukan oleh Wajib Pajak sehingga Wajib Pajak harus mampu menentukan data pembanding dan sesuai dengan OECD TP *Guidelines* 2010, Wajib Pajak harus dapat memastikan bahwa: tidak terdapat perbedaan kondisi yang material atau signifikan yang dapat mempengaruhi harga dari transaksi yang diperbandingkan atau jika terdapat perbedaan kondisi, perbedaan tersebut dapat dilakukan penyesuaian untuk menghilangkan pengaruh yang material atau signifikan dari perbedaan kondisi tersebut terhadap harga. Wajib Pajak bisa memprioritaskan data pembanding internal untuk penentuan harga wajar dalam hal terdapat data pembanding internal dan data pembanding eksternal dengan tingkat kesebandingan yang sama.

##### 4.1.2.1 Pembanding Internal (*Internal Comparable*)

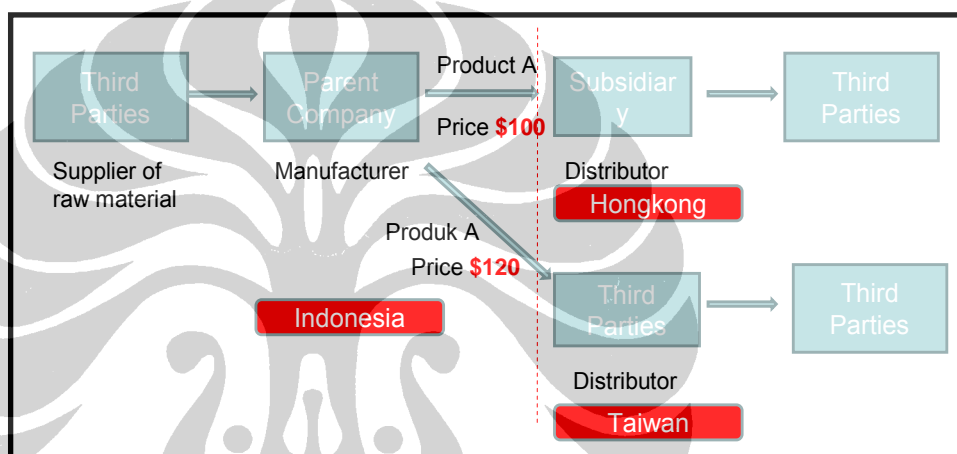
OECD TP *Guidelines* 2010 lebih mengutamakan penggunaan pembanding internal (jika ada), hal ini terlihat pada langkah-langkah analisis kesebandingan dimana pencarian *internal comparable* berada di

step lebih dahulu sebelum *external comparable*. Data pembanding internal lebih diutamakan karena:

- Lebih mudah untuk menemukan data pembanding dan lebih akurat
- Lebih lengkap dan *less costly to document*
- Pemilihan data pembanding internal atau eksternal tidak berdasarkan hirarki atau tidak harus menggunakan pembanding internal terlebih dahulu. Tetapi jika pembanding internal dapat digunakan dan lebih akurat maka tidak perlu melakukan pencarian data pembanding eksternal

**Gambar 4.3**

Gambar: Contoh penerapan data pembanding internal



Sumber: Bahan Kuliah Pajak Internasional (Joko Galungan, 2011)

Pada penjelasan diatas disebutkan bahwa data pembanding internal dapat digunakan dan diterapkan jika perusahaan melakukan transaksi terhadap pihak hubungan istimewa dan juga transaksi terhadap pihak ketiga. Kedua transaksi tersebut dapat dibandingkan dengan terlebih dahulu melakukan analisis kesebandingan. Dalam proses pemeriksaan, pada S-153 tahun 2010, dijelaskan bahwa pemeriksa wajib terlebih dahulu menguji keberadaan dan keandalan pembanding internal, dan apabila tidak ditemukan adanya pembanding internal yang andal, atau menyebabkan hasil penerapan prinsip kewajaran menjadi tidak andal, maka pemeriksa dapat menggunakan pembanding eksternal. Sehingga dalam penerapannya terdapat preferensi dalam pemilihan transaksi pihak ketiga yang akan ditetapkan sebagai pembanding.

Latarbelakang kebijakan preferensi penggunaan pembandingan internal adalah keandalan data untuk melakukan analisis kesebandingan, sehingga penentuan beda kondisi lebih andal, karena seluruh rincian data untuk kedua transaksi yang diperbandingkan, ada pada pembukuan Wajib Pajak, sehingga tidak terdapat kendala dalam melakukan verifikasi, termasuk masalah teknis pencatatan akuntansi karena perbedaan standar akuntansi dan ketersediaan/keakuratan data untuk melakukan eliminasi atas perbedaan kondisi yang disimpulkan dari hasil analisis kesebandingan. Dalam hal penggunaan pembandingan internal menyebabkan hasil penerapan suatu metode *transfer pricing* menjadi tidak andal, maka pembandingan eksternal dapat digunakan meskipun diketahui terdapat data pembandingan internal. OECD TP *Guidelines* 2010 selain menjelaskan pada langkah ke-4 dari proses analisis kesebandingan adalah dengan menganalisis dari *internal comparables* yang ada, jika ada. *Internal comparables* mungkin memiliki lebih langsung dan lebih dekat hubungan dengan transaksi yang dilaporkan dari *external comparables*. Analisis finansial mungkin lebih mudah dan lebih dapat diandalkan karena mungkin akan bergantung pada standar akuntansi identik dan praktek untuk sebanding internal dan untuk transaksi yang terkendali.

Di sisi lain OECD TP *Guidelines* 2010 juga menjelaskan bahwa *internal comparables* tidak selalu lebih dapat diandalkan dan itu tidak terjadi bahwa setiap transaksi antara wajib pajak dan pihak independen dapat dianggap sebagai sebanding diandalkan untuk dikendalikan transaksi yang dilakukan oleh wajib pajak yang sama. *Internal comparables* yang ada harus memenuhi 5 faktor komparatif yang sama seperti *comparables external*. Asumsikan misalnya bahwa seorang wajib pajak memproduksi produk tertentu, menjual volume yang signifikan tersebut kepada pengecer asing yang terkait dan marjinal volume produk yang sama untuk pihak independen. Dalam kasus seperti itu, perbedaan dalam volume kemungkinan memberikan dampak yang material terhadap komparatif dari dua transaksi. Jika tidak mungkin untuk membuat penyesuaian yang cukup akurat untuk menghilangkan efek dari perbedaan tersebut, transaksi antara



Wajib Pajak dengan pihak ketiga tidak mungkin menjadi handal dan sebanding.

**Tabel 4.8**

Tabel: Data Pembandingan Internal PT X (tidak *arm's length*)

	292-0071-2.5LT				292-0073-20LT				148-0099-1LT			
	Pihak Independen		Pihak Afiliasi		Pihak Independen		Pihak Afiliasi		Pihak Independen		Pihak Afiliasi	
	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata
Januari	986	107.061	1.171	83.887	26	650.366	27	557.194	-	-	26	79.449
Februari	688	107.061	642	85.281	48	650.366	67	531.100	12	79.449	-	-
Maret	61	107.061	358	84.062	7	650.366	28	549.952	12	79.449	-	-
April	856	107.061	524	96.648	42	650.366	56	528.812	-	-	3	79.449
Mei	285	107.061	436	94.658	21	650.366	55	591.175	4	79.449	32	79.449
Juni	756	107.061	512	99.829	19	650.366	130	645.813	12	79.449	6	79.449
Juli	744	107.061	760	107.061	51	650.366	54	650.366	24	79.449	12	79.449
Agustus	596	107.061	976	107.061	32	650.366	38	650.366	-	-	-	-
September	920	107.061	1.024	107.061	13	650.366	65	650.366	-	-	-	-
Oktober	1.488	107.061	741	107.061	36	650.366	48	650.366	-	-	60	79.449
November	1.032	107.061	661	107.061	55	650.366	14	650.366	-	-	-	-
Desember	342	107.061	881	107.061	90	650.366	25	650.366	-	-	-	-
Harga Rata-Rata Pihak Independen		107.061				650.366				79.449		
Harga Rata-Rata Pihak yang Diuji				99.702				610.872				79.449
Kesimpulan	Di bawah data pembandingan				Di bawah data pembandingan				Sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha			

Sumber: Wajib Pajak (PT X)

**Tabel 4.9**

Tabel: Data Pembandingan Internal PT X (*arm's length*)

	409-0099-1LTSET				799-B-1LT				799-I-1LT			
	Pihak Independen		Pihak Afiliasi		Pihak Independen		Pihak Afiliasi		Pihak Independen		Pihak Afiliasi	
	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata
Januari	-	-	24	49.835	150	63.600	169	63.600	48	93.230	48	93.230
Februari	-	-	48	49.835	216	63.600	109	63.600	42	93.230	26	93.230
Maret	96	49.835	75	49.835	162	63.600	140	63.600	24	93.230	45	93.230
April	12	49.835	-	-	162	63.600	130	63.600	30	93.230	(13)	93.230
Mei	-	-	42	49.835	60	63.600	164	63.600	-	-	10	93.230
Juni	-	-	-	-	198	63.600	212	63.600	30	93.230	21	93.230
Juli	-	-	30	49.835	198	63.600	206	63.600	36	93.230	14	93.230
Agustus	-	-	-	-	96	63.600	237	63.600	29	93.230	21	93.230
September	-	-	-	-	276	63.600	168	63.600	30	93.230	34	93.230
Oktober	60	49.835	-	-	90	63.600	137	63.600	42	93.230	18	93.230
November	48	49.835	-	-	210	63.600	120	63.600	30	93.230	30	93.230
Desember	-	-	-	-	168	63.600	224	63.600	18	93.230	19	93.230
Harga Rata-Rata Pihak Independen		49.835				63.600				93.230		
Harga Rata-Rata Pihak yang Diuji				49.835				63.600				93.230
Kesimpulan	Sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha				Sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha				Sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha			

Sumber: Wajib Pajak (PT X)

Tabel 4.8 menggambarkan bahwa setelah dilakukan perbandingan harga transfer dengan menggunakan data pembandingan internal yang disampaikan oleh Wajib Pajak PT X, didapatkan hasil bahwa harga

transfer dengan pihak afiliasi tidak wajar dan atas perbedaan harga transfer tersebut dalam kasus ini tidak dapat dilakukan penyesuaian karena berdasarkan analisis kesebandingan semuanya telah sama. Maka atas selisih harga tersebut dapat dikoreksi oleh pemeriksa. Hasil berbeda didapat pada tabel 4.9 dimana pada tabel tersebut menggambarkan bahwa setelah dilakukan perbandingan harga transfer dengan menggunakan data pembanding internal, didapatkan hasil bahwa Wajib Pajak telah melakukan harga transfer kepada pihak afiliasi sesuai dengan *arm's length principle*. Sehingga hasilnya wajar dan tidak dilakukan koreksi. Wajib Pajak PT X menjelaskan bahwa pada tabel 4.8 perusahaan sebenarnya telah melakukan harga transfer kepada pihak afiliasi sesuai dengan *arm's length principle*, namun penerapan tersebut tidak dilakukan pada awal tahun atau bulan Januari melainkan baru dimulai pada bulan Juli.

#### 4.1.2.2 Pembanding Eksternal (*External Comparable*)

Dalam hal wajib pajak tidak memiliki transaksi dengan pihak independen, yang berarti bahwa data pembanding yang akan dipilih adalah data pembanding eksternal, maka analisis kesebandingan hanya akan dilakukan pada transaksi afiliasi (*one-side analysis*) dengan meneliti pihak-pihak yang terlibat dalam transaksi afiliasi, sebagai dasar untuk menyimpulkan karakter dan substansi usaha dari pihak yang terlibat dalam transaksi afiliasi serta menentukan kriteria pencarian data pembanding eksternal. Seperti yang dijelaskan Gareth Green dalam *TP Manual* bahwa perbandingan harga eksternal berfokus pada data eksternal dan membandingkan harga transaksi pihak hubungan istimewa dengan harga pasar berasal dari, misalnya, pasar komoditas dan *customary price* atau harga rekomendasi di industri tertentu. Kristaji menjelaskan, diantaranya:

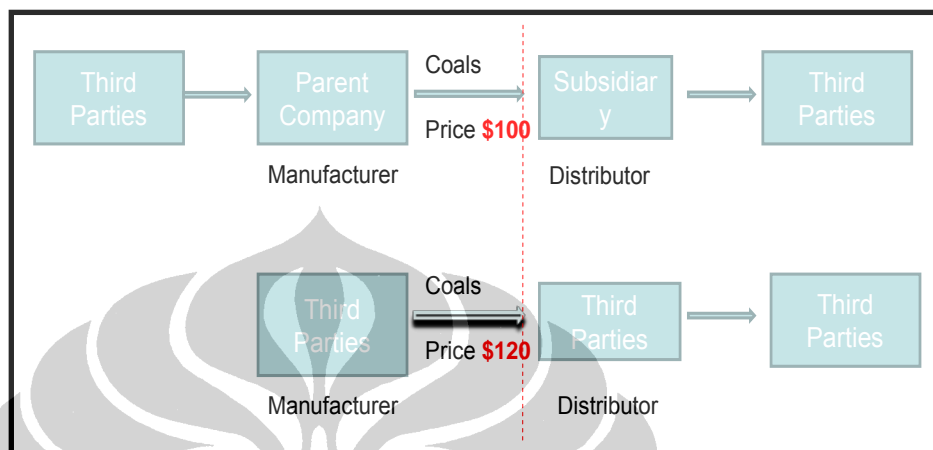
- Produk *raw material*/komoditas
- Produk hewani seperti daging
- Produk pabrikan tanpa merek

Berikut adalah gambar skema dimana Wajib Pajak tidak melakukan transaksi dengan pihak ketiga atau independen, melainkan

hanya melakukan transaksi dengan pihak hubungan istimewa, sehingga dibutuhkan data pembanding eksternal yang sebanding dengan transaksi yang dilakukan perusahaan.

**Gambar 4.4**

Gambar: Contoh penerapan data pembanding eksternal



Sumber: Bahan Kuliah Pajak Internasional (Joko Galungan, 2011)

Untuk penggunaan data pembanding internal lebih diutamakan daripada data pembanding eksternal (dalam hal penggunaan *database* komersial). Namun, dalam praktiknya meskipun data pembanding internal lebih diutamakan daripada data pembanding eksternal, hal tersebut bukan merupakan keharusan karena harus dilihat lagi kasus per kasus dan juga harus dikembalikan kepada tujuan semula dari dilakukannya perbandingan, yaitu untuk memperoleh pembandingan terbaik yang tersedia dan dapat dipercaya. Misalnya, data pembanding internal adalah pada saat menggunakan metode CUP, OECD menyebutkan bahwa karena *product comparability* adalah syarat utama untuk mengaplikasikan metode CUP, maka data pembanding internal akan menghasilkan harga pasar wajar yang lebih baik dibandingkan dengan data pembanding eksternal.

Cara yang mudah dan paling banyak digunakan adalah dengan membandingkan transaksi hubungan istimewa dengan dengan transaksi lain yang dilakukan oleh perusahaan dengan pihak ketiga. Cara ini yang disebut dengan pembanding *internal comparable*. Alasan mengapa cara ini lebih dipilih karena kualitas dari data pembanding yang lebih akurat. Kualitas dari data pembanding akan membagi dan mengidentifikasi

perbedaan antara transaksi pihak ketiga dengan transaksi pihak hubungan istimewa dan juga membagi kemungkinan agar dapat menggunakan CUP *method*. Gunawan menjelaskan bahwa: tidak semua transaksi yang memiliki *internal comparable* dapat menggunakan CUP *method*. Asumsikan perbandingan total transaksi yang dilakukan antara pihak hubungan istimewa dengan pihak ketiga maksimal berbanding 90:10. Jika perbandingan jauh lebih kecil dari 10, CUP *method* sudah tidak relevan lagi untuk digunakan.

Dahlberg dalam tesisnya menjelaskan bahwa, bagaimanapun juga dalam prakteknya eksistensi dari *internal comparable* dapat dikecualikan dari data pembanding lainnya. Contohnya perusahaan manufaktur MNE grup tidak melakukan transaksi dengan pihak ketiga secara teratur dan jika beberapa penjualan dilakukan dengan pihak ketiga yang biasanya tidak dalam pasar yang sama dengan transaksi yang dilakukan dengan pihak hubungan istimewa. Maka harga dari sebuah transaksi harus dilakukan pengetesan data pembanding dengan transaksi yang dilakukan dengan pihak ketiga, yang disebut *external comparable*.

Dalam penerapan CUP, terdapat beberapa pihak yang terlibat dalam transaksi hubungan istimewa yang akan dianalisis dan penentuan penentuan pihak yang akan dianalisis tergantung pada ketersediaan data pembanding yang ada. Secara umum, CUP diaplikasikan pada situasi dimana Wajib Pajak memiliki transaksi afiliasi yang sejenis. Pada umumnya, dalam situasi dimana transaksi afiliasi melibatkan pihak-pihak yang diskompleks, tersedia data pembanding yang lebih banyak, dan akibatnya terdapat penyesuaian yang lebih sedikit yang dibutuhkan untuk meminimalkan perbedaan dalam fungsi dan risiko antara transaksi afiliasi dan transaksi non-afiliasi. Adanya perbedaan yang substansial mengenai kepemilikan "*intangible property*", yang menyebabkan CUP tidak dapat diterapkan dalam kondisi tertentu. Galungan dan Gunawan menegaskan bahwa: jika suatu barang sudah memiliki *intangible property* atau telah ada IP, maka CUP tidak bisa diterapkan dengan menggunakan *external comparable*. Jika sudah ada merek antar barang yang diperbandingkan,

maka dapat digunakan metode lain selain CUP. Dalam hal ini, dijelaskan bahwa barang atau properti yang dijual kepada pihak hubungan istimewa, jika tidak memiliki *internal comparable* maka tidak bisa dibandingkan dengan data *external comparable* karena telah ada merek yang memiliki *intangible property* di dalamnya. Karena tidak ada data pembanding *external* yang tersedia atas merek barang dagang.

Keuntungan dari CUP adalah CUP merupakan metode penentuan harga transfer yang lebih akurat jika tersedia data pembanding. Dalam praktiknya banyak negara dan perusahaan yang menyarankan untuk mengikuti OECD TP *Guidelines* 2010 dan *arm's lengths principle*. Artinya banyak perusahaan yang mengaplikasikan untuk lebih mengutamakan menggunakan metode tradisional dalam mengevaluasi transaksi *transfer pricing*. CUP tidak dapat digunakan untuk menentukan harga transfer pada periode waktu dimana harga tersebut dirancang untuk digunakan, atau tidak dapat digunakan untuk menguji ketidakwajaran harga transfer berdasarkan *multiple years*. Otoritas pajak pada umumnya memilih untuk menggunakan CUP sebagai alat uji mengenai ketidakwajaran jika memiliki data pembanding yang tersedia khususnya data pembanding internal, CUP dapat diaplikasikan pada setiap transaksi Wajib Pajak dengan pihak afiliasi. Untuk itu, setelah dianalisis atas data internal, analisis selanjutnya adalah data eksternal. Seperti yang dijelaskan Green (2008) dalam TP *Manual* bahwa perbandingan harga eksternal berfokus pada data eksternal dan membandingkan harga transaksi pihak hubungan istimewa dengan harga pasar berasal dari, misalnya, pasar komoditas dan *customary price* atau harga rekomendasi di industri tertentu. Barang komoditas atas transaksi dengan harga yang tidak terkendali eksternal mungkin diidentifikasi adalah perdagangan produk oleh MNE seperti *crude oil, steel, coal, wheat, coffee beans or cacao beans* (minyak mentah, baja, batu bara, gandum, biji kopi atau biji kakao, yang sebanding dengan yang diperdagangkan di masing-masing komoditas pasar.

Alasannya adalah bahwa informasi yang diperlukan pada komparabilitas produk serta persyaratan kontrak termasuk harga tersedia. Namun, karena harga di pasar komoditas dapat berubah setiap menit, jam atau hari, sangat penting untuk mengetahui waktu yang tepat ketika salah satu harga untuk transaksi yang dikontrol adalah tetap atau sebaliknya (fluktuatif). Dalam prakteknya, mungkin tidak proporsional mahal bagi pembayar pajak untuk mendokumentasikan setiap transaksi terkontrol dengan mengacu pada harga tetap pada spesifik titik waktu. Penggunaan rata-rata cukup beralasan untuk menyederhanakan aplikasi metode CUP eksternal. Harga rata-rata dicapai pada pasar komoditas pada hari tertentu atau selama minggu atau bulan kemudian masing-masing dapat berfungsi sebagai referensi harga untuk transaksi yang terkendali.

Sebuah perbandingan harga internal yang mengacu pada data internal yang tersedia dan membandingkan harga dalam transaksi pihak afiliasi dengan pihak ketiga. Harga yang dibayarkan oleh perusahaan kepada pihak ketiga dianggap sebagai dasar harga yang sebanding untuk penentuan harga transfer dalam transaksi pihak afiliasi. Sebagai contoh, di mana Wajib Pajak sebuah perusahaan produksi menjual mebel di harga sama dengan harga katalog kepada pihak afiliasi dan pihak ketiga dalam jumlah yang sebanding, pasar yang sama, dan di bawah persyaratan dan kondisi yang sama, harga dapat digunakan untuk perbandingan harga internal.

Jika terdapat transaksi dengan pihak afiliasi namun tidak ada penjualan kepada perusahaan pihak ketiga, penerapan perbandingan internal harga tidak mungkin karena kurangnya harga wajar untuk digunakan sebagai referensi. Hal yang sama juga berlaku dalam kasus seperti dimana Wajib Pajak, seperti perusahaan produksi tersebut di atas, menyiapkan kontrak yang menguntungkan dari pihak ketiga hanya untuk membuat transaksi tidak terkendali sebanding transaksi yang berfungsi sebagai patokan atau menempatkan harga yang dibebankan dalam terkontrol transaksi dalam kisaran harga *arm's length*. Akhirnya, dapat

diketahui bahwa pengujian tingkat kewajaran dengan transaksi pihak ketiga, tidak dapat digunakan jika terdapat manipulasi data.

**Tabel 4.10**

Tabel: Data Pembanding Eksternal PT Y

<i>Product Name</i>	<i>COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE</i>		
	<i>MPOB</i>	<i>ROTTERDAM BAPPEBTI</i>	<i>BLOOMBERG</i>
	<i>(MYR)</i>	<i>(USD)</i>	<i>(USD)</i>
CRUDE PALM OIL	2,250.00	707.50	707.50
CRUDE PALM OIL	2,055.00	642.50	610.00
CRUDE PALM OIL	2,050.00	610.00	600.00
CRUDE PALM OIL	2,144.50	637.50	637.50
CRUDE PALM OIL	2,055.00	642.50	610.00
CRUDE PALM OIL	2,144.50	637.50	637.50
CRUDE PALM OIL	2,050.00	610.00	600.00
CRUDE PALM OIL	2,050.00	610.00	600.00
CRUDE PALM OIL	2,055.00	642.50	610.00
CRUDE PALM OIL	2,144.50	637.50	637.50
CRUDE PALM OIL	2,597.50	822.50	830.00

Sumber: Diolah kembali oleh penulis

Tabel di atas menggambarkan beberapa data pembanding eksternal yang didapat melalui MPOB, Rotterdam Bappebti dan Bloomberg yang merupakan data publik yang dapat diakses oleh Wajib Pajak dan DJP.

#### 4.1.3 Menentukan Metode Penentuan Harga Transfer Yang Tepat

Penulisan ini membatasi pada salah satu metode tradisional, yaitu metode CUP. Dalam penentuan apakah kondisi dari transaksi di antara perusahaan afiliasi adalah wajar dengan membandingkan harga yang dibebankan dalam transaksi afiliasi oleh perusahaan afiliasi dengan harga yang dibebankan pada transaksi yang dilakukan di antara perusahaan yang independen harus dilakukan evaluasi atau kajian untuk menentukan metode penentuan harga wajar yang paling tepat dalam *arm's length principle*. Apabila dari hasil analisis kesebandingan diketahui terdapat terlalu banyak perbedaan kondisi yang menyebabkan suatu hasil dari penerapan metode CUP tidak akurat dan tidak dapat diandalkan, maka CUP tidak dapat digunakan. Namun, apabila dari hasil penelitian disimpulkan tidak terlalu banyak perbedaan kondisi yang mempengaruhi harga, maka metode CUP dapat digunakan.

Setelah melakukan penelitian dan diketahui terdapat beberapa beda kondisi antara transaksi pihak hubungan istimewa dengan transaksi pihak ketiga

yang akan dijadikan kandidat pembanding, maka penelitian selanjutnya adalah meneliti apakah tersedia data yang lengkap dan akurat untuk melakukan penyesuaian untuk meningkatkan kualitas kesebandingan dari transaksi pembanding. Dalam hal diketahui bahwa tersedia data pendukung yang lengkap dan akurat untuk melakukan penyesuaian tiap-tiap beda kondisi, maka metode CUP dapat diterapkan. Sebaliknya apabila terdapat beberapa beda kondisi yang atas perbedaan tersebut tidak tersedia data yang lengkap dan akurat untuk dilakukan penyesuaian, maka CUP tidak dapat diterapkan. Selanjutnya, akan dijelaskan lebih rinci dalam sub bab dibawah ini.

#### **4.1.3.1 Kondisi Yang Tepat Dalam Menerapkan Metode CUP**

Dalam menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, Wajib Pajak harus dapat memastikan bahwa 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 dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa harus sama dengan atau berada dalam rentang harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa yang menjadi pembanding.

Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode penentuan harga pada metode CUP adalah:

- Barang yang ditransaksikan memiliki karakteristik yang identik dalam kondisi yang sebanding;
- 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.

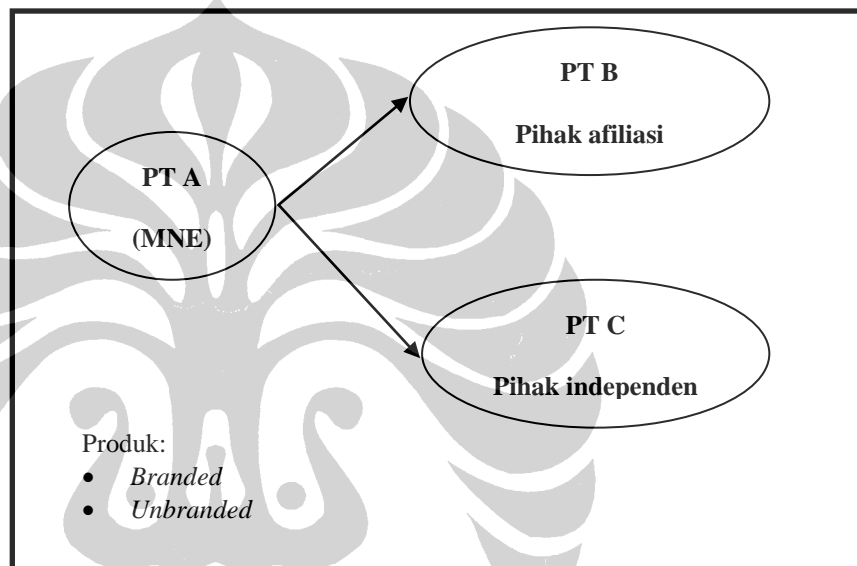


Dalam prakteknya, kondisi yang tepat dalam penggunaan CUP menurut Galungan antara lain:

- Produk yang sejenis dijual kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa dan kepada pihak independen (data pembandingan internal)  
Dengan asumsi transaksi terjadi dalam waktu yang sama, *level* pasar dalam rantai distribusi yang sama, dan kondisi ekonomi yang sejenis;

**Gambar: 4.5**

Gambar: Kondisi penerapan CUP atas data pembandingan internal



Sumber: Diolah kembali oleh penulis

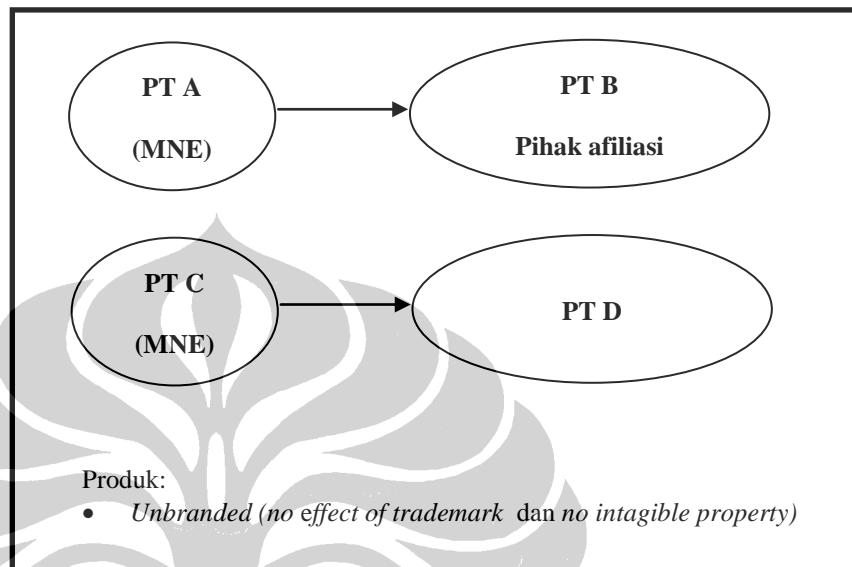
- Produk yang sejenis dijual kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa seperti halnya produk sejenis yang dijual oleh pihak independen (data pembandingan eksternal)

Metode perbandingan harga antara pihak afiliasi dengan pihak independen dapat digunakan dalam transaksi komoditas dan untuk *unbranded product*, jika sudah terdapat *effect of trademark* dan IP (*intangible property*) maka metode CUP tidak dapat digunakan. Karena sudah terdapat unsur *intangible property*, maka sudah ada penambahan nilai dalam suatu produk, sehingga sudah tidak dapat dibandingkan dengan data eksternal.

Contohnya seperti batubara, emas, CPO (*Crude Palm Oil*) dan barang lain yang memiliki informasi harga pasar yang dikeluarkan oleh pihak yang kompeten.

**Gambar: 4.6**

Gambar: Kondisi penerapan CUP atas data pembanding eksternal



Sumber: Diolah kembali oleh penulis

#### 4.1.3.2 Segmentasi Transaksi Dalam Penerapan Metode CUP

Setelah menentukan kondisi yang tepat dalam menerapkan metode perbandingan harga antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa, Wajib Pajak dapat melakukan segmentasi transaksi dalam penerapan penetapan harga transfer metode CUP. Metode CUP merupakan metode penentuan harga transfer yang membandingkan harga dalam suatu transaksi. Untuk itu dalam menerapkam metode CUP Wajib Pajak hanya dapat melakukan segmentasi transaksi perbandingan harga per jenis barang atau produk. Dengan kata lain penggunaan metode CUP tidak dapat dilakukan atas transaksi non transaksional yaitu pada 2 jenis produk yang berbeda atau produk gabungan. Hal tersebut terdapat dalam OECD *TP Guidelines 2010* dimana *in practice, available third party data are often aggregated data*. Dimana, jika menggunakan non transaksional data, akan lebih sulit untuk mencari data pembanding. Gunadi menjelaskan bahwa, jika terdapat penjualan produk gabungan seperti meja dan kursi

maka CUP tidak dapat dipergunakan atas harga gabungan kedua produk tersebut, melainkan harus dipisah per jenis produk.

Segmentasi transaksi usaha dalam metode CUP lebih diutamakan dengan menggunakan transaksi transaksional karena berhubungan dengan penggunaan data transaksi kedua belah pihak, yaitu pihak yang dibandingkan dan pihak data pembanding. Menurut Kristiadji, dalam penggunaan metode CUP termasuk transaksi *two side anlysis* yaitu analisis transaksi yang lebih diutamakan karena merupakan transaksi yang melibatkan kesepakatan 2 belah pihak.

Atas penerapan metode CUP dalam dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia, berikut merupakan rangkuman dari peraturan domestik dan OECD TP *Guidelines* 2010 atas pedoman dalam menentukan harga wajar dalam transaksi hubungan istimewa:

**Tabel 4.11**

Penerapan Konsep dan Aplikasi CUP dalam Peraturan Perpajakan di Indonesia

Fungsi	OECD TP Guidelines	PER-32/PJ/2011	PER-43/PJ/2010	S-153/PJ.04/2010
<i>Comparability Analysis</i>	Terdapat penjelasan secara rinci mengenai analisis kesebandingan	Sudah ada sedikit panduan mengenai analisis kesebandingan	Sudah ada sedikit panduan mengenai analisis kesebandingan	Sudah ada sedikit panduan mengenai analisis kesebandingan
Konsep dan Panduan Metode <i>Transfer Pricing</i>	Terdapat penjelasan secara rinci mengenai konsep dan panduan metode TP beserta contoh	Sudah ada sedikit panduan mengenai kondisi penerapan metode	Sudah ada sedikit panduan mengenai kondisi penerapan metode	Sudah ada sedikit panduan mengenai kondisi penerapan metode
Konsep dan Panduan Metode (khususnya CUP)	Terdapat penjelasan secara rinci mengenai konsep dan panduan metode CUP	Sudah ada sedikit panduan mengenai kondisi penerapan metode CUP	Sudah ada sedikit panduan mengenai kondisi penerapan metode CUP	Sudah ada sedikit panduan mengenai kondisi penerapan metode CUP

Panduan Penggunaan Data Pembanding Internal dan Eksternal	Terdapat penjelasan secara rinci panduan penggunaan data pembanding	Tidak terdapat penjelasan secara rinci panduan penggunaan data pembanding	Tidak terdapat penjelasan secara rinci panduan penggunaan data pembanding	Tidak terdapat penjelasan secara rinci panduan penggunaan data pembanding
Panduan Penyesuaian / <i>Adjustment</i> (khususnya CUP)	Terdapat panduan secara rinci kondisi yang tepat untuk melakukan penyesuaian beserta contoh kasus	Hanya menjelaskan bahwa jika terdapat perbedaan dapat melakukan penyesuaian, namun tidak menjelaskan rincian kondisi yang tepat untuk menerapkan penyesuaian	Hanya menjelaskan bahwa jika terdapat perbedaan dapat melakukan penyesuaian, namun tidak menjelaskan rincian kondisi yang tepat untuk menerapkan penyesuaian	Hanya menjelaskan bahwa jika terdapat perbedaan dapat melakukan penyesuaian, namun tidak menjelaskan rincian kondisi yang tepat untuk menerapkan penyesuaian

Sumber: Diolah kembali oleh penulis

Dari tabel diatas dapat dianalisis bahwa peraturan di Indonesia mengenai *transfer pricing* belum dapat menjadi pedoman dalam menentukan dan mengevaluasi metode yang paling sesuai untuk menilai harga wajar sesuai dengan *arm's length principle*. Tabel diatas merupakan analisis lanjutan dari penulisan karya ilmiah Fitria. Pada prakteknya harus dilakukan penyesuaian dan revisi mengenai beberapa aturan berdasarkan pedoman OECD TP *Guidelines* 2010.

#### 4.2 Analisis Faktor Yang Mempengaruhi Penyesuaian dan Penyesuaian Yang Relevan Diterapkan Dalam Metode Penentuan Harga Transfer CUP

Feinschreiber (2004) dalam TP *Handbook* menjelaskan bahwa *adjustments should be made to the transfer price if the difference between the transactions would have a material effect on price*. Hal senada juga disampaikan oleh Surahmat bahwa penyesuaian dilakukan jika mempengaruhi harga barang. OECD TP *Guidelines* 2010 menekankan bahwa setiap upaya harus dilakukan untuk membuat penyesuaian yang wajar dalam menerapkan metode CUP, keandalannya tergantung pada keakuratan penyesuaian yang diperlukan. Jika terlalu banyak

ketidakpastian adalah terlibat, metode CUP mungkin tidak tepat digunakan, dan kebutuhan harus ditolak, atau dikonfirmasi dengan menggunakan metode lain *transfer pricing*.

Penyesuaian dilakukan setelah melakukan analisis kesebandingan yang dipengaruhi 5 faktor yang telah dijelaskan diatas. Atas kelima faktor tersebut, tidak keseluruhan faktor dapat dilakukan penyesuaian. Faktor yang tidak dapat dilakukan penyesuaian adalah faktor karakteristik barang atau produk, kecuali perbedaan karakteristik tersebut dapat dijelaskan secara matematis. Karena OECD TP *Guidelines* 20100 telah menetapkan bahwa dasar yang digunakan untuk metode CUP adalah *similarity*. Jika terdapat perbedaan dalam karakteristik maka tidak dapat dilakukan penyesuaian dan metode CUP tidak dapat digunakan. Akan tetapi, penyesuaian dapat dilakukan jika karakteristik barang telah sama, setelah melakukan analisis kesebandingan dan kemudian ditemukan perbedaan diselain karakteristik barang, maka penyesuaian dapat dilakukan. Dan sebelum menentukan penyesuaian, terdapat beberapa faktor yang mempengaruhi penyesuaian, antara lain:

#### **4.2.1 Faktor-faktor Yang Mempengaruhi Penyesuaian Terkait Dengan Data Perbandingan CUP**

Wajib Pajak dapat membuat penyesuaian sepanjang terdapat perbedaan kondisi yang membuat pengaruh perbedaan material terhadap harga. Untuk dapat menentukan penyesuaian tersebut, terdapat beberapa faktor yang dapat mempengaruhi penyesuaian, diantaranya:

##### **4.2.1.1 Unit Analisis Waktu**

Pertimbangan utama dalam menetapkan perbandingan adalah pertimbangan mengenai periode waktu atau dapat diartikan sebagai analisis penggunaan waktu data perbandingan. OECD TP *Guidelines* 2010 tidak memberikan pernyataan khusus dan spesifik mengenai analisis waktu. OECD TP *Guidelines* 2010 menjelaskan bahwa *multiple year data* seharusnya dipertimbangkan dalam analisis waktu. Akan tetapi tidak

menjelaskan apakah penggunaannya dapat diterapkan dalam setiap metode *transfer pricing*.

Penggunaan *multiple years data* akan sangat diperlukan untuk dasar perhitungan yang cukup bagi setiap Wajib Pajak untuk menetapkan kebijakan *transfer pricing* yang tepat. Namun pada penerapan metode CUP, penggunaan *multiple years data* data tidak tepat sehingga tidak diperkenankan untuk digunakan. Hal tersebut juga disampaikan oleh Kristiadji, bahwa jika digunakan untuk metode TNMM masih bisa menggunakan *multiple years*. Namun untuk metode CUP Wajib Pajak harus menggunakan tahun yang sama. Hakim, dalam *Transfer Pricing Seminar*, menyatakan bahwa penggunaan *multiple year data* belum diatur dalam peraturan domestik di Indonesia. Pada prakteknya, untuk metode selain CUP dapat menggunakan *multiple years data* sedangkan untuk CUP *method* dimana dibutuhkan suatu tingkat keserasian dan akurasi yang tinggi sehingga *multiple years data* tidak dapat digunakan.

#### **4.2.2.2 *Separate or Combined Transactions***

Pengujian kewajaran transaksi afiliasi harus dilakukan secara terpisah untuk tiap-tiap tipe transaksi. Dalam hal pemeriksaan, pemeriksa tidak diperkenankan untuk melakukan pengujian secara agregat atas keseluruhan tipe transaksi yang dilakukan oleh wajib pajak. Hal ini berhubungan dengan segmentasi transaksi usaha dimana segmentasi transaksi usaha dalam metode CUP lebih diutamakan dengan menggunakan transaksi transaksional karena berhubungan dengan penggunaan data transaksi kedua belah pihak, yaitu pihak yang dibandingkan dan pihak data pembanding. Penggunaan metode CUP termasuk transaksi *two side anlysis* yaitu analisis transaksi yang lebih diutamakan karena merupakan transaksi yang melibatkan kesepakatan 2 belah pihak.

Namun OECD TP *Guidelines* 2010 menjelaskan bahwa pada dasarnya memang seharusnya dan idealnya pengujian kewajaran transaksi afiliasi dilakukan secara terpisah, namun ada beberapa transaksi yang

dapat dilakukan secara *combine* atau agregate. Pada metode CUP, hal ini diperbolehkan pada penggunaan *Comparable Uncontrolled Transaction (CUT) for intangible*. Karena pembatasan masalah dalam penulisan ini hanya atas *tangible*, maka penulis tidak menelaah lebih lanjut. Namun salah contoh yang dimaksud pada *CUT for intangible* misalkan dalam salah satu contoh penerapan *transfer pricing documentation*, data pembanding yang digunakan merupakan data pembanding kombinasi karena memang transaksi yang dilakukan tidak dapat dipisahkan dan transaksi tersebut merupakan transaksi yang berhubungan langsung dan satu kesatuan, sehingga tidak bisa dibandingkan secara terpisah. *In applying CUP method, we have used aggregated charges concept, i.e. aggregate charge of rental plus service charge. This is because there is possibility that the comparables only state the information of charges in total (rental plus service charge).*

#### **4.2.1.3 Arm's Length Range**

*Arm's length range* adalah rentang harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, yang merupakan hasil pengujian beberapa data pembanding dengan menggunakan metode penentuan harga transfer yang sama. Dalam Pasal 13 PER 32 Tahun 2011 dijelaskan bahwa harga wajar dapat ditentukan dalam bentuk harga (*single price*) atau dalam bentuk rentang harga. Rentang harga wajar sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan rentangan antara kuartil pertama dan ketiga yang harus memenuhi persyaratan sebagai berikut :

- a. transaksi atau data pembanding 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. Dalam hal persyaratan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) tidak dapat dipenuhi, maka rentang harga wajar tidak dapat dipergunakan.

OECD TP *Guidelines* 2010 menjelaskan bahwa dalam beberapa kasus akan mungkin untuk menerapkan *arm's length principle* untuk sampai pada angka tunggal yang paling dapat diandalkan untuk menentukan apakah kondisi transaksi yang wajar. Dalam beberapa kasus, tidak semua transaksi sebanding diperiksa akan memiliki tingkat yang relatif sama komparatif. Dimana adalah mungkin untuk menentukan bahwa beberapa transaksi yang tidak terkontrol memiliki tingkat yang lebih rendah dibandingkan daripada yang lain, mereka harus dihilangkan.

Dalam penerapan metode CUP, *arm's length range* dapat diterapkan jika data pembanding eksternal yang digunakan tidak tunggal. Dengan kata lain lebih dari satu data pembanding eksternal yang diunakan, namun idelanya dalam penerapan metode CUP data eksternal yang digunakan untuk dapat menerapkan *arm's length range* adalah 3 data pembanding eksternal. Hal ini juga dijelaskan oleh Kristiadji, bahwa: *range* dalam metode CUP dapat digunakan jika data pembanding eksternal yang tersedia lebih dari satu, kemudian dapat dilakukan penyesuaian atas data pembanding eksternal tersebut sehingga hasil yang didapat akurat. Berikut merupakan ilustrasi yang diberikan atas penggunaan rentang harga dalam metode CUP pada dokumentasi *transfer pricing*. Dalam ilustrasi berikut, Wajib Pajak menggunakan data pembanding eksternal yang diperoleh dari data publik. Wajib Pajak menggunakan 3 data pembanding eksternal sehingga Wajib Pajak dapat menggunakan rentang harga untuk menetapkan kewajaran harga

Tabel 4.12

Tabel: Contoh penerapan *range* dalam metode CUP

Price/Unit (USD)	COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE			ADJUSTMENT		
	MPOB	ROTTERDAM BAPPEBTI	BLOOMBERG	FREIGHT	PAJAK EKSPOR	RATE CONVERTER
	(MYR)	(USD)	(USD)			
460.00	2,250.00	707.50	707.50	80.00	-	0.2921
560.00	2,055.00	642.50	610.00	80.00	-	0.2795
575.00	2,050.00	610.00	600.00	80.00	-	0.2780
565.00	2,044.50	637.50	637.50	80.00	-	0.2825



560.00	2,055.00	642.50	610.00	80.00		0.2795
565.00	2,044.50	637.50	637.50	80.00	-	0.2825
575.00	2,050.00	610.00	600.00	80.00	-	0.2780
575.00	2,050.00	610.00	600.00	80.00	-	0.2780
580.00	2,055.00	642.50	610.00	80.00	-	0.2795
565.00	2,144.50	637.50	637.50	80.00	-	0.2825
565.00	2,197.50	722.50	730.00	80.00	10.62	0.2027

NET COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE			AVERAGE	RESULTS	Quantity (MT)	Nilai Ekspor (USD)
MPOB	ROTTERDAM BAPPEBTI	BLOOMBERG				
(USD)	(USD)	(USD)				
657.23	627.50	627.50	637.41	BELOW	500.00	230,000.00
574.37	562.50	530.00	555.62	BELOW	1,000.00	560,000.00
569.90	530.00	520.00	539.97	ABOVE	1,000.00	575,000.00
577.57	557.50	557.50	564.19	ABOVE	1,000.00	565,000.00
574.37	562.50	530.00	555.62	ABOVE	1,000.00	560,000.00
577.57	557.50	557.50	564.19	ABOVE	1,000.00	565,000.00
569.90	530.00	520.00	539.97	ABOVE	1,000.00	575,000.00
569.90	530.00	520.00	539.97	ABOVE	500.00	287,500.00
574.37	562.50	530.00	555.62	ABOVE	500.00	290,000.00
605.82	557.50	557.50	573.61	BELOW	1,000.00	565,000.00
434.81	631.88	639.38	568.69	BELOW	1,000.00	565,000.00
					<b>9,500.00</b>	<b>5,337,500.00</b>

<b>AVERAGE</b>	<b>563.17</b>
<b>Q1</b>	<b>547.80</b>
<b>MEDIAN</b>	<b>555.62</b>
<b>Q3</b>	<b>566.44</b>
<b>ARM'S LENGTH</b>	<b>5,337,500.00</b>
	<b>9,500.00</b>
	<b>561.84</b>

Sumber: Diolah kembali oleh penulis

*Range* dapat diterapkan jika data pembanding eksternal yang digunakan lebih dari satu. Contoh kasus di atas merupakan suatu transaksi penjualan barang komoditas dengan 3 data pembanding eksternal. Setelah dilakukan analisis kesebandingan, terdapat beberapa penyesuaian yang harus dilakukan. Penyesuaian tersebut dilakukan atas *freight cost*, *currency* dan *tax*. Penyesuaian atas pajak merupakan penyesuaian atas pajak ekspor. Setelah dilakukan penyesuaian dan dibandingkan dengan harga transfer yang digunakan, hasilnya ada yang wajar dan tidak. Namun setelah dilakukan *average* dan *range* maka hasilnya wajar.

#### 4.2.1.4 *Product Winner* dan *Product Looser*

OECD TP *Guidelines* 2010 menegaskan bahwa Wajib Pajak harus melihat fakta dan kondisi yang menyebabkan perusahaan tersebut menjadi *comparables*, bukan melihat dari laporan keuangan semata. Oleh karena itu, perusahaan yang mengalami kerugian dapat dikeluarkan dari analisis karena mereka mungkin mempunyai risiko yang lebih besar daripada perusahaan yang beroperasi secara normal. Lebih lanjut untuk menghindari bias, perusahaan yang menghasilkan profit di atas normal pun semestinya juga dikeluarkan dari analisis. Ketika sebuah perusahaan terus menunjukkan kerugian sementara pada saat yang sama perusahaan tersebut menguntungkan, pedoman menetapkan bahwa beberapa jenis penyesuaian bisa diperlukan. Sebuah perusahaan independen dapat mempertahankan kerugian karena beberapa alasan. Efek dari hal ini adalah penetapan status dari sebuah barang yang dihasilkan. Atas perusahaan yang merugi, suatu produk dapat dikategorikan ke dalam produk yang kurang laku dipasarkan sehingga termasuk ke dalam produk non unggulan (*looser*) sedangkan dalam perusahaan yang profit, suatu produk yang laku keras dipasaran dapat dikategorikan dalam produk unggulan (*winner*).

Atas perbedaan inilah data pembanding harus dianalisis kembali, terlebih jika menggunakan data pembanding internal. Karena hal ini jelas terdapat perbedaan pada harga dan seyogyanya perbedaan ini tidak dilakukan penyesuaian. Dengan kata lain jika terdapat kondisi seperti ini

dapat dipertimbangkan kembali apakah metode CUP dapat digunakan dan jika metode CUP digunakan Wajib Pajak harus dapat membuktikan bahwa perbedaan harga atas perbedaan produk *winner* dan *loser* ini memang akurat untuk ditetapkan perbedaannya. Pada penerapannya jika perbedaan harga antara kedua produk material, maka perbandingan barang yang akan dibandingkan harus sebanding. Surahmat menjelaskan bahwa kualitas barang itu kaitannya dengan spesifikasi. Dan untuk kualitas agak sulit menilainya, tetapi jika kualifikasinya sama dan kualitasnya berbeda maka seharusnya tidak dapat dibandingkan, kurang dapat dianggap sebagai *comparable*. Namun pada prakteknya kondisi seperti ini dapat diabaikan dan tetap dianggap sebanding.

Ilustrasi lain jika perusahaan menggunakan data pembanding eksternal: perusahaan A melakukan transaksi dengan perusahaan B atas barang berkualitas kurang baik atau barang produk non unggulan (*loser*). Sedangkan data pembanding yang digunakan adalah produk atas barang unggulan (*winner*), atas perbedaan ini maka agar harga wajar akurat, pembanding eksternal tersebut tidak dapat dibandingkan.

#### **4.2.1.5 Setting Price dan Testing Price**

Wajib Pajak juga dapat menentukan sendiri *setting price* harga transfer yang ditentukan dengan prinsip kewajaran dan dapat membuktikan kewajaran harga transfer berdasarkan *testing price* yang merupakan tahap pengujian harga transfer, apakah harga transfer yang ditetapkan oleh wajib pajak telah sesuai dengan prinsip *arm's length principle*. Penentuan harga dapat ditentukan berdasarkan berbagai strategi dan pertimbangan dari Wajib Pajak dan sepanjang hal tersebut dapat dibuktikan dan dipertanggungjawabkan maka pada tahap pengujian juga dapat dibuktikan tingkat kewajarannya.

Tabel: 4.13

Tabel: *Setting dan testing price*

<i>Setting Price</i>	<i>Testing Price</i>
<i>Pricing Methods:</i> - <i>Cost-plus</i> - <i>Market based</i> - <i>Negotiation</i>	<i>Transfer pricing Methods:</i> - <i>CUP</i> - <i>Resale Price</i> - <i>Cost Plus</i> - <i>TNMM</i> - <i>Profit Split</i>

Sumber: Development *Transfer pricing* Seminar, DDTC, 2012

Dalam seminar *Transfer Pricing for Recent Development* Romi Irawan menjelaskan bahwa *setting price* merupakan strategi yang ditentukan oleh perusahaan, perusahaan bebas menggunakan metode apa saja untuk menetapkan *setting price*, diantaranya yang sering digunakan adalah *cost-plus*, *market based* dan *negotiation*.

#### 4.2.2 Penyesuaian Yang Relevan Diterapkan Dalam Metode CUP

Penyesuaian dibuat berdasarkan 5 faktor dalam analisis kesebandingan. Pada penerapannya, penyesuaian lain dapat dilakukan selain dari 5 faktor tersebut jika memang dapat diterapkan untuk mendekati harga wajar. Perbedaan yang dapat dilakukan penyesuaian antara lain: *minor differences* dimana perbedaan dapat dijelaskan dan beralasan sehingga dapat dilakukan penyesuaian atas perbedaan kecil tersebut, *more than minor differences* maka metode CUP dapat diterapkan namun akan mengurangi kualitas kehandalan dalam menetapkan transaksi penyerahan harga wajar, sehingga metode CUP bukan merupakan metode yang tepat digunakan pada kondisi ini. Sedangkan jika terdapat *material product differences* maka penyesuaian tidak dapat dilakukan dan metode CUP tidak dapat diterapkan pada kondisi ini.

Pada bab II disampaikan bahwa penyesuaian yang dapat diterapkan pada metode CUP antara lain *quality of the product*, *contractual terms*, *level of market*, *geographic market*, *date of the transaction*, *foreign currency risk* dan alternatif lain. Alternatif lain merupakan suatu penyesuaian yang dapat dilakukan sesuai dengan karakteristik dan kondisi atas suatu transaksi yang akan dilakukan

penyesuaian. Dalam *TP Answer Book* (2012) dijelaskan bahwa tidak ada batasan untuk membuat suatu penyesuaian dari metode CUP. Berikut adalah beberapa penyesuaian yang pada umumnya relevan diterapkan dalam metode CUP:

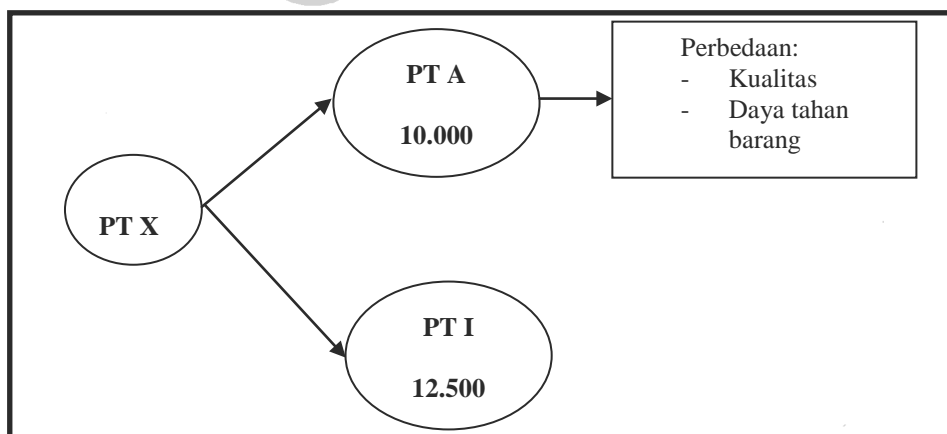
#### 4.2.2.1 Karakteristik Produk Yang Diperjualbelikan

Dalam penyesuaian terhadap karakteristik produk yang diperjualbelikan, pada dasarnya dapat analisis berdasarkan data pembandingan yang digunakan. Jika Wajib Pajak menggunakan data pembandingan eksternal, maka karakteristik barang harus benar-benar sama, tidak terdapat perbedaan yang dapat dieliminasi. Jika terdapat perbedaan maka metode CUP tidak dapat diterapkan. Penyesuaian dapat digunakan jika Wajib Pajak menggunakan data pembandingan internal dalam menerapkan penentuan harga transfer yang wajar. Hal ini dapat dilakukan karena dalam penggunaan data pembandingan internal, diasumsikan bahwa Wajib Pajak mengetahui selisih harga yang timbul dari transaksi dengan pihak afiliasi dan pihak independen. Sehingga Wajib Pajak dapat melakukan eliminasi agar mendapatkan harga transfer yang wajar.

Pada sub bab 4.1 dijelaskan bahwa penyesuaian atas karakteristik produk yang diperjualbelikan dapat dilakukan atas ciri-ciri fisik barang, kualitas barang, daya tahan barang, tingkat ketersediaan barang dan jumlah penawaran barang. Pada prakteknya, penyesuaian yang dilakukan adalah penyesuaian terhadap kualitas dan daya tahan barang.

**Gambar: 4.7**

Gambar: Penyesuaian atas kualitas barang dan daya tahan barang



Sumber: Diolah kembali oleh penulis

Budi S. memberikan contoh seperti: PT X melakukan transaksi penjualan produk cat tembok kepada pihak afiliasi dan pihak independen, maka data pembanding menggunakan pembanding internal. Berdasarkan karakteristik produk, terdapat sedikit perbedaan daya tahan produk antara pihak afiliasi dengan pihak independen. Perbedaan terletak pada suatu campuran bahan agar cat lebih tahan lama yang tidak diberikan pada pihak afiliasi. Atas perbedaan tersebut dapat dihitung secara matematis sehingga dapat dilakukan penyesuaian pada pihak independen.

Tabel 4.14

Tabel: Contoh penyesuaian karakterisasi produk

Perihal	Pihak Hubungan Istimewa	Pihak Ketiga
Cat A	10.000	12.500
Penyesuaian kualitas dan daya tahan	---	(2.500)
<i>Arm's Length</i>	10.000	10.000

Sumber: Wawancara dan telah diolah kembali oleh penulis

Contoh di atas merupakan ilustrasi sederhana dimana Wajib Pajak dapat menentukan berapa besaran dan nilai perbedaan daya tahan untuk mengeliminasi perbedaan data pembanding.

#### 4.2.2.2 Analisis Fungsi Aset dan Risiko

Dalam analisis FAR, pada umumnya dalam penerapan metode CUP untuk data pembanding eksternal tidak dilakukan penyesuaian pada perbedaan fungsi. Hal ini disebabkan karena minimnya informasi mengenai FAR khususnya fungsi yang terdapat pada data publik CUP. Sehingga dalam menggunakan metode CUP pada data pembanding eksternal cenderung mengabaikan fungsi. Senada dengan analisis aset, analisis aset dilakukan sepanjang aset yang digunakan memberikan pengaruh pada perbedaan harga antara harga yang diberikan kepada pihak afiliasi dengan pihak independen. Dalam analisis FAR penyesuaian

umumnya dilakukan pada perbedaan analisis risiko yang mencakup risiko tanggung jawab dan risiko keuangan.

- **Market risk**

*Market risk* erat kaitannya dengan perbedaan *level of market*. Hal ini mencakup perbedaan risiko yang dihadapi Wajib Pajak dalam melakukan transaksi terhadap pasar yang berbeda seperti tingkat distributor atau langsung kepada konsumen non distributor atau konsumen akhir. Seyogyanya hal ini dapat dijelaskan oleh Wajib Pajak disertai dengan alasan dan bukti-bukti yang memadai atas perbedaan harga karena perbedaan tingkat pasar. Contohnya seperti:

*Market* → *end user*

*Market* → *distributor* → *end user*

2%

10%

Kristiadji mengatakan jika perbedaan market dapat dihitung berdasarkan persentase seperti contoh diatas, tentu akan sangat mudah untuk melakukan penyesuaian. Dan pada penerapannya hal tersebut sulit dilakukan. Dari sisi otoritas pajak pada kenyataannya dapat dilakukan koreksi penetapan harga atas *level of market*, karena dianggap mempengaruhi harga dan tidak wajar walaupun telah dilakukan penyesuaian. Hal tersebut dibahas pada *case* sub bab berikutnya.

- **Financial risk**

Pada dasarnya penyesuaian pada atas risiko keuangan mencakup hal yang luas seperti risiko keuangan global yang mempengaruhi tingkat harga suatu barang. Selain risiko tersebut risiko keuangan yang pada umumnya diterapkan dalam dokumentasi *transfer pricing* adalah risiko perbedaan atas *currency*, risiko ini tingkatannya tidak tinggi karena dapat langsung di-*convert* dengan mata uang yang digunakan. Jika mata uang yang digunakan dalam transaksi keduanya menggunakan mata uang yang sama, maka tidak timbul *currency risk*. Berikut merupakan ilustrasi mengenai perbedaan kurs yang digunakan.

Tabel 4.15

Tabel: Contoh penyesuaian *currency risk*

<i>COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE</i>		
<i>DATABASE (RUPEE)</i>	<i>CONVERTER RUPEE to USD</i>	<i>DATABASE (USD)</i>
2,250.00	0.2921	657.23
2,055.00	0.2795	574.37
2,050.00	0.2780	569.90
2,055.00	0.2795	574.37
2,144.50	0.2825	605.82
2,597.50	0.3027	786.26

Sumber: Wawancara dan telah diolah kembali oleh penulis

Pada ilustrasi diatas, transaksi yang digunakan dengan pihak afiliasi menggunakan mata uanga India Rupee dan data pembanding yang tersedia menggunakan USD, maka perbedaan tersebut harus dikonversi terlebih dahulu dengan menggunakan kurs pada tanggal transaksi data publik yang tersedia.

#### 4.2.2.3 *Contractual Term*

Pada OECD TP *Guidelines* 2010, perbedaan *contractual term* merupakan perbedaan yang banyak dibuatkan contoh. Karena pada prakteknya dalam melakukan transaksi hubungan istimewa memang banyak terdapat perbedaan pada kondisi ini, berikut merupakan beberapa penyesuaian yang pada umumnya diterapkan dalam dokumentasi *transfer pricing*:

- ***Contract Date vs Shipping Date***

Perbedaan antara harga yang tercantum pada *contract date* dengan *Shipping Date* akan menyebabkan harga transfer menjadi tidak *arm's length principle*. Hal ini dimungkinkan untuk melakukan penyesuaian yang dapat diandalkan untuk perbedaan ini. Harga yang tidak terkendali maka harus disesuaikan untuk perbedaan dalam hal pengiriman untuk menghilangkan efek dari perbedaan ini pada harga, dengan kata lain bahwa harga *contract date* dapat disesuaikan dengan harga *shipping date*. Misalkan CPO, analisis transaksi per transaksi dan data pasar harian.



Analisis berdasarkan transaksi harian, sehingga harus sama persis waktu transaksinya. Dengan syarat kalau pada transaksi ternyata tidak ada data pasarnya, maka dapat menggunakan harga pasar berdasarkan transaksi sebelumnya. Misalkan transaksi 12 Juni, ternyata di pasar tidak ada data harga yang di *quote* di tanggal 12 juni itu, sehingga dapat menggunakan data pasar di tanggal 11 Juni.

Dalam prakteknya, unit analisis waktu harus disesuaikan berdasarkan kontrak dalam perjanjian transaksi usaha. Berdasarkan informasi yang diperoleh penulis melalui wawancara dengan beberapa narasumber, jenis kontrak yang pada umumnya dilakukan di Indonesia adalah *spot*, *future* dan *forward*. Berdasarkan penulisan ilmiah Iswina 2009 mengenai pengaruh harga *spot* dan *forward* terhadap harga komoditas di masa mendatang dijelaskan bahwa kontrak *spot* merupakan harga kontrak sama dengan harga pengiriman. Sedangkan *forward* adalah harga yang disepakati dalam transaksi suatu komoditi pada kontrak mendatang.

Nilai yang disepakati tersebut tidak ditulis dalam kontrak karena nilai akan selalu berubah mengikuti kondisi fundamental yang ada, seperti *supply-demand* dan terjadi selama masa dalam kontrak. Harga *forward* diambil dari data dari harga yang disepakati pada kondisi pertama kontrak masa mendatang yang berjangka waktu 3 bulan. Dan *future* merupakan kesepakatan diantara dua pihak didalam kontrak dimasa mendatang untuk bertransaksi pada suatu tanggal yang disepakati. Pasar komoditas merupakan pasar yang dinamis, karena harga yang terjadi akan selalu berubah terkait dengan pengaruh yang direfleksikan oleh perubahan dalam *supply demand*. Pada penerapan metode CUP, pasar komoditas merupakan industry yang sangat relevan menggunakan metode CUP berdasarkan data pembanding eksternal. Tentunya kontrak yang disepakati juga akan mempengaruhi harga barang.

Tabel 4.16

Tabel: Penerapan unit analisis waktu berdasarkan kontrak

## Kontrak Januari

Rotterdam Bappebti (USD)				
Tgl	Pengiriman			
	Jan	Feb	Mar	Apr
1	12.00	10.00	23.00	45.00
2	13.00	14.00	45.00	23.00
3	14.00	15.00	14.00	14.00
4	15.00	13.00	15.00	15.00
5	45.00	14.00	13.00	13.00
6	23.00	15.00	14.00	14.00
7	N/A	N/A	N/A	N/A
8	15.00	14.00	13.00	13.00
9	10.00	15.00	14.00	14.00
10	14.00	45.00	15.00	15.00
11	15.00	23.00	45.00	45.00
12	13.00	14.00	23.00	15.00
13	14.00	15.00	14.00	10.00
14	N/A	N/A	N/A	N/A
15	13.00	14.00	10.00	15.00
16	10.00	15.00	14.00	13.00
17	14.00	13.00	15.00	14.00
18	15.00	14.00	14.00	15.00
19	13.00	45.00	15.00	13.00
20	14.00	23.00	45.00	10.00
21	N/A	N/A	N/A	N/A
22	23.00	15.00	14.00	15.00
23	14.00	15.00	15.00	13.00
24	15.00	13.00	10.00	14.00
25	15.00	14.00	14.00	13.00
26	13.00	45.00	15.00	10.00
27	14.00	23.00	13.00	14.00
28	N/A	N/A	N/A	N/A
29	13.00	15.00	45.00	13.00
30	15.00	15.00	23.00	14.00

Sumber: Diolah kembali oleh penulis

Tabel di atas merupakan tabel data pembandingan dari *database* CUP yang diambil dari data publik atas penjualan barang komoditas. Misalkan: Kontrak penjualan *forward*, yaitu kontrak pada tanggal 1 Januari namun harga ditentukan berdasarkan harga pengiriman tanggal 24 April, sehingga di dapat harga pembandingan sebesar

14.00. Teknik ini dapat digunakan berdasarkan kontrak yang ditentukan, namun masih dalam tahun yang sama. Jika berbeda tahun, maka CUP tidak dapat diterapkan.

- ***Working Capital Adjustment***

OECD TP *Guidelines* 2010 menjelaskan bahwa *working capital* dapat menimbulkan perbedaan harga karena terdapat *value of money* dalam perbedaan-perbedaan *working capital*, diantaranya *terms of payment* yang dipengaruhi oleh jangka waktu pembayaran dan jangka waktu penagihan dan *terms of delivery/freight* yang dipengaruhi oleh perjanjian pengiriman barang serta prosedur pengiriman. *Terms of payment* pada umumnya diberikan sesuai dengan kontrak atau perjanjian antara kedua belah pihak. Untuk *terms of payment* dengan pihak afiliasi juga seharusnya tertuang jelas dalam kontrak perjanjian. *Terms of payment* antara pihak afiliasi dapat berbeda dengan pihak independen disebabkan atas berbagai macam sebab, seperti karena jumlah barang yang berbeda dan lebih besar jumlahnya sehingga diberikan *terms of payment* yang lebih ringan. *Terms of payment* dapat diberikan lebih ringan kepada pihak afiliasi ataupun pihak ketiga sesuai dengan kesepakatan Wajib Pajak, dan jika hal tersebut berpengaruh kepada harga maka harus dilakukan penyesuaian. Sebaliknya, sepanjang *terms of payment* tidak berpengaruh terhadap harga maka dapat langsung dibandingkan tanpa penyesuaian.

OECD TP *Guidelines* 2010 membahas *working capital adjustment* dengan beberapa contoh, bahkan OECD juga menyatakan bahwa agar data yang dibandingkan handal dan hasil yang didapat akurat, dapat dilakukan *zero working capital*. Artinya dapat dilakukan penyesuaian seluruhnya atas seluruh perbedaan *working capital* yang mempengaruhi harga. Membuat penyesuaian *working capital* merupakan upaya untuk menyesuaikan perbedaan nilai waktu antara kedua belah pihak yang dibandingkan dengan asumsi bahwa perbedaan harus tercermin dalam harga. Dalam kasus-kasus di mana ada korelasi antara persyaratan kredit dan harga penjualan, hal ini dapat mencerminkan pendapatan bunga (*interest rate*), dapat dilihat pada paragraf 3,47-3,54.

Tabel 4.17

Tabel: Working capital adjustment

Working Capital Adjustment	Persentase
TestCo	25.60%
CompCo	19.90%
Difference (D)	5.70%
Interest Rate (i)	4.80%
Adjustment (D*i)	0.27%
CompCo's EBIT/Sales (%)	1.32%
Working Capital Adjusted	1.59%

Sumber: OECD TP Guidelines, annexo chapter III

Pada tabel diatas, terlihat bahwa pengukuran penyesuaian dilakukan dari bunga yang timbul akibat selisih perbedaan jangka waktu pembayaran yang dilakukan. Untuk itu data pembanding harus disesuaikan dengan dikonversikan berdasarkan pendapatan bunga (0,27%). Dalam S-153/PJ.4/2010 terdapat contoh penerapan harga dimana harga transfer yang ditetapkan oleh Wajib Pajak atas penjualan suatu barang kepada pihak afiliasi (PT Y) sama dengan pihak independen (PT A) yaitu sebesar Rp 2.000.000 per unit, namun kondisi atas kedua transaksi tersebut berbeda. Pada penjualan ke PT Y, Wajib Pajak menanggung biaya pengangkutan dan asuransi sedangkan pada penjualan ke PT A Wajib Pajak tidak menanggung biaya tersebut.

Tabel 4.18

Tabel: Contoh penyesuaian contractual term I

Perihal	Pihak Hubungan Istimewa	Pihak Ketiga
Barang X	2.000.000	2.000.000
Penyesuaian	(100.000)	---
Not Arm's Length	1.900.000	2.000.000

Sumber: S-153/PJ.4/2010

Pada tabel 4.7, terbukti bahwa harga barang X yang dijual kepada PT Y tidak wajar. Sehingga pada tabel 4.8, harga jual kepada PT Y ditambahkan dengan nilai perbedaan atas perbedaan kondisi sehingga setelah dilakukan penyesuaian harga transaksi kepada PT Y menjadi wajar.

Tabel 4.19

Tabel: Contoh penyesuaian *contractual term 2*

Perihal	Pihak Hubungan Istimewa	Pihak Ketiga
Barang X seharusnya (Harga + nilai beda kondisi)	2.100.000	2.000.000
Penyesuaian Biaya pengangkutan dan asuransi	(100.000)	---
<i>Arm's Length</i>	2.000.000	2.000.000

Sumber: S-153/PJ.4/2010

- ***Volume Discount***

Pertimbangan penyesuaian untuk *volume discount*, harus dipertimbangkan dalam penggunaan CUP. Wajib Pajak dapat memberikan diskon atas sebuah transaksi baik kepada pihak afiliasi ataupun kepada pihak ketiga dengan tujuan yang berbeda-beda. Transaksi pemberian diskon ini sangat lazim terjadi dalam suatu transaksi bisnis. Untuk itu perlu dianalisis dengan seksama jika suatu harga yang dibandingkan terdapat pemberian diskon di dalamnya.

Perlu dianalisis apakah perbedaan volume berdampak material pada harga, dan jika demikian, bagaimana melakukan penyesuaian dengan memeriksa diskon volume di pasar yang sama. Dibutuhkan evaluasi apakah volume yang berbeda akan menghasilkan penyesuaian dari harga transfer. Pasar bersangkutan harus diteliti dengan menganalisis transaksi dalam produk sejenis untuk menentukan *volume discount*. Sebuah penyesuaian yang akurat dibuat untuk :

- Penghapusan atau pengurangan seperti mengurangi harga, biaya atau keuntungan yang timbul dari transaksi perusahaan terkait dengan yang tidak terkait atau
- Diskon penjualan, jangka waktu kredit dan risiko *forex* harus disesuaikan

Pemberian diskon penjualan ini sangat lazim dilakukan oleh perusahaan. Terutama diskon khusus kepada pihak hubungan istimewa ataupun sebaliknya, dalam rangka pengenalan produk maka perusahaan memberikan diskon kepada pihak ketiga. Jika terjadi hal tersebut, dan jika berpengaruh material terhadap harga tentu seharusnya dapat dilakukan penyesuaian dengan hati-hati dan pertimbangan oleh perusahaan guna mendapat harga wajar.

Kasus lain dimana tidak mengurangi harga jual ataupun tidak memberikan diskon, namun perusahaan memberikan semacam komisi dengan dibungkus atas nama potongan penjualan dalam kontrak. Pada kenyataannya diberikan komisi ataupun *cashback*. Hal ini tentu dapat menimbulkan kasus lain dimana otoritas pajak juga akan menguji kewajaran biaya komisi tersebut.

Pemberian diskon ini juga akan dibahas pada kasus Hofert di sub bab berikutnya. Perlu dianalisis apakah perbedaan volume berdampak material pada harga dan bagaimana melakukan penyesuaian dengan memeriksa diskon volume di pasar yang sama. Dibutuhkan evaluasi apakah volume yang berbeda akan menghasilkan penyesuaian dari harga transfer. Pasar bersangkutan harus diteliti dengan menganalisis transaksi dalam produk sejenis untuk menentukan *volume discount*.

#### 4.2.2.4 Keadaan Kondisi Ekonomi

- **Country Risk**

Salah satu perbedaan kondisi dari hasil analisis kesebandingan adalah perbedaan pasar yang disebabkan atas perbedaan risiko ekonomi suatu negara, yang mungkin akan memberikan pengaruh yang material terhadap penentuan harga jual. Apakah dapat dibuat asumsi untuk melakukan penyesuaian beda kondisi tersebut? Misalkan dengan

menggunakan data mengenai *country investment risk* sebagai petunjuk untuk menjelaskan nilai dari beda pasar tujuan. Jika ternyata diketahui bahwa organisasi seperti PBB atau OECD atau Bank Dunia secara *periodic* menerbitkan data perbandingan *country risk* seluruh negara di dunia, maka dengan demikian dapat dilakukan penyesuaian dan metode CUP dapat diterapkan. Sebaliknya apabila tidak ada data yang dapat digunakan sebagai dasar untuk memberi nilai dari asumsi yang dibuat, maka penerapan prinsip kewajaran tidak dapat diterapkan dengan menggunakan metode CUP. Namun pada substantif yang terdapat dalam suatu dokumentasi *transfer pricing*, Mogle (2003) menjelaskan bahwa analisis Wajib Pajak mengenai risiko dapat diabaikan, jika tidak ada risiko yang mempengaruhi harga.

Dalam penerapannya memang jarang terjadi penyesuaian atas perbedaan *country risk*, penyesuaian yang pada umumnya dilakukan atas perbedaan ekonomi adalah perbedaan pasar.

- ***Level of Market***

Pada transaksi penjualan atau pembelian suatu MNE dengan pihak afiliasi dan pihak independen, tidak dapat dipungkiri terjadi perbedaan market pada keduanya. Transaksi dapat berbeda pada tingkatan pasarnya, seperti *level distributor* atau *end user* (konsumen akhir). Perbedaan ini dapat mempengaruhi harga karena pertimbangan-pertimbangan yang diberikan oleh suatu MNE.

Misalkan, MNE melakukan penjualan suatu produk kepada pihak afiliasi dimana pihak afiliasi tersebut berfungsi sebagai *distributor* dan transaksi lainnya dengan pihak independen yang merupakan *end user*. Secara komersial, MNE memberikan penentuan harga yang berbeda dengan pertimbangan perbedaan *level of market*.

#### 4.2.2.5 Strategi Bisnis

Atas suatu strategi usaha, tentu tidak mudah untuk dapat menilainya dalam sebuah hitungan riil. Terdapat suatu contoh yang disampaikan narasumber Budi S. dimana: Perusahaan X memproduksi semen dan berlokasi di pulau Jawa, melakukan penjualan kepada pihak hubungan istimewa dan pihak ketiga yang sama-sama berlokasi di pulau Jawa dan melakukan penjualan terhadap pihak ketiga lainnya yang berlokasi di pulau Sumatera. Secara logis, seharusnya harga yang diberikan kepada pihak ketiga lebih mahal karena tidak memiliki hubungan istimewa dan karena jarak lokasi yang jauh sehingga dibutuhkan biaya tambahan untuk jasa pengiriman. Namun pada kenyataannya harga yang diberikan kepada pihak ketiga di Pulau Sumatera jauh lebih murah dibandingkan dengan harga yang diberikan atas penjualan semen di pulau Jawa. Mengapa hal ini bisa terjadi? Jawabannya karena terdapat suatu strategi usaha didalamnya. Perusahaan memberikan harga yang jauh lebih murah atas penjualan ke pulau Sumatera karena terdapat pesaing unggul atas produsen semen di pulau Sumatera, sehingga perusahaan membuat suatu strategi dengan melakukan penjualan dibawah harga pasar Sumatera.

Atas suatu strategi usaha diatas dapat diterima dan dianggap wajar apabila memang dapat dijelaskan dengan jelas maksud, tujuan dan alasan perusahaan melakukan strategi usaha tersebut. Sehingga tidak perlu dilakukan penyesuaian lebih lanjut atas strategi usaha atau jika ingin mendapat hasil yang lebih akurat, penyesuaian dapat dilakukan atas *contractual term* dari transaksi penjualan tersebut.

#### 4.2.2.6 Domestic Rules

Kebijakan domestik merupakan salah satu faktor yang dapat dilakukan penyesuaian. Misalkan pada Harga Patokan Ekspor (HPE) yang tersedia telah mencakup pajak ekspor, maka pajak ekspor tersebut harus dieliminasi terlebih dulu agar harga menjadi dapat dibandingkan. Penyesuaian juga dapat dibuat jika misalkan terdapat unsure tax dalam



data pembandingan. Misalkan produk komoditas CPO, pada eksternal data pembandingan yang tersedia terdapat tax di dalamnya, sehingga dilakukan penyesuaian terhadap harga pembandingan tersebut.

Penyesuaian-penyesuaian di atas disusun berdasarkan 5 faktor dalam analisis kesebandingan, dan penulis merangkumnya dalam sebuah tabel di bawah ini:

**Tabel 4.20**

Tabel: Penyesuaian Yang Relevan Diterapkan Dalam Metode CUP

Fungsi	Penyesuaian Yang Relevan Diterapkan	Analisis
Karakteristik Barang Yang Diperjualbelikan	<i>External Comparable:</i> ---	Pada data pembandingan eksternal tidak dapat dilakukan penyesuaian karena karakteristik barang harus sebanding, jika tidak sebanding maka metode CUP tidak dapat dibandingkan.
	<i>Internal Comparable:</i> Ciri fisik barang; Kualitas; Daya tahan barang; Tingkat ketersediaan barang; dan Jumlah barang ( <i>volume</i> )	Sedangkan untuk data pembandingan internal dapat dilakukan penyesuaian, karena Wajib Pajak memiliki informasi atas perbedaan harga transfer tersebut
Fungsi Yang Dilakukan Oleh Masing-masing Pihak (Analisis Fungsi Aset Risiko)	Fungsi: Fungsi utama; dan Karakteristik utama	Analisis fungsi bertujuan untuk menjelaskan perbedaan fungsi utama dan karakteristik utama perusahaan untuk menentukan keakuratan data pembandingan.
	Aset: Jenis dan sifat aset	Analisis aset dilakukan penyesuaian sepanjang penggunaan aset tersebut mempengaruhi harga, jika tidak analisis ini dapat diabaikan.
	Risiko: <i>Level of market</i> ; dan <i>Currency risk</i>	Dalam hal risiko, <i>currency risk</i> termasuk <i>minor different</i> , penyesuaian dilakukan dengan

		menggunakan rate atas transaksi yang dilakukan
Contractual Terms (Perbandingan Ketentuan-Ketentuan dalam Kontrak/Perjanjian)	<i>Volume discount;</i> <i>Working capital</i> ( <i>Contractual date;</i> <i>Terms of delivery;</i> <i>Scope and terms of warranties;</i> dan <i>Payment terms</i> dan <i>extension of credit</i> )	Penyesuaian dilakukan atas perbedaan tanggung jawab dan risiko yang berbeda antara pihak afiliasi dengan pihak independen, sepanjang perbedaan tersebut mempengaruhi harga.
Perbandingan Kondisi Ekonomi	<i>Country risk;</i> <i>Level of market;</i> <i>Size of market;</i> <i>Geographic location different;</i> dan <i>Domestic rules</i>	Penyesuaian dapat dilakukan dengan menentukan besarnya nilai perbedaan dan mengeliminasi perbedaan pada data pembanding yang ditentukan untuk memperoleh harga yang wajar.
Perbandingan Strategi Usaha	Tingkat penetrasi pasar	Sulit untuk melakukan penyesuaian pada strategi usaha. Penyesuaian dapat dilakukan sepanjang strategi usaha tersebut dapat diperhitungkan. Namun sejauh ini jika strategi usaha yang sangat mempengaruhi harga dan dapat dijelaskan dengan akurat maka tidak perlu dilakukan penyesuaian.

Sumber: Diolah kembali oleh penulis

Dari tabel diatas perlu diketahui bahwa penyesuaian yang relevan dilakukan pada dokumentasi *transfer pricing* tidak terbatas pada jenis-jenis penyesuaian yang disebutkan. Garis besar dasar penyesuaian dalam dokumentasi *transfer pricing* adalah perbedaan kondisi yang menyebabkan perbedaan material pada harga dan dapat dinilai oleh Wajib Pajak berdasarkan informasi yang dimilikinya (*adjustments should be made to the transfer price if the difference between the transactions would have a material effect on price*). Penyesuain dapat

dilakukan dengan berpedoman pada 5 faktor dalam analisis kesebandingan yang disesuaikan kembali dengan ketentuan dalam penggunaan pada metode CUP. Dari perbedaan penyesuaian yang dirangkum oleh penulis berdasarkan peraturan domestik di Indonesia ternyata tidak seluruh jenis penyesuaian tersebut dapat diterapkan pada metode CUP. Sehingga dapat dianalisis bahwa peraturan di Indonesia mengenai *transfer pricing* belum dapat menjadi pedoman dalam menentukan dan mengevaluasi metode yang paling sesuai untuk menilai harga wajar sesuai dengan *arm's length principle*.

Meskipun dalam OECD TP *Guidelines* 2010 menekankan bahwa setiap upaya harus dilakukan untuk membuat penyesuaian yang wajar dalam menerapkan metode CUP, keandalannya akhirnya tergantung pada keakuratan penyesuaian yang diperlukan. Jika terlalu banyak ketidakpastian adalah terlibat, metode CUP mungkin tidak tepat digunakan, dan kebutuhan harus ditolak, atau dikonfirmasi dengan menggunakan metode lain *transfer pricing*. Pada tabel berikut, akan diilustrasikan beberapa penyesuaian yang dilakukan pada transaksi hubungan istimewa dengan data pembanding eksternal. Atas penyesuaian tersebut di atas, berikut adalah ilustrasi yang diberikan:

**Tabel 4.21**

Tabel: Contoh penghitungan *adjustment* dalam metode CUP

Date	Price/Unit (USD)	CUP	
		BLOOMBERG	MPOB
		(USD)	(RUPEE)
1	2,500.00	1,750.00	12,250.00
2	2,500.00	1,800.00	12,055.00
3	2,500.00	1,950.00	12,050.00
4	2,500.00	2,100.00	12,144.50
5	2,500.00	1,950.00	12,055.00
6	2,500.00	1,850.00	12,144.50
7	2,500.00	2,200.00	12,050.00
8	2,500.00	1,750.00	12,050.00
9	2,500.00	2,000.00	12,055.00
10	2,500.00	2,100.00	12,144.50

<i>ADJUSTMENTS</i>						
<i>FREIGHT</i>	<i>TERM PAYMENT</i>	<i>VOLUME DISC.</i>	<i>MARKET RISK</i>	<i>WARRANTY</i>	<i>PAJAK EKSPOR</i>	<i>RATE CONVERT</i>
100.00	30.00	75.00	50.00	40.00	0	0.2921
100.00	30.00	75.00	50.00	40.00	0	0.2795
100.00	30.00	75.00	50.00	40.00	0	0.2780
100.00	30.00	75.00	50.00	40.00	0	0.2825
100.00	30.00	75.00	50.00	40.00	0	0.2795
100.00	30.00	75.00	50.00	40.00	0	0.2825
100.00	30.00	75.00	50.00	40.00	10.00	0.2780
100.00	30.00	75.00	50.00	40.00	10.00	0.2780
100.00	30.00	75.00	50.00	40.00	10.00	0.2795
100.00	30.00	75.00	50.00	40.00	10.00	0.3027

<i>NET CUP</i>		<i>AVERAGE</i>	<i>RESULTS</i>	<i>Quantity (MT)</i>	<i>Nilai Ekspor (USD)</i>
<i>BLOOMBERG (USD)</i>	<i>MPOB (RUPEE)</i>				
1,455.00	3,492.06	2,473.53	ABOVE	500.54	1,251,350.00
1,505.00	3,286.92	2,395.96	ABOVE	1,000.00	2,500,000.00
1,655.00	3,267.89	2,461.45	ABOVE	1,500.00	3,750,000.00
1,805.00	3,347.48	2,576.24	BELOW	1,000.00	2,500,000.00
1,655.00	3,286.92	2,470.96	ABOVE	1,000.00	2,500,000.00
1,555.00	3,347.48	2,451.24	ABOVE	1,000.00	2,500,000.00
1,895.00	3,265.11	2,580.06	BELOW	1,000.00	2,500,000.00
1,445.00	3,265.11	2,355.06	ABOVE	500.00	1,250,000.00
1,695.00	3,284.13	2,489.56	ABOVE	1,000.00	2,500,000.00
1,795.00	3,583.82	2,689.41	BELOW	1,500.00	3,750,000.00
				<b>10,000.54</b>	<b>25,001,350.00</b>

AVERAGE	2,494.35
Q1	2,453.79
MEDIAN	2,472.24
Q3	2,554.57
ARM'S LENGTH	25,001,350.00
	10,000.54
	2,500.00

Sumber: Diolah kembali oleh penulis

Pada contoh di atas, terdapat beberapa penyesuaian yang digunakan yaitu *freight, term payment, warranties, volume discount, market risk, currency* dan *tax*. Yang perlu digaris bawahi adalah, penyesuaian dapat dilakukan sepanjang dapat dihitung perbedaannya secara matematis. Hasil akhir dari analisis tersebut adalah harga transfer sebesar USD 2,500.00 masuk ke dalam *full range* antara kuartil satu dan kuartil 3, maka harga transfer tersebut wajar dan telah sesuai dengan *arm's length principle*.

#### 4.3 Analisis Penerapan *Comparable Uncontrolled Price* (CUP) dalam *Transfer Pricing Case Law*

Berikut ini adalah contoh kasus hukum mengenai *dispute* yang terjadi antara Wajib Pajak dan Otoritas Pajak mengenai penerapan CUP. Kasus diambil dari *Eden Taxing Multinationals: TP and Corporate Income Taxation in North America*, Desai (2011) *Recent International Case Law on Transfer Pricing* dan Ainsworth & Shact (2012) dalam *transfer pricing: the CUP case studies*.

##### 4.3.1 Kasus Hofert

Hofert *Corporation* merupakan perusahaan industri sumber daya alam berupa pohon natal yang berlokasi di Los Angeles US. Hofert *Corporation* selanjutnya disebut Hofert US merupakan perusahaan industri pohon natal terbesar di Amerika pada tahun 1960-an. Hofert US memiliki *subsidiary* yaitu Hofert *Limited* yang berlokasi di Canada dan selanjutnya disebut dengan Hofert Canada. Dalam membuktikan metode kewajaran harga, Hofert Canada menggunakan *CUP Method*. Hofert Canada melakukan penjualan kepada pihak hubungan istimewa yaitu kepada Hofert *Corporation* di US dan juga kepada pihak

ketiga yaitu Western Canada (*external buyer*), sehingga Hofert memiliki data pembandingan internal.

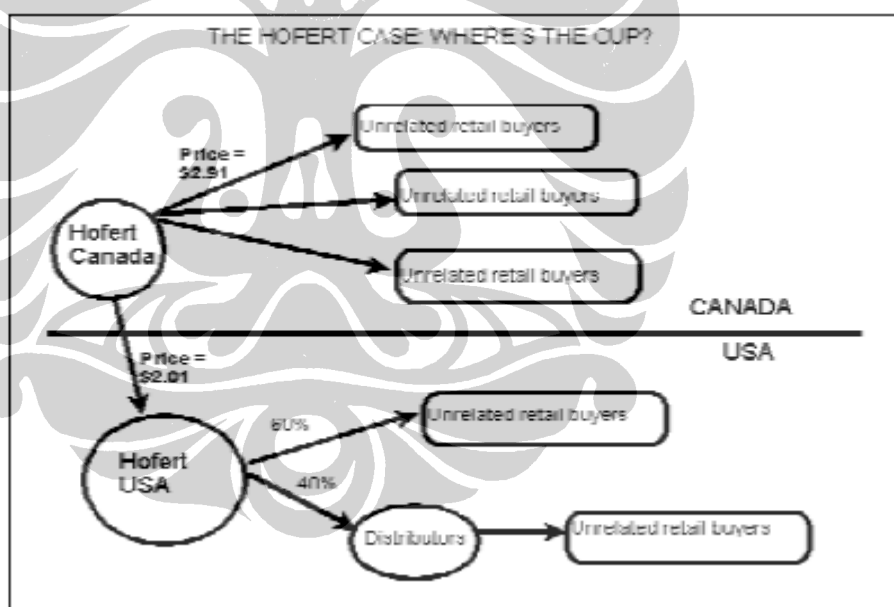
Hofert Canada membuat kontrak penjualan jangka panjang selama 16 tahun dengan induk perusahaan yaitu Hofert US untuk melakukan penjualan harvest dan pohon natal, termasuk melakukan pengiriman pohon natal ke US. Pemeriksa menduga bahwa atas penjualan pohon natal oleh Hofert Canada kepada Hofert US tidak wajar. Dengan rincian:

- Hofert US = 2,01 USD per *bale*
- Western Canda = 2,91 USD per *bale*

Pemeriksa menyatakan bahwa harga jual yang dilakukan oleh Hofert Canada kepada Hofert US tidak wajar karena berada dibawah harga pasar. Hofert Canada kemudian melakukan keberatan ke Pengadilan Pajak Canada.

**Gambar: 4.8**

Gambar: Skema Transaksi *Hofert Case*



Sumber: *Taxing Multinationals: TP and Corporation Income Taxation*

Hofert Canada memberikan beberapa alasan mengapa harga jual kepada Hofert US jauh dibawah harga pasar, diantaranya:

- Kondisi kedua pasar tersebut sangat berbeda dan *level of market* yang berbeda. Dimana pasar di US merupakan *distributor, wholesaler* dan *retailer* dan di Canada hampir 100% merupakan *retailer*;

- Hofert Kanada bertanggung jawab atas biaya distribusi kepada pihak ketiga, sedangkan kepada pihak hubungan istimewa tidak karena distribusi ditanggung Hofert US;
- Hofert US dapat menolak jika barang yang dikirim adalah barang yang tidak sesuai spesifikasinya dengan kontak (*product loser*).

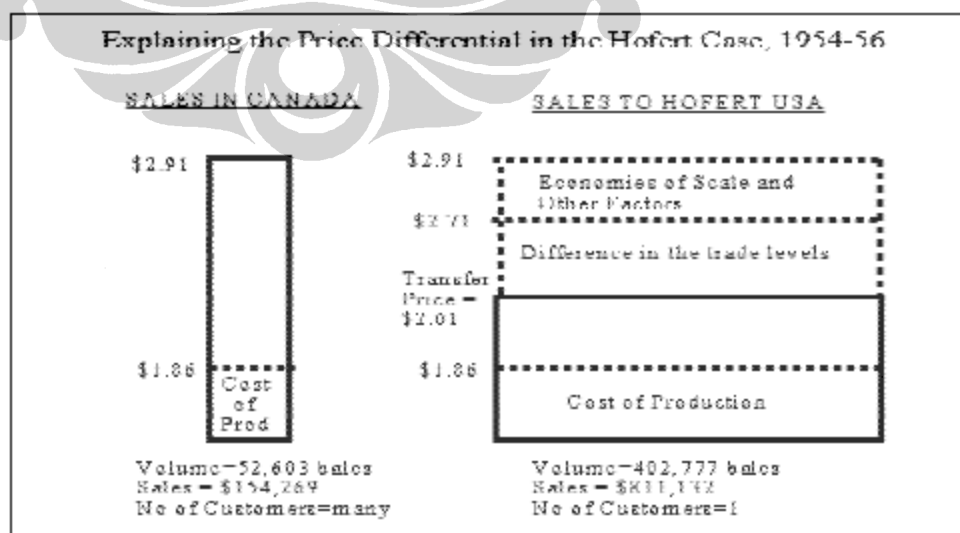
Otoritas Kanada membantah dengan:

- Kondisi penjualan berbeda namun sebenarnya *volume of sales differed significantly*, lebih besar atas transaksi penjualan dengan pihak ketiga;
- Penjualan kepada induk meningkat ketika musim natal, selebihnya jika produk kurang laku maka Hofert Kanada membeli kembali pohon-pohon natal tersebut dari induk. Maka dari itu penjualan ke induk harganya lebih rendah;
- Hofert US dapat menolak jika barang yang dikirim adalah barang yang tidak sesuai spesifikasinya dengan kontak (*product loser*), tetapi dalam prakteknya Hofert US menerima beberapa produk *unsatisfied*;
- Hakim menguraikan bahwa laba bruto Hofert Canada tidak lebih besar dari laba bruto Hofert US.

Maka hakim berkeyakinan bahwa, harga yang ditransaksi antara Hofert Canada dengan Hofert US tersebut tidak wajar.

**Gambar: 4.9**

Gambar: Skema Volume Hofert Case



Sumber: *Taxing Multinationals: TP and Corporation Income Taxation*

Dalam menguraikan perbedaan penting antara nilai pasar dari produk dijual kepada *head office* terhadap produk yang dijual kepada pihak *independent*, transaksi keduanya berbeda dan diperlukan penyesuaian. Dasar perbedaannya adalah bahwa *head office* itu memberi kontribusi terhadap biaya produksi dalam arti terdapat beberapa kontribusi yang dilakukan Hofert US dan diluar tanggung jawab Hofert Canada serta Hofert Canada memiliki kewajiban untuk menarik kembali produk-produk yang tidak laku dipasaran. Sedangkan pada pihak *independent* yang terjadi adalah sebaliknya dan Hofert Canada tidak memiliki kewajiban untuk membeli produk yang tidak memuaskan. Induk perusahaan dapat melakukan prabayar atas biaya produksi terlebih dahulu melalui kontribusinya proses penjualan. Sebaliknya, pihak-pihak independen tidak memberikan kontribusi tersebut sampai produk dalam kondisi yang memuaskan kebutuhan mereka. Pada akhirnya Pengadilan Federal memberikan analisis untuk tujuan *Transfer Pricing*, titik awal adalah bahwa adanya perbedaan "kondisi". Dalam hal ini, otoritas pajak tidak puas dengan analisis Hofert dan tetap memutuskan bahwa harga tersebut tidak wajar. Namun pihak Hofert Canada telah melakukan pebuktian atas perbedaan harga sebagai berikut:

Tabel 4.22

Tabel: Penyesuaian pada *Hofert Case*

Perbedaan	Hofert US (Hubungan Istimewa)	Canadian (Pihak Ketiga)	Analisis Kesebandingan
<i>Trade level</i>	<i>Wholesellers</i>	<i>Retailers</i>	Harga yang diberikan kepada Hofert US lebih murah karena pangsa pasar Hofert US merupakan para pedagang besar
<i>Distribution Cost</i>	<i>Not responsible</i>	<i>Responsible</i>	Hofert Canada menanggung biaya distribusi barang untuk pihak ketiga, sehingga terdapat <i>freight cost</i> yang menyebabkan harga jual kepada Canadian lebih tinggi
<i>Volume of sales</i>	<i>More than 80% from total sales</i>	<i>Below 20% from total sales</i>	Hofert Canada melakukan penjualan jauh lebih besar kepada Hofert USA karena Hofert Cadana merupakan supplier utama produk pohon natal untuk Hofert USA
<i>Spite of the contract</i>	<i>Rejected</i>	<i>Accepted</i>	Hofert Canada menanggung biaya barang <i>reject</i> dari Hofert US, sehingga mengantisipasinya dengan memberikan harga rendah
<i>Complement Cost</i>	<i>Parent firm free of charge</i>	<i>Surge of charge</i>	Hofert Canada mengenakan tambahan biaya atas jasa pengepakan produk,



Perbedaan	Hofert US (Hubungan Istimewa)	Canadian (Pihak Ketiga)	Analisis Kesebandingan
	<i>(several complement)</i>		sedangkan kepada Hofert US tidak dikenakan biaya

Sumber: Diolah kembali oleh penulis

**Tabel 4.23**

Tabel: Nilai penyesuaian pada *Hofert Case*

Perbedaan	Hofert US (Hubungan Istimewa)	Canadian (Pihak Ketiga)	Perbedaan Harga
Harga Jual	\$ 2,01	\$ 2,91	\$ 0,90
Penyesuaian:			
<i>Volume of sales</i>	402,777 bale	52,603 bale	350,174 bale
<i>Trade level</i>	\$ 0,01*	\$ 0,08*	\$ 0,07
<i>Cost Production: (Distribution Cost, Spite of the contract, Complement Cost)</i>	\$ 1,01*	\$ 2, 87*	\$ 1,86

Sumber: Diolah kembali oleh penulis

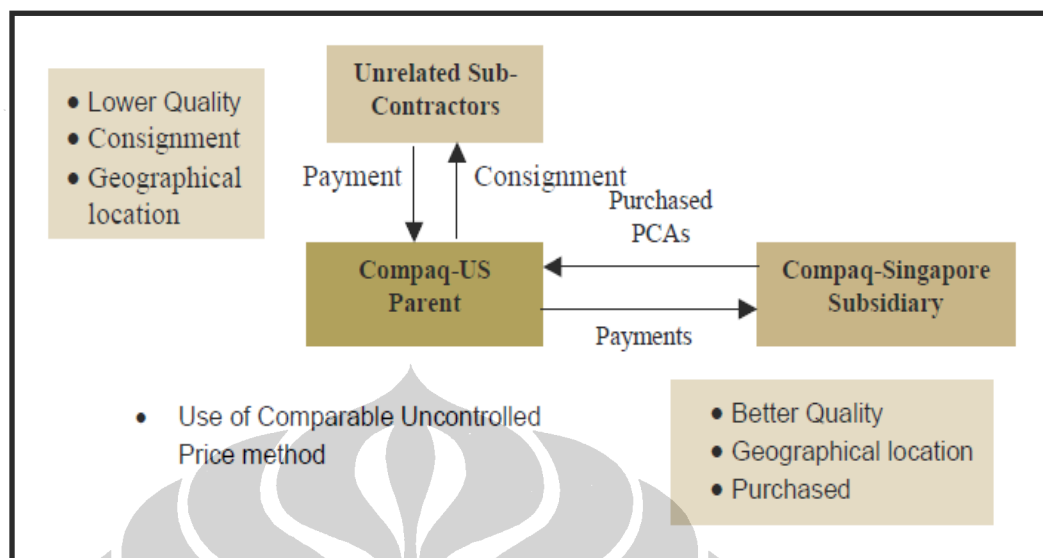
\* estimasi

Dalam tabel 4.19 terlihat bahwa terdapat beberapa perbedaan yang dilakukan penyesuaian oleh Hofert Canada. Dan penyesuaian tersebut dapat dipertanggungjawabkan perbedaannya. Atas penjelasan penyesuaian tersebut, pengadilan akhirnya memenangkan Wajib Pajak (*favour the taxpayer*) dan menyatakan bahwa harga yang diberikan kepada Hofert USA adalah wajar.

#### 4.3.3 Kasus Compaq (penyesuaian pada perbandingan kondisi ekonomi)

Compaq Computer Corporation (Compaq US) adalah sebuah perusahaan yang didirikan di negara bagian Delaware, Amerika Serikat, dan memiliki tempat bisnis utama di Houston, Texas. Compaq US memiliki anak perusahaan di Singapura (Compaq Singapura) dan Inggris. Compaq US bersama dengan anak perusahaan tersebut memproduksi *Central Processing Units* (CPU) untuk komputer pribadi. Terdapat sebuah komponen penting untuk pembuatan CPU yaitu *Printed Circuit Assemblies* (PCAs) yang diproduksi oleh Compaq Singapura serta berbagai subkontraktor lain. Compaq US melakukan kontrak dengan Compaq Singapura atas penjualan PCAs untuk perusahaan induk Compaq AS.

Gambar: 4.10

Gambar: Skema *Compac case*Sumber: *Recent International Case Law on Transfer Pricing*, Nishith Desai

Untuk menerapkan prinsip *arm's length principle* Compaq AS menggunakan transaksi pihak ketiga sebagai *comparables (internal comparable)*. Atas transaksi dengan Compaq Singapura, pihak hubungan istimewa tersebut membeli bahan sendiri kebutuhan bahan untuk PCAs lengkap. Sebaliknya, Compaq AS menyediakan bahan baku dan komponen ke subkontraktor yang tidak terkait dan harga yang dibayarkan hanya kompensasi atas tenaga kerja dan biaya overhead ditambah keuntungan. Meskipun perbedaan fungsional, pengadilan menerima transaksi antara pihak ketiga tersebut sebagai *comparables* dengan transaksi yang dilakukan dengan pihak hubungan istimewa dengan penyesuaian yang diperlukan. Harga pengalihan dicapai dalam dua langkah. Bagian pertama dari harga transfer adalah harga yang dibayarkan kepada subkontraktor. Biaya standar AS Compaq bahan telah ditambahkan ke dalam bagian pertama. Bagian yang terakhir adalah penyesuaian yang diperlukan yang diperlukan karena perbedaan fungsional.

**Tabel 4.24**  
Tabel: Penyesuaian pada *Compaq Case*

Perbedaan	Compaq Singapore (Hubungan Istimewa)	Pihak Ketiga	Analisis Kesebandingan
<i>Warranty</i>	<i>Warranty</i>	<i>Without warranty</i>	Melakukan penyesuaian dengan menambahkan biaya <i>warranty</i> pada data pembanding karena perbedaan risiko yang ditanggung atas <i>warranty</i>
<i>Functional different</i>	Pembelian	Pembelian dengan konsinyasi	Compaq US membuat penyesuaian atas perbedaan fungsi dan pengadilan menerima penyesuaian fungsi yang dilakukan oleh Compaq US, yaitu biaya disesuaikan dengan pihak ketiga
<i>Quality</i>	<i>High quality</i>	<i>Standart</i>	Penyesuaian dilakukan dengan menambahkan perbedaan harga atas kualitas pada pihak ketiga
<i>Geographic market</i>	<i>Singapura</i>	Negara lain	Pengadilan menerima perbedaan ini

Sumber: Diolah kembali oleh penulis

Produk PCAs yang dibeli oleh Compaq US dari Compaq Singapura dan subkontraktor lain merupakan barang yang identik atau hampir sama spesifikasi dan karakteristiknya sehingga untuk membuktikan kewajaran harga dapat digunakan metode CUP. Namun, terdapat perbedaan harga pembelian yang disebabkan oleh biaya bahan tertentu, komponen yang digunakan dan jumlah waktu yang diperlukan untuk memproses masing-masing PCAs. Sehingga diperlukan penyesuaian untuk membuat transaksi ini sebanding. Compaq melakukan beberapa penyesuaian untuk perbedaan tersebut dan Pengadilan Pajak mengabulkan penyesuaian tersebut tanpa koreksi lain.

Terdapat perbedaan fungsional yang signifikan terhadap transaksi pembelian produk PCAs. Compaq US melakukan pembelian secara konsinyasi ke pihak ketiga, sementara Compaq Singapura membeli bahan baku yang digunakan di dalamnya. Compaq US melakukan penyesuaian transaksi pihak ketiga untuk perbedaan fungsional dan seperti yang akan diharapkan, penyesuaian cukup besar. Pengadilan Pajak mengabulkan penyesuaian atas perbedaan fungsional tersebut. Perbedaan lainnya yaitu perbedaan kualitas, dimana kualitas pembelian dari Compaq Singapura lebih tinggi dibandingkan dengan kualitas PCAs dari subkontraktor.

Pengadilan Pajak juga mengabulkan penyesuaian atas perbedaan kualitas produk. Compaq AS menyesuaikan perbedaan dalam jumlah yang dikeluarkan untuk mengolah PCAs dalam menghitung CUP. Perbedaan pasar geografis adalah isu lain yang penting dalam Compaq. Kondisi geografis, upah tenaga kerja, berbeda dengan di Singapura. Seperti yang terlihat sebelumnya bahwa:

Compaq Singapura yang dioperasikan dalam rendah biaya lingkungan. Pengadilan Pajak tidak melakukan penyesuaian untuk perbedaan, yang berarti bahwa, penghematan tenaga kerja pada Compaq Singapura diterima Pengadilan.

#### **4.3.3 Kasus SNF Australia (penyesuaian pada perbandingan kondisi ekonomi dan strategi usaha)**

Kasus ini merupakan ulasan pada tulisan Fitria (2011), dimana kasus sengketa yang terjadi antara SNF Australia dengan *Commissioner* pada tahun 2010. Kasus sengketa ini terjadi dalam hal penentuan harga wajar transaksi yang terafiliasi. *Commissioner* atau otoritas pajak negara menggunakan metode TNMM untuk menentukan harga wajar sedangkan SNF Australia menggunakan metode CUP dalam menentukan harga wajar. Kedua belah pihak menggunakan saksi ahli untuk menguatkan argumentasinya dalam menggunakan metode tersebut. *The taxpayer was successful in showing, using a CUP method, that its purchase prices were below those paid by independent companies.* SNF Australia mengimpor produk poliakrilamida dari pihak afiliasi di Perancis, Amerika Serikat dan China. SNF Australia kemudian menjual produk nya kepada konsumen di Australia. Sengketa antara SNF Australia dan *Commissioner* terutama dipicu karena SNF Australia merestitusi kerugian untuk tahun pendapatan yang relevan sejak 1998. SNF Australia mengalami kerugian meskipun ada bukti pertumbuhan penjualan yang kuat. SNF Australia memberikan alasan komersial untuk kerugiannya yang merupakan kombinasi dari persaingan yang ketat, manajemen yang buruk, penyalahgunaan, tingkat persediaan yang berlebihan, piutang yang tak tertagih dan kurang tinggi tingkat penjualan. Otoritas Pajak Australia tidak menerima penjelasan ini dan menolak permohonan restitusi SNF Australia untuk tahun pajak tersebut. Otoritas Pajak Australia menerapkan penggunaan metode TNMM untuk membuktikan kewajaran dan mengkoreksi laba usaha sebesar 1,7%.

Otoritas Pajak Australia berhak membuat suatu ketentuan untuk merubah penilaian SNF Australia, selama keputusan tersebut memungkinkan untuk dipraktikkan dalam menentukan harga wajar. SNF mencatat bahwa: Otoritas Pajak Australia tidak perlu untuk mengajukan kasus positif atau menunjukkan bukti pendukung. Kewajiban ada pada Wajib Pajak untuk menolak angka ditentukan oleh Otoritas Pajak Australia dengan bukti dan argumen. Oleh karena itu beban

jatuh pada SNF Australia untuk menunjukkan bahwa harga transaksi tersebut adalah harga wajar dan lebih kecil dari jumlah yang dinilai oleh Otoritas Pajak Australia.

SNF Australia menggunakan metode CUP untuk menentukan harga *arm's length principle*. SNF Australia berpendapat bahwa produk yang diimpor tersebut memiliki kandungan kimia yang sama seperti produk SNF Prancis yang dijual kepada konsumen yang independen (selain di Australia). SNF Australia menyampaikan bahwa transaksi tersebut sebanding dan menggunakan CUP sebagai metode untuk menentukan harga wajar. SNF Australia memberikan bukti bahwa SNF Australia membayar lebih kecil untuk pembelian dari SNF Prancis dibandingkan dengan harga yang dibebankan SNF Prancis kepada pihak independen. Otoritas Pajak Australia berusaha untuk melemahkan kekuatan metodologi SNF Australia atas dasar bahwa transaksi tersebut tidak benar-benar sebanding. Otoritas Pajak Australia juga ingin menunjukkan bahwa SNF Australia telah gagal untuk memenuhi bebannya pembuktiannya. Pada dasarnya, Otoritas Pajak Australia berpendapat bahwa, meskipun SNF Australia dalam menentukan harga wajar menggunakan pertimbangan metode CUP, SNF Australia telah gagal untuk membuktikan bahwa penilaian Otoritas Pajak Australia itu berlebihan. Pada gilirannya, Otoritas Pajak Australia dengan pembuktiannya menetapkan harga wajar dengan TNMM dan laba usaha sebesar 1,7 persen. Pengaruh praktis dari pilihan metode adalah bahwa, dengan menerapkan TNMM, Otoritas Pajak Australia dapat menentukan bahwa SNF Australia mengalami keuntungan yang harus dikenakan pajak penghasilan di Australia. Karena dengan menerapkan metode CUP, SNF Australia masih mengalami kerugian.

SNF menolak pendapat Otoritas Pajak Australia yang menggunakan TNMM. Dalam pandangan SNF, menerapkan TNMM tidak memberikan dasar yang tepat untuk menentukan apa pertimbangan itu masuk akal untuk mengharapakan bahwa pembeli independen akan membayar untuk produk tersebut. SNF menolak penggunaan dan penerapan dari TNMM sebagai metode yang dipilih oleh Otoritas Pajak Australia. SNF mengacu pada keputusan yang menyatakan bahwa: Salah satu masalah berdasarkan metodologi *profit* adalah bahwa, bila diterapkan untuk mentransfer harga, hal tersebut menjadi atribut

kerugian bagi harga tersebut. Dimana biaya operasi lebih tinggi, dan dapat menempatkan beberapa penekanan penyebab kerugian pada area yang salah. Faktanya benar bahwa ada perusahaan yang membuat kerugian untuk alasan lain selain harga yaitu untuk perolehan saham mereka. Operasi perusahaan multinasional Australia tidak perlu dikecualikan dari hal ini.

Pengadilan setuju dengan bukti SNF Australia bahwa kerugian yang diderita sebagai akibat dari rendahnya tingkat, persaingan di pasar, tingkat stok yang berlebihan dan manajemen yang buruk. SNF berhasil membuktikan bahwa berdasarkan hasil analisis terhadap transaksi pihak afiliasi yang pada keadaan yang sebanding. Dia telah memperhatikan komparabilitas waktu di mana barang dibeli, sifat produk, jangka waktu perjanjian pembelian (termasuk ukuran, pembayaran dan istilah pengiriman pesanan, konversi mata uang dan potongan harga) dan fakta bahwa produk tersebut dibeli oleh distributor di pasar tempat mereka masing-masing.

**Tabel 4.25**

Tabel: Penyesuaian pada *SNF Case*

Perihal	Otoritas Pajak	Wajib Pajak	Pengadilan Pajak Australia
Kerugian	Otoritas Pajak Australia tidak menerima alasan kerugian dan menolak permohonan restitusi SNF Australia untuk tahun pajak tersebut. Otoritas Pajak Australia mengubah penerapan metode CUP menjadi TNMM dan mengoreksi laba usaha sebesar 1,7 %.	Kerugiannya disebabkan atas kombinasi dari persaingan yang ketat, manajemen yang buruk, penyalahgunaan, tingkat persediaan yang berlebihan, piutang yang tak tertagih dan kurang tinggi tingkat penjualan	Pengadilan setuju dengan bukti SNF Australia bahwa kerugian yang diderita sebagai akibat dari rendahnya tingkat, persaingan di pasar, tingkat stok yang berlebihan dan manajemen yang buruk

Sumber: Diolah kembali oleh penulis

Kasus ini merupakan kasus perdebatan metode dimana Otoritas Pajak Australia tidak menerima alasan kerugian SNF Australia dan mengubah metode pengujian penentuan harga transfer dengan menggunakan metode TNMM yang menyebabkan koreksi hingga SNF Australia memiliki laba. SNF Australia menolah pendapat tersebut dan mengajukan permasalahan sengketa tersebut ke Pengadilan. Pengadilan menerima alasan SNF Australia sehingga Wajib Pajak dimenangkan dalam kasus ini.

## BAB 5

### KESIMPULAN DAN SARAN

#### 5.1 Kesimpulan

1. Permasalahan utama yang timbul dalam penerapan penentuan harga dalam *transfer pricing* adalah menentukan data pembanding melalui penyaringan (*screening data*). Pengujian penentuan harga dianalisis sesuai dengan faktor-faktor analisis kesebandingan yang tertuang dalam PER 32/PJ/2010 yang telah mengadopsi pada OECD TP *Guidelines* 2010.

Dalam menentukan metode harga wajar pada transaksi *transfer pricing*, OECD memberikan 5 metode yang dapat dipilih oleh Wajib Pajak sesuai dengan "*most appropriate method*". CUP merupakan metode yang menguji kewajaran transaksi afiliasi di level *price product*. Dalam menilai harga wajar, CUP menggunakan *price* atas suatu produk yang mengukur terhadap pengaruh harga. CUP lebih akurat dibandingkan dengan metode lainnya jika detail informasi mengenai data pembanding tersedia. Pada penerapannya, kesulitan tertinggi terletak pada pencarian data pembanding.

Dalam praktiknya di Indonesia metode CUP digunakan oleh Wajib Pajak yang bergerak dalam transaksi usaha barang komoditas. Penentuan harga transfer atas barang komoditas dinilai lebih tepat dengan menggunakan metode CUP. CUP lebih mudah diterapkan jika sumber penggunaan data pembanding yang digunakan adalah data pembanding internal dan dapat dilakukan penyesuaian jika terdapat perbedaan di dalamnya.

2. Faktor-faktor yang mempengaruhi pembuatan penyesuaian dalam metode CUP dan penyesuaian yang relevan untuk diterapkan dalam penentuan harga transfer barang atas metode CUP:
  - Faktor-faktor yang mempengaruhi pembuatan penyesuaian dalam metode CUP antara lain: *unit analisis waktu, separate or combine transaction, arm's length range, product winner* dan *product looser*, dan *setting price/ testing price*.
  - Penyesuaian yang dapat diterapkan dalam penentuan harga transfer barang atas metode CUP dianalisis berdasarkan faktor-faktor analisis kesebandingan pada OECD TP *Guidelines*, antara lain:
    - 1) Karakteristik Barang Yang Diperjualbelikan:
      - *External Comparable*: tidak ada
      - *Internal Comparable*: ciri fisik barang, kualitas, daya tahan barang, tingkat ketersediaan barang dan jumlah barang (*volume*)
    - 2) Fungsi Yang Dilakukan Oleh Masing-masing Pihak (Analisis Fungsi Aset Risiko)
      - Fungsi: fungsi utama dan karakteristik utama
      - Aset: jenis dan sifat aset
      - Risiko: *level of market* dan *currency risk*
    - 3) *Contractual Terms* (Perbandingan Ketentuan-Ketentuan dalam Kontrak/Perjanjian): *volume discount, working capital (contractual date, terms of delivery, scope and terms of warranties*, dan *payment terms* dan *extension of credit*)
    - 4) Perbandingan Kondisi Ekonomi: *country risk, level of market, size of market, geographic location different* dan *domestic rules*
    - 5) Perbandingan Strategi Usaha: tingkat penetrasi pasar.
3. Penerapan metode CUP dalam kasus yang terjadi dinegara lain dapat disimpulkan bahwa: sepanjang kasus-kasus yang terjadi dalam sengketa *transfer pricing* dapat dianalisis secara bertahap sesuai dengan faktor-faktor analisis kesebandingan yang dijelaskan pada OECD TP *Guidelines*, maka Wajib Pajak dapat menetapkan tingkat kewajaran harga sesuai dengan *arm's length principle*.



## 5.2 Saran

1. Perlu adanya suatu sosialisasi dan penetapan regulasi untuk kewajiban mempersiapkan dokumentasi *transfer pricing* secara bertahap, dengan tujuan untuk mempersiapkan Wajib Pajak untuk dapat mempersiapkan dokumentasi yang sesuai dengan tujuan regulasi tersebut. Khusus untuk metode CUP, otoritas pajak diharapkan dapat membuat suatu peraturan yang lebih komprehensif mengenai aturan data pembanding yang akan digunakan oleh Wajib Pajak untuk mencegah sengketa data pembanding antara Wajib Pajak dengan otoritas pajak.
2. Otoritas pajak diharapkan dapat memberikan suatu peraturan dan penjelasan mengenai bentuk-bentuk *adjustment* yang tepat dan sesuai untuk digunakan pada setiap metode khususnya metode CUP disertai dengan analisis atas setiap bentuk penyesuaian sesuai dengan faktor-faktor analisis kesebandingan yang dijelaskan pada OECD TP *Guidelines* dan peraturan domestik Indonesia.
3. *Case law* dinegara lain, dapat dijadikan *benchmark* untuk diterapkan di Indonesia. Sepanjang kasus-kasus tersebut dapat dianalisis secara bertahap sesuai dengan faktor-faktor analisis kesebandingan yang dijelaskan pada OECD TP *Guidelines* dan peraturan domestik Indonesia. Otoritas pajak di Indonesia juga seharusnya dapat mempublikasikan hasil-hasil putusan sengketa pajak pada situs resmi DJP, agar dapat diakses oleh semua pihak yang agar dapat dipelajari dan dipahami lebih mendalam, serta dapat berguna bagi pihak-pihak lain yang mengalami sengketa di pengadilan khususnya sengketa *transfer pricing*.

## DAFTAR REFERENSI

- Ainsworth, Richard. T & Shact, Andrew B. (2012). *transfer pricing: the CUP case studies: Asustralia, US, UK, Norway and Canada*, Boston University: School of Law Working Paper No. 12-12 (February 28, 2012).
- Amerkhail, Valerie (2006). *Functional Analysis and Choosing the Best Method*, Economic Consulting Services.
- Arnold, Brian J. & McIntyre, Michael J. (2002). *International Tax Primer Second Edition*, USA: Kluwer Law International.
- Benari, Gideon. (2009). *Tricky Tax: Two tax avoidance schemes explained*, USA.
- Betten, Dr Rijkele. (2002). *The New Netherlands Transfer Pricing Regime, Amended Advance Pricing Agreements and Advance Tax Rulings Procedures*, Netherlands: IFBD.
- Blair, B. David, Miller & Chartered, Chevalier. (2012). *Transfer Pricing Answer Book*, Practising Law Institute.
- CCH, Deloitte. (2008). *Transfer Pricing Law and Practice in India*, India: Wolters Kluwer.
- Chip, William. W. (2006/2007). *Financial Industry Transfer Pricing Issue*, Reprinted from Practical Guide to US Transfer Pricing, US: Matthew Bender & Company Inc.
- Creswell, John. W. (1994). *Research Design : Qualitative and Quantitative Approaches*, London: SAGE Pulications.
- Cools, Martine dan Regine, Slagmulder. (2009). *Tax Compliant transfer pricing and responsibility accounting*, Belgium, Katholike Universiteit Leuven.
- Clark, Robert. G. *Comment Transfer Pricing Section 482*. The American University Law Review.
- CUP method is most suitable method for determining ALP if market conditions in territory of sale are same*. (2011). ITAT Delhi Bench, Taxmann: Clear Plus India. <http://www.taxmann.com/>.
- Dahlberg, Mathius. (2008). *Transfer Pricing: Using the Comparable Uncontrolled Price method*, University of Lund: Faculty of Law.
- Darussalam, Septriadi, Danny. (2008). *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer pricing untuk Tujuan Perpajakan*, Jakarta: Danny Darussalam Tax Centre.

- Desai, Nishith. (2011). *Recent International Case Law on Transfer Pricing*, Mumbai: Nishith Desai Associates.
- Doernberg, Richard L. (1993). *International Taxation In A Nutshell 2<sup>nd</sup> Edition*, US : West Publishing Co.
- D.P. Mittal, *Law of Transfer Pricing in India*. (2009). India: Taxmann Publications. Ltd.
- Eden, Lorraine. *Taxing Multinationals: TP and Corporate Income Taxation in North America*, London: University of Toronto Press.
- Eden, Loraine. (2005). *went for cost, priced at cost? an economic approach to the transfer pricing of offshored business services*, Texas: A&M University. <http://www.voxprof.com>.
- Feinschreiber, Robert. (2004). *Transfer Pricing Methods: An Application Guide* (John Wiley & Sons Inc.
- Fitria, Rena. (2011). *Transactional Net Margin Method (TNMM) dalam Arm's Length Principle*, Universitas Indonesia: Fakultas Ekonomi.
- Green, Gareth. (2008). *Transfer Pricing Manual*, (United Kingdom: BNA International Inc.
- Gunadi. (1994). *Transfer pricing, Suatu Tinjauan Akuntansi, Manajemen, dan Pajak*, Jakarta.
- \_\_\_\_\_. (2007). *Pajak Internasional edisi Revisi*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Gustavon, Charles. H, Peroni, Robert. J, & Pugh, Richard Crawford. (1997). *Taxation of International Transactions (Material, text and Problems)*, American Cases Book Series: West Publishing Co.
- International Transfer Pricing*. (2011). PricewaterhouseCoopers.
- International Transfer Pricing Journal*, IFBD: Volume 16, Number-1. (2009).
- Kanthakrishnan, Dr. R. *An analysis into the use of Comparab;e Uncontrolled Pricing (CUP) as the most appropriate method for arm's length transaction*, (Taxmann Flashes).
- King, Elizabeth. (2009). *Transfer Pricing and Corporate Taxation, Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*, USA: Springer.
- Makalah Seminar, *Recent Developments on Transfer Pricing*, Danny Darussalam Tax Centre, Hotel Harris Jakarta, 15 Maret 2012.

Makalah Seminar, Dokumentasi *Transfer Pricing*, PT Pratama Consultindo, Hotel Bidakara Jakarta, 01 Februari 2012.

Martfianto, Roy. (2010). *Majalah Gagas Pajak, Edisi Oktober 2010*, Jakarta.

McDaniel, Paul R. & Ault, Hugh J. (1989). *Introduction to United States International Taxation, Series on International Taxation*, Netherlands : Kluwer Law and Taxation Publishers.

Moleong, Lexy J. (2006). *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Bandung: PT Remaja Rosda Karya.

OECD Transfer Pricing Guidelines Tahun 2010.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-43/PJ./2010, tanggal 06 September 2010. Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak PER-32/PJ/2011, tanggal 11 November 2011. Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Raad, Kees & Alpert, Robert H. (1993), *Essays on International Taxation*, Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publisher.

Ruchelman, Stanley C. Ruchelman. (2001). *Transfer Pricing Handbook Vol.3*, edited by Robert Feinschreiber, Canada, John Wiley & Sons.

Shodiqin, Muhammad Ali. (2007). *Kajian atas international transfer pricing dan aspek pemeriksaan pajaknya 'studi kasus Indonesia China dan Australia*, Universitas Indonesia: Fakultas Ekonomi.

Singh, Kavaljit. (2007). *Why Investment Matters : The Political Economy of International Investments*, India: Gopsons Papers.

Singhania, Monica. (2010). *Analyzing Indian Transfer Pricing Regulations: A Case Study*, International Research Journal of Finance and Economics: EuroJournals Publishing. <http://www.eurojournals.com/finance.htm>.

Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor-153-PJ04-2010, tanggal 31 Maret 2010. Tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi.

Tracey, Zheng, *Transfer Pricing Guidelines – Chapter 11 : Overview of Transfer Pricing Guidelines*.

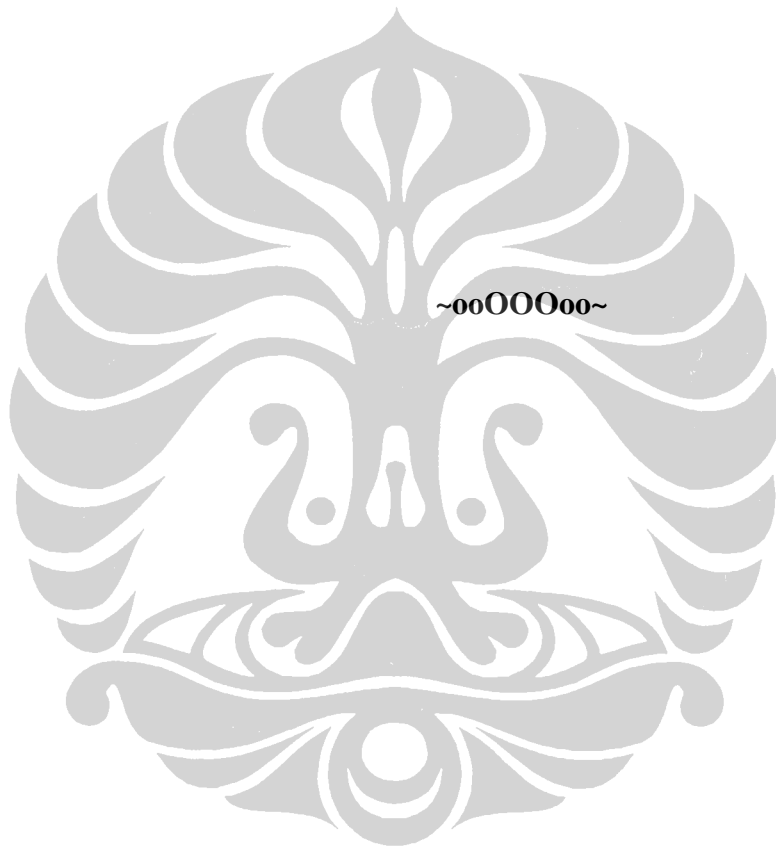
*Transfer Pricing Documentation: A Case for International cooperation*. (2003). Paris, International Chamber of Commerce.

*Transfer Pricing (4<sup>th</sup> edition)*. (2000). Bureau: International Tax Review.

*Transfer Pricing Methods*, International Tax Institute:  
<http://www.itinet.org/transferpricing/methods.htm>

Undang-undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

Urquidi, Alfredo J. (2008). *An Introduction to Transfer Pricing*, (New School Economic Review, Volume 3(1).



**Wawancara Direktorat Jenderal Pajak  
Joko Galungan – Gedung Utama DJP  
Jum'at, 16 Maret 2012  
(Beserta penjelasan di kelas PI)**

---

**1. Bagaimana pendapat Bapak mengenai metode penentuan harga transfer CUP dalam dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia?**

Di Indonesia saat ini sudah diterbitkan peraturan mengenai penggunaan *the most appropriate method* dalam pemilihan metode *transfer pricing*, sehingga tidak lagi harus menggunakan *hierarchy method*. Penggunaan metode CUP akan banyak ditinggalkan dan bergeser ke metode TNMM. Akan tetapi untuk CUP itu sendiri tetap digunakan jika perusahaan memiliki data pembanding internal. Dan CUP dapat digunakan pada *intangible asset* seperti royalti dan *loan*. Untuk royalti dan *loan* dapat diukur dengan menggunakan data base eksternal yang DJP gunakan.

**2. Bagaimana dengan penerapan pencarian data pembanding dalam penentuan harga transfer metode CUP pada *transfer pricing documentation* di Indonesia?**

Metode perbandingan harga antara pihak afiliasi dengan pihak independen biasanya digunakan dalam transaksi komoditas seperti batubara, emas, CPO (*Crude Palm Oil*) dan barang lain yang memiliki informasi harga pasar yang dikeluarkan oleh pihak yang kompeten dan transaksi lain yang memiliki pembanding internal yang sebanding. Apakah perbedaannya material terhadap harga? Asumsi transaksi terjadi dalam waktu yang sama, level pasar dalam rantai distribusi yang sama, dan kondisi ekonomi yang sejenis. Contohnya jika terdapat perbedaan asal produk: kopi lampung dengan kopi aceh (*unbranded product*) dan perbedaan volume penjualan: seperti pemberian *discount*.

**3. Bagaimana kondisi yang tepat dalam menerapkan harga transfer dalam metode CUP pada dokumenasi *transfer pricing* di Indonesia?**

- Produk yang sejenis dijual kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa dan kepada pihak independen (data pembanding internal)

Dengan asumsi transaksi terjadi dalam waktu yang sama, *level* pasar dalam rantai distribusi yang sama, dan kondisi ekonomi yang sejenis; dan

- Produk yang sejenis dijual kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa seperti halnya produk sejenis yang dijual oleh pihak independen (data pembanding eksternal)

Metode perbandingan harga antara pihak afiliasi dengan pihak independen dapat digunakan dalam transaksi komoditas dan untuk *unbranded product*, jika sudah terdapat IP (*intangible property*) maka metode CUP tidak dapat digunakan. Contohnya seperti batubara, emas, CPO (*Crude Palm Oil*) dan barang lain yang memiliki informasi harga pasar yang dikeluarkan oleh pihak yang kompeten.

**4. Bagaimana dengan pemilihan data pembanding eksternal yang tepat dalam menentukan harga transfer untuk metode CUP pada dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia?**

Di Indonesia sebagian besar perusahaan asing atau *Foreign Direct Investment* (FDI) yang ada berbentuk *toll manufactur*, sedangkan data pembanding eksternal yang tersedia mayoritas merupakan perusahaan yang berbentuk *fully fledged manufacture*.

\*\*\*\*\*

**Wawancara Pemeriksa LTO  
Hari Gunawan – LTO Gambir  
Kamis, 05 Maret 2012  
LTO Lantai 5 Pukul 11.00 – 12.00**

---

**1. Bagaimana penerapan pencarian data pembandingan dalam TP Doc?**

CUP method itu sulit untuk diterapkan dan biasanya terbatas hanya untuk biaya bunga dan royalti.

**2. Apakah dengan diterbitkannya PER 32/PJ/2011 yang mengacu kepada OECD TP Guideliness 2010 bahwa atas metode TP menganut *The Most Appropriate Method* berarti akan mengurangi sengketa metode antara Wajib Pajak dengan Pemeriksa?**

Tidak ada metode yang pasti. Bagi auditor sebenarnya hal ini seharusnya akan lebih mempermudah, karena jalurnya telah dibuat jadi tidak dari awal lagi dan walaupun ada beda pendapat paling beda pendapat disana (metode yang sudah dipilih) dari pada dari nol menentukan metode yang tepat. Sehingga kesepakatannya sudah 50% lebih, walaupun ada perbedaan pendapat terdapat pada perbedaan *comparable*.

**3. Bagaimana analisis kesebandingan yang diterapkan oleh pemeriksa, apakah telah sesuai berdasarkan Analisis FAR?**

Berdasarkan analisis fungsi, atas fungsi dari perusahaan tersebut, pemeriksa dapat melakukan karakterisasi perusahaan sesuai dengan fungsi aktualnya. Pemeriksa belum tentu sepakat dengan fungsi yang dijelaskan oleh Wajib Pajak sebelum melakukan penelitian. Saya pernah mengalami kasus dimana menurut Waji Pajak fungsinya adalah perusahaan distributor, namun setelah fungsi-fungsi perusahaan dilihat dan diteliti dari biaya ternyata dari mulai design perusahaan bayar, kemudian perusahaan menentukan manufaktur yang akan mengerjakan dan membayar biaya global marketing. Sehingga fungsinya sebenarnya bukanlah distributor, perdebatannya menurut saya adalah fungsi itu bukan dilihat dari aktivitas fisik akan tetapi dilihat dari transaksi biaya.



Gunanya analisis kesebandingan adalah untuk rekarakterisasi perusahaan tadi. Sehingga jika rekarakterisasi tadi ketemu maka gunanya adalah untuk menentukan *comparable*. Pemeriksa menggunakan *comparable* yang sama sesuai dengan fungsi perusahaan, misalkan setelah di rekarakterisasi perusahaan ternyata berfungsi full fledge, maka pemeriksa menggunakan data pembanding full fledge juga.

**4. Apakah eksternal comparable yang digunakan oleh pemeriksa?**

Sama saja seperti osairis, oriana dan saya juga memakai google finance. Yang pemeriksa gunakan adalah data public yaitu data yang bisa diakses oleh siapapun dengan cara yang sama.

**5. Bagaimana dengan penyesuaian yang dilakukan oleh pemeriksa?**

Untuk CUP biasanya tidak melalui karakterisasi fungsi melainkan langsung menganalisis kepada produknya. Sehingga untuk CUP itu analisisnya berdasarkan 5 faktor kesebandingan lebih dianalisis ke produknya, **sedangkan untuk faktor lainnya bisa agak diabaikan**. Misalkan emas, ketiga harga pasar naik maka walaupun ada perang, hal itu tetap tidak mempengaruhi harga karena kondisi ekonomi tersebut tidak berpengaruh terhadap harga emas. Barang komoditas dibeli bukan karena merek tapi karena fungsinya, sehingga mayoritas kondisi-kondisi lain tidak mempengaruhi harga karena barang tersebut tetap dikonsumsi oleh konsumen. Fungsi marginal dari sebuah barang tanpa melihat merek tapi melihat fungsinya apa.

**6. Bagaimana pendapat Bapak mengenai penggunaan *arm's length range* atau rentang harga wajar pada Metode CUP dalam dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia?**

Harga itu sebenarnya tidak menggunakan range. Tapi kalau perbandingan harga menggunakan *internal comparable*, maka sebenarnya itu akan menjadi *full range*. Untuk eksternal sebenarnya agak sulit jika menggunakan range, karena sebenarnya tidak sebanding, hanya Wajib

Pajak berusaha meyakinkan dan membuktikan bahwa transaksi yang terjadi wajar sehingga memanfaatkan dengan menggunakan *range*. Pemeriksa sulit menerima jika pembanding eksternal dengan menggunakan *range*, karena seharusnya lihat saja dari fungsinya. Semakin ke atas, tingkat *omparable* semakin tinggi dan semakin ke bawah maka semakin diterima perbedaan-perbedaan tersebut. Fungsi *range* itu untuk mentoleransi jika ada perbedaan-perbedaan. Maka jika menggunakan CUP tapi memakai *range* itu jadi sebenarnya sudah tidak sama. Dan jika terdapat perbedaan pada *term of contractual* seperti *term of payment* sebenarnya CUP tidak bisa digunakan.

Pada intinya jika pada akhirnya perusahaan dapat membuktikan kewajaran bisnisnya, maka sebenarnya wajar. Seperti misalkan startegi usaha, jika dapat memberika penjelasan tanpa melakukan penyesuaian maka kewajarannya dapat diterima oleh pemeriksa. Marketnya disini masih kecil, karena itu sedang mencoba pasar. Sehingga tidak ada *adjustment* dan langsung diterima.

**7. Apakah semua transaksi yang memiliki *internal comparable* dapat menggunakan CUP?**

Tidak semua transaksi yang memiliki *internal comparable* dapat menggunakan *CUP method*. Asumsikan perbandingan total transaksi yang dilakukan antara pihak hubungan istimewa dengan pihak ketiga maksimal berbanding 90:10. Jika perbandingan jauh lebih kecil dari 10, *CUP method* sudah tidak relevan lagi untuk digunakan.

**8. Apakah barang yang menggunakan merek bisa menggunakan CUP?**

Jika suatu barang sudah memiliki *intangibile property* atau telah ada IP, maka CUP tidak bisa diterapkan dengan menggunakan *external comparable*. Jika sudah ada merek antar barang yang diperbandingkan, maka dapat digunakan metode lain selain CUP. Dalam hal ini, dijelaskan bahwa barang atau property yang dijual kepada pihak hubungan istimewa, jika tidak memiliki *internal comparable* maka tidak bisa dibandingkan

dengan data *external comparable* karena telah ada merek yang memiliki *intangible property* di dalamnya. Karena tidak ada data pembandingan *external* yang tersedia atas merek barang dagang

**9. Apakah pemeriksa dapat mengubah karakteristik perusahaan berdasarkan analisis FAR?**

Dalam melakukan analisis fungsi, maka karakteristik perusahaan dapat dianalisis kembali. Hal ini sangat berguna untuk menentukan keakuratan data pembandingan yang digunakan. Pihak DJP atau pemeriksa, dapat mengubah karakteristik perusahaan sesuai dengan hasil analisis yang dilakukan, sehingga belum tentu sama atau sesuai dengan *legal form* yang diberikan oleh Wajib Pajak, namun biasanya hal tersebut tidak diterapkan pada metode CUP, untuk metode CUP pihak DJP biasanya dapat langsung menggunakan data publik yang tersedia. Dan memang benar terdapat pengkarakterisasian, tapi sekali lagi disampaikan bahwa pengkarakterisasian tersebut biasanya tidak diterapkan di metode CUP karena pihak DJP dapat langsung membandingkannya dengan data publik, tanpa membedakan fungsi perusahaan.

\*\*\*\*\*

**Wawancara Akademisi Perpajakan Internasional**  
**Gunadi – Akademisi**  
**Selasa, 10 April 2012**

---

- 1. Apakah dengan diterbitkannya PER 32/PJ/2011 yang mengacu kepada OECD TP Guidelines 2010 bahwa atas metode TP menganut *The Most Appropriate Method* berarti akan mengurangi sengketa metode antara Wajib Pajak dengan Pemeriksa?**

Seharusnya dapat mengurangi sengketa metode, tapi pada prakteknya belum tentu dapat mengurangi perdebatan metode. Karena belum tentu pemeriksa menggunakan metode yang sama dengan Wajib Pajak.

- 2. Bagaimana penerapan pencarian data pembandingan dalam *transfer pricing documentation*?**

Pada Pasal 8 PER-32/PJ/2010 tidak dijelaskan lebih rinci hal apa saja yang termasuk ke dalam tingkat tanggung jawab, tingkat risiko dan tingkat keuntungan yang dibagi. Tingkat tanggung jawab meliputi sejauh mana perusahaan bertanggung jawab atas suatu barang. Dalam arti apakah perusahaan bertanggung jawab atas pengiriman, biaya marketing dan biaya promosi serta biaya-biaya lainnya. Sedangkan tingkat risiko lebih mengarah kepada seberapa besar risiko yang ditanggung oleh perusahaan yang melakukan transaksi penyerahan. Risiko ini juga dapat dianalisis pada karakterisasi ataupun keadaan ekonomi yang mempengaruhi kondisi.

- 3. Apakah atas penerapan penentuan metode harga transfer dengan metode CUP pada dokumentasi *transfer pricing* dapat dilakukan dengan cara segmentasi atau agregat?**

Jika terdapat penjualan produk gabungan seperti meja dan kursi maka CUP tidak dapat dipergunakan atas harga gabungan kedua produk tersebut, melainkan harus dipisah per jenis produk.

\*\*\*\*\*

**Wawancara Akademisi Perpajakan Internasional**  
**Rahmanto Surahmat – Ernst & Young**  
**Jum'at, 08 April 2012**

---

- 1. Bagaimana pendapat Bapak dengan diterbitkannya PER-32/PJ/2010? Apakah dengan adanya PER-32/PJ/2010 akan meminimalisir perdebatan metode antara Wajib Pajak dengan Otoritas Pajak?**

Menurut saya hal tersebut merupakan kemajuan, agar lebih objektif. Artinya tidak melulu melihat dari kaca mata DJP tetapi juga merujuk dengan perkembangan di OECD 2010. Kalau sengketa metode saya tidak bisa menjamin. Karena selama ini sering kali koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa itu tidak mempertimbangkan *comparable* yang tepat. Seringkali wah ini ada transaksi dengan *related party* lalu tidak *arm's length* dan dikoreksi sekian. Dikoreksi sekian itu kan tidak ada dasar dan mengatakan tidak *arm's length* padahal Wajib Pajak juga sudah menyerahkan *Transfer Pricing Documentation* dan tidak diterima. Kenyataannya demikian, padahal seharusnya itu dilihat terlebih dahulu, transaksinya ini tidak wajar karena apa. Karena pemeriksa seharusnya meng-*counter* dengan mengatakan kalau TP Doc itu kan selalu ada *comparable*-nya, patokannya apa? Itu seharusnya diserang disana (perdebatan dan sengketa data pembanding). Faktor lain yang membuat itu tidak *comparable* harusnya dijadikan dasar oleh pemeriksa untuk melakukan koreksi. Tetapi tidak hanya sampai dikoreksi saja, seharusnya mereka menjelaskan bahwa transaksi ini seharusnya bagaimana

- 2. Apakah dengan adanya PER-32/PJ/2010 perdebatan dan sengketa yang timbul adalah sengketa data pembanding?**

Ya, terutama sengketa data pembanding.

- 3. Bagaimana analisis kesebandingan dalam penerapan metode harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*?**

Dalam melakukan analisis fungsi, maka karakteristik perusahaan dapat dianalisis kembali. Hal ini sangat berguna untuk menentukan keakuratan data pembanding yang digunakan. Gunawan dan Surahmat menjelaskan bahwa pihak DJP atau pemeriksa, dapat mengubah karakteristik perusahaan sesuai

dengan hasil analisis yang dilakukan, sehingga belum tentu sama atau sesuai dengan *legal form* yang diberikan oleh Wajib Pajak, namun biasanya hal tersebut tidak diterapkan pada metode CUP, untuk metode CUP pihak DJP biasanya dapat langsung menggunakan data public yang tersedia.

**4. Bagaimana penerapan analisis FAR dalam penerapan metode harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*? Apakah karakteristik usaha harus disamakan terlebih dahulu?**

Dalam pemeriksaan biasanya mereka tidak peduli dengan karakteristik perusahaan untuk menggunakan data pembanding.

**5. Jika Wajib Pajak menggunakan *internal comparable*, bagaimana prosedur yang dilakukan oleh pemeriksa?**

Pemeriksa seharusnya tidak menguji ulang, melainkan melakukan pengujian terhadap data pembanding Wajib Pajak tersebut. Namun ada juga yang sudah menggunakan *internal comparable* maka pemeriksa akan tetap membandingkan dengan *external comparable*. Tapi dengan tidak menggunakan penyesuaian (*adjustment*).

**6. Bagaimana pengaruh kualitas dan kuantitas barang dalam penerapan metode harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*?**

Kualitas barang itu kaitannya dengan spesifikasi. Dan untuk kualitas agak sulit menilainya, tetapi jika kualifikasinya sama dan kualitasnya berbeda maka seharusnya tidak dapat dibandingkan, kurang dapat dianggap sebagai *comparable*. Namun pada prakteknya kondisi seperti ini dapat diabaikan dan tetap dianggap sebanding.

**7. Bagaimana dengan pengaruh unit analisis waktu dalam penerapan metode harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*? Apakah dalam metode CUP dapat menerapkan *multiple years*?**

Kalau *multiple years* harus satu tahun penuh maksudnya. Yang penting itu barangnya dulu harus *comparable*. Terlebih lagi terdapat beberapa barang yang sangat fluktuatif.

**8. Bagaimana kondisi yang tepat untuk menerapkan metode penentuan harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*?**

- Barangnya sama
  - Data pembandingan sama
  - Kondisi dan keadaan pasar kurang lebih juga harus sama
- Kondisi pasar sangat mempengaruhi penentuan harga transfer.

**9. Apakah metode CUP paling tepat diterapkan pada industry komoditas?**

Di Indonesia diterapkan dibarang-barang mentah, produk komoditas.

Barang yang tidak satu jenis, jelas tidak bisa diperbandingkan. Karena spesifikasinya berbeda-beda. Dan berdasarkan pengalaman saya, hal-hal seperti ini langsung dikoreksi. Belum lagi melihat volumenya, karena volume sangat mempengaruhi.

**10. Apakah penyesuaian yang relevan diterapkan dalam metode penentuan harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*?**

Penyesuaian atas data pembandingan seperti *turn of payment, delivery term*.

**11. Apakah pengaruh letak geografis dalam metode penentuan harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*?**

Hubungannya dengan transport, jika transport tidak mempengaruhi harga maka tidak masalah tidak dilakukan penyesuaian. Tetapi biasanya transport sangat mempengaruhi harga sehingga sering dilakukan penyesuaian atas hal ini. Karena yang dikoreksi adalah hal-hal yang mempengaruhi harga.

**12. Bagaimana membuat penyesuaian atas strategi bisnis dalam metode penentuan harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*?**

Penetrasi pasar, tahun-tahun pertama suatu perusahaan memasuki pasar biasanya memang merugi karena ingin melakukan penetrasi pasar. penyesuaian dilakukan jika mempengaruhi harga barang. OECD *TP Guidelines* menekankan bahwa setiap upaya harus dilakukan untuk membuat penyesuaian yang wajar dalam menerapkan metode CUP, keandalannya akhirnya tergantung pada keakuratan penyesuaian yang diperlukan. Jika terlalu banyak ketidakpastian adalah terlibat, metode CUP mungkin tidak tepat digunakan, dan kebutuhan harus ditolak, atau dikonfirmasi dengan menggunakan metode lain *transfer pricing*.

**Wawancara Praktisi Perpajakan Internasional**  
**Danny Septriadi – Danny Darussalam Tax Centre**  
**Rabu, 11 April 2012**

---

**1. Bagaimana penerapan pencarian data pembanding dalam TP Doc?**

Permasalahan yang timbul dalam penentuan harga transfer adalah **sengketa pencarian data pembanding**. Apakah pembanding *reliable*? Apakah telah memenuhi 5 faktor kesebandingan? Di negara berkembang sebenarnya penerapan *arm's length* kurang tepat. Namun dalam *Transfer Pricing* konsep *arm's length* tidak dapat dihindari dan akan selalu digunakan untuk menetapkan tingkat kewajaran harga.

**2. Bagaimana pandangan Bapak atas CUP method dalam TP Doc di Indonesia?**

Indonesia merupakan negara yang kaya akan sumber daya alamnya. Sehingga banyak industri komoditas di Indonesia. Dan atas transaksi komoditas ini dapat diterapkan dengan menggunakan metode CUP dalam menentukan data pembanding.

**3. Hal-hal apa yang harus diperhatikan dalam membuat data pembanding berdasarkan CUP method?**

Banyak hal yang harus diperhatikan dalam penggunaan CUP method, seperti:

- a. Unit analisis waktu  
Misalkan transaksi bulan Januari dan data pembanding bulan Maret
- b. Volume diskon
- c. Different location vs forex
- d. Product winner vs product loser
- e. Contract date vs shipping date
- f. Peran analisis fungsi dalam CUP
- g. Penyesuaian harga
- h. Range
- i. Setting price vs testing price

**4. Apakah terdapat kasus-kasus atas CUP method yang terjadi di negara lain?**

Ya, seperti SNF Australia, kasus Hofert.



**Wawancara Praktisi Perpajakan Internasional**  
**Prianto Budi S – Bidakara**  
**Rabu, 15 Februari 2012**

---

**1. Bagaimana pendapat Bapak terhadap pemilihan metode *transfer pricing* dalam menentukan harga transfer yang wajar khususnya metode CUP?**

Berdasarkan perubahan peraturan pada PER-32/PJ.04/2011 pemilihan metode *transfer pricing* berubah dari metode secara hirarkis menjadi *the most appropriate method*, sehingga Indonesia sekarang mengacu kepada OECD 2010. Untuk itu Wajib Pajak sekarang dapat langsung menggunakan metode yang sesuai tanpa harus menguji satu per satu dari atas. Sedangkan untuk metode CUP, Wajib Pajak harus dapat menentukan dahulu data pembanding dan kondisi yang sesuai sebelum memutuskan untuk menggunakan suatu metode.

**2. Bagaimana penerapan pencarian data pembanding dalam penentuan harga transfer CUP pada *transfer pricing documentation*?**

Untuk penentuan data pembanding, diutamakan untuk menggunakan internal data.

**3. Bagaimana contoh penyesuaian atas koreksi karakteristik produk dalam penerapan penggunaan data pembanding internal pada Metode CUP pada *transfer pricing documentation*?**

Contohnya PT X melakukan transaksi penjualan produk cat tembok kepada pihak afiliasi dan pihak independen, maka data pembanding menggunakan pembanding internal. Berdasarkan karakteristik produk, terdapat sedikit perbedaan daya tahan produk antara pihak afiliasi dengan pihak independen. Perbedaan terletak pada suatu campuran bahan agar cat lebih tahan lama yang tidak diberikan pada pihak afiliasi. Atas perbedaan tersebut dapat dihitung secara matematis sehingga dapat dilakukan penyesuaian pada pihak independen.

**4. Bagaimana contoh penyesuaian atas strategi usaha produk dalam penerapan penggunaan data pembandingan internal pada Metode CUP pada *transfer pricing documentation*?**

Misalkan perusahaan X memproduksi semen dan berlokasi di pulau Jawa, melakukan penjualan kepada pihak hubungan istimewa dan pihak ketiga yang sama-sama berlokasi di pulau Jawa dan melakukan penjualan terhadap pihak ketiga lainnya yang berlokasi di pulau Sumatera. Secara logis, seharusnya harga yang diberikan kepada pihak ketiga lebih mahal karena tidak memiliki hubungan istimewa dan karena jarak lokasi yang jauh sehingga dibutuhkan biaya tambahan untuk jasa pengiriman. Namun pada kenyataannya harga yang diberikan kepada pihak ketiga di Pulau Sumatera jauh lebih murah dibandingkan dengan harga yang diberikan atas penjualan semen di pulau Jawa. Mengapa hal ini bias terjadi? Jawabannya karena terdapat suatu strategi usaha didalamnya. Perusahaan memberikan harga yang jauh lebih murah atas penjualan ke pulau Sumatera karena terdapat pesaing unggul atas produsen semen di pulau Sumatera, sehingga perusahaan membuat suatu strategi dengan melakukan penjualan dibawah harga pasar Sumatera.

Atas suatu strategi usaha diatas dapat diterima dan dianggap wajar apabila memang dapat dijelaskan dengan jelas maksud, tujuan dan alasan perusahaan melakukan strategi usaha tersebut. Sehingga tidak perlu dilakukan penyesuaian lebih lanjut atas strategi usaha atau jika ingin mendapat hasil yang lebih akurat, penyesuaian dapat dilakukan atas *contractual term* dari transaksi penjualan tersebut.

**Wawancara Praktisi TP Documentation**  
**Kristadji – Danny Darussalam Tax Centre**  
**Rabu, 11 April 2012**

---

**1. Bagaimana pandangan Bapak dengan konsep *transfer pricing* di Indonesia?**

perspektif orang leiden itu sebenarnya yang paling pertama dilakuin ialah comparability analisisnya dahulu baru metode

Konsep TP Diamond:

1) Related Party

2) FAR

Informasi dalam supply chain, apa value driver dari supply chain tersebut. Misalkan tekhnologinya, dalam komoditas misalnya mendapat supplier yang murah.

3) Method

- One Side = RPM, Costplus
- Two Side = Lebih diutamakan karena merupakan kesepakatan 2 belah pihak. Contohnya metode CUP dan Profit Split.
- Direct
- Indirect

Pemilihan metode:

- The best method
- Hyrarcy
- The most appropriate = yang berlaku sekarang sesuai dengan OECD TP Guidelines 2010

4) Comparable

9 steps sesuai dengan OECD TP Guidelines 2010

**2. Bagaimana aplikasi penerapan dan masalah apa saja yang timbul dalam metode penentuan harga transfer CUP dalam dokumentasi *transfer pricing*?**

Masalah FAR, kenapa FAR itu penting ? Karena sebenarnya FAR itu ialah walaupun disebut *comparability* analisis itu jantungnya analisis sebenarnya tapi di FAR banyak sekali informasi penting mulai dari bisnis tersebut dia dalam *supply chain group* itu fungsinya sebagai apa. Apa *value driver* dari *supply chain* tersebut, misal *value drive* dalam industri IT adalah teknologi /

keterampilan penguasaan teknologi, kemudian misal komoditas dia bisa mendapat supplier yang murah.

Untuk penerapan penggunaan metode, dikenal 3 diantaranya:

Kalau Transaksional dan Tradiksional, kalau masalah pengelolaan metode ada juga Tradiksional versus Transaksional kemudian *One side method*, Swadaya masalah, Direct method tapi ini sebenarnya sudah tua. Sebenarnya cup itu tradiksional dan kenapa sided lebih diutamakan karena kesepakatan dua belah pihak jadi kalau masalah pricing harga disana beda harga jual disini berapa, berbeda dengan RPM, kostrat itu cuma *one side* saja. Itu sudah jelas..kalau memilih metode itu ada 3 hal.

Kalau apa hubungannya dengan FAR, kita tahu FAR ada berapa karakteristiknya Ada 5 karakteristik. Yah, sebenarnya cup itu sendiri dapat dipakai segala macam functionnya..Tidak musti produknya saja. Jadi cup itu 5 faktor perbandingan dilihat semua dan itu harus perfect tapi yg utamakan produknya, cup juga dianggap metode paling sulit.

Wah metode paling sulit mas ?

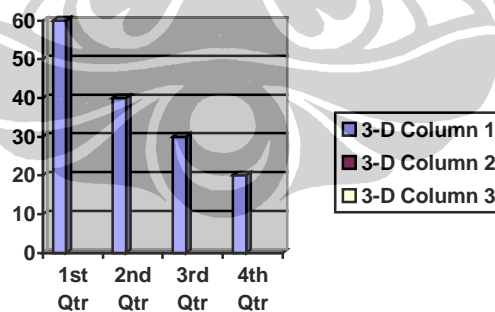
Iyah dan dilihat secara perspektif ekonomi dan faktor perbandingan, metode ini paling tepat untuk transfer pricing. Karena faktor perbandingan yang diutamakan, menurut kamu apa yang dilihat dari analisis perbandingan atau kita harus menemukan apa . Tapi kalau dari Far fungsinya sudah berbeda, tidak bisa yah mas, bukannya harus sama..Ooh tidak bisa, eeh.. sebenarnya bisa selama itu tidak ada efek pada harga itu tidak masalah, banyak orang berdebat masalah big count (volume) atau risk country. Selama itu tidak masalah.. Selama tidak ada masalah itu maksud mas tidak mempengaruhi harga

Belum tentu yang beda itu harus di adjust karena kita harus lihat dulu apakah itu mempengaruhi harga / material dan itu penting untuk membuat comparability adjustment. Setelah kita lihat beberapa hal yang mempengaruhi harga, kita pilah-pilah lagi. Pilah-pilah dengan sejauh mana adjustment tersebut dapat menghasilkan hasil yang reliable artinya akurat dan dapat diandalkan. Dan banyak sekali isunya disini, kalau di OECD contohnya

comparability adjustment apa? Di OECD paling banyak itu working capital adjustment. Dalam comparability adjustment yang penting adalah perbedaan yang material yang mempengaruhi harga, jadi jika tidak mempengaruhi harga maka bisa di skip saja, sehingga tidak dianggap sebagai masalah. Tetapi harus mengecek juga apakah faktor pembeda tersebut mempengaruhi atau tidak mempengaruhi harga, itu adalah langkah pertamanya. Langkah kedua setelah melisting perbedaan tersebut kita perhatikan lagi karena tidak semuanya bisa di-adjust.

### 3. Bagaimana kondisi yang diperbolehkan untuk melakukan adjustment dalam CUP method?

- Kualitas atau kuantitas produk
  - Function, apakah ada level market yang berbeda
  - Working capital
  - Volume discount
  - Country risk
  - Unit analisis waktu
  - Freight
  - Terms of payment
  - Domestic rules (tax)
  - Currency
  - Kualitas/kuantitas produk
- Contoh: kualitas biji kopi  
Kuantitas:



- Level of market  
Market → end user  
Market → distributor → end user  
2%                      100
- Terms of payment
- Economic geographic (selera, resiko, kompetensi)
- Bisnis strategi
- Working capital

jika perbedaan market dapat dihitung berdasarkan persentase seperti contoh diatas, tentu akan sangat mudah untuk melakukan penyesuaian. Dan pada penerapannya hal tersebut sulit dilakukan. Dari sisi otoritas pajak pada kenyataannya dapat dilakukan koreksi penetapan harga atas *level of market*, karena dianggap mempengaruhi harga dan tidak wajar walaupun telah dilakukan penyesuaian.

**4. Apa saja jenis produk (tangible) yang dapat menggunakan metode penentuan harga transfer CUP dalam dokumentasi *transfer pricing*?**

Dalam TP Manual, terdapat penjelasan mengenai penerapan metode CUP:

- 1) Produk raw material/komoditas
- 2) Produk hewani seperti daging
- 3) Produk pabrikan tanpa merek

**5. Bagaimana dengan penerapan *contractual term* dalam penentuan metode harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*?**

Sehubungan dengan contractual term, terdapat suatu isu lanjutan dalam CUP:

Contract	Delivery
<hr/>	
Future (6 bulan)	Spot

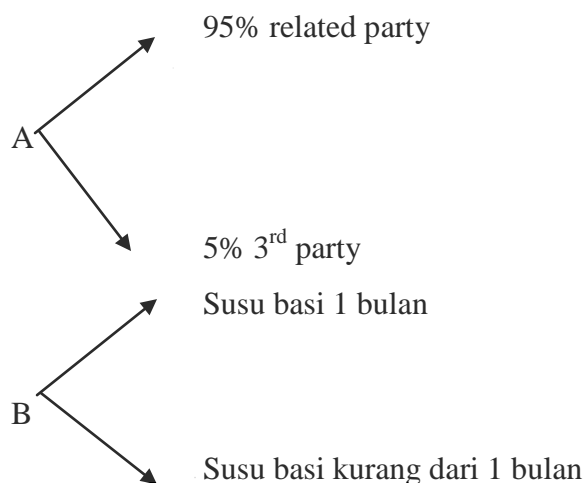
Seharusnya menggunakan future

Lebih baik jika dalam kondisi seperti ini, WP menggunakan APA

Contoh kasus:

Self serving → US

5% ke third party



**6. Apakah kelemahan yang terdapat pada *external comparable*?**

Kelemahan eksternal data pembanding adalah dari sisi FAR, pada umumnya data pembanding tidak memberikan penjelasan mengenai FAR hanya menyebutkan eksportir atau distributor

**7. Bagaimana penerapan rentang harga wajar atau *range length principle* dalam metode penentuan harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*?**

*Range* dalam metode CUP dapat digunakan jika data pembanding eksternal yang tersedia lebih dari satu, kemudian dapat dilakukan penyesuaian atas data pembanding eksternal tersebut sehingga hasil yang didapat akurat.

**8. Bagaimana penerapan *multiple years* dalam metode penentuan harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*?**

Jika digunakan untuk metode TNMM masih bisa menggunakan *multiple years*. Namun untuk metode CUP Wajib Pajak harus menggunakan tahun yang sama.

**9. Apakah permasalahan yang timbul dalam informasi FAR data pembanding yang akan digunakan dalam metode penentuan harga transfer CUP pada dokumentasi *transfer pricing*?**

Informasi *database* yang tersedia sangat minim akan penjelasan FAR dan tidak semua menjelaskan akan informasi FAR, khususnya pada *database* CUP, sehingga asumsinya *database* CUP adalah *database* publik yang telah di-*quote* sebagai *market quote*. Sedangkan *database* yang biasanya menjelaskan mengenai detail informasi FAR adalah *database* TNMM.

\*\*\*\*\*

**Wajib Pajak – PT X**  
**(Produksi *tangible assets* dan menggunakan pembandingan internal)**  
**Jum'at, 16 Maret 2012**

**1. Bagaimana penerapan pencarian data pembandingan dalam TP Doc?**

Dalam penerapan data pembandingan, kami menggunakan data pembandingan internal karena perusahaan melakukan transaksi dengan pihak hubungan istimewa dan pihak lainnya. Rincian di bawah ini merupakan salah satu contoh di bawah ini merupakan salah satu data pembandingan yang sebanding antara produk yang kami jual kepada pihak istimewa dan ketiga. Hasilnya menunjukkan kewajaran.

	292-0071-2.6LT				292-0073-20LT				148-0099-1LT			
	Pihak Independen		Pihak Afiliasi		Pihak Independen		Pihak Afiliasi		Pihak Independen		Pihak Afiliasi	
	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata
Januari	986	107.061	1.171	83.887	26	650.366	27	557.194	-	-	26	79.449
Februari	888	107.061	642	85.281	48	650.366	67	531.100	12	79.449	-	-
Maret	61	107.061	358	84.062	7	650.366	28	549.952	12	79.449	-	-
April	856	107.061	524	96.648	42	650.366	56	528.812	-	-	3	79.449
Mei	285	107.061	438	94.658	21	650.366	56	591.175	4	79.449	32	79.449
Juni	756	107.061	512	99.829	19	650.366	130	645.813	12	79.449	6	79.449
Juli	744	107.061	760	107.061	51	650.366	54	650.366	24	79.449	12	79.449
Agustus	596	107.061	976	107.061	32	650.366	38	650.366	-	-	-	-
September	920	107.061	1.024	107.061	13	650.366	65	650.366	-	-	-	-
Oktober	1.488	107.061	741	107.061	36	650.366	48	650.366	-	-	60	79.449
Nopember	1.032	107.061	661	107.061	55	650.366	14	650.366	-	-	-	-
Desember	342	107.061	881	107.061	90	650.366	25	650.366	-	-	-	-
Harga Rata-Rata Pihak Independen		107.061				650.366				79.449		
Harga Rata-Rata Pihak yang Diuji				99.702				610.872				79.449
Kesimpulan	Di bawah data pembandingan				Di bawah data pembandingan				Sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha			



	409-0099-1LTSET				799-B-1LT				799-I-1LT			
	Pihak Independen		Pihak Afiliasi		Pihak Independen		Pihak Afiliasi		Pihak Independen		Pihak Afiliasi	
	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata	Kuantitas	Rata-Rata
Januari	-	-	24	49.835	150	63.600	169	63.600	48	93.230	48	93.230
Februari	-	-	48	49.835	216	63.600	109	63.600	42	93.230	26	93.230
Maret	96	49.835	75	49.835	162	63.600	140	63.600	24	93.230	45	93.230
April	12	49.835	-	-	162	63.600	130	63.600	30	93.230	(13)	93.230
Mei	-	-	42	49.835	60	63.600	164	63.600	-	-	10	93.230
Juni	-	-	-	-	198	63.600	212	63.600	30	93.230	21	93.230
Juli	-	-	30	49.835	198	63.600	206	63.600	36	93.230	14	93.230
Agustus	-	-	-	-	96	63.600	237	63.600	29	93.230	21	93.230
September	-	-	-	-	276	63.600	168	63.600	30	93.230	34	93.230
Oktober	60	49.835	-	-	90	63.600	137	63.600	42	93.230	18	93.230
Nopember	48	49.835	-	-	210	63.600	120	63.600	30	93.230	30	93.230
Desember	-	-	-	-	168	63.600	224	63.600	18	93.230	19	93.230
Harga Rata-Rata Pihak Independen		49.835				63.600				93.230		
Harga Rata-Rata Pihak yang Diuji				49.835				63.600				93.230
Kesimpulan	Sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha				Sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha				Sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha			

Sedangkan untuk gambar berikutnya ini menunjukkan bahwa transaksi yang dilakukan perusahaan tidak *arm's length*, penyebabnya bermacam-macam sehingga untuk ke depannya kami telah melakukan penyesuaian sehingga menghasilkan harga yang wajar. Setelah dilakukan perbandingan harga transfer dengan menggunakan data pembanding internal yang, didapatkan hasil bahwa harga transfer dengan pihak afiliasi tidak wajar dan atas perbedaan harga transfer tersebut dalam kasus ini tidak dapat dilakukan penyesuaian karena berdasarkan analisis kesebandingan semuanya telah sama. Maka atas selisih harga tersebut dapat dikoreksi oleh pemeriksa. Hasil berbeda didapat pada tabel dibawahnya dimana pada tabel tersebut menggambarkan bahwa setelah dilakukan perbandingan harga transfer dengan menggunakan data pembanding internal, didapatkan hasil bahwa Wajib Pajak telah melakukan harga transfer kepada pihak afiliasi sesuai dengan *arm's length principle*. Sehingga hasilnya wajar dan tidak dilakukan koreksi. Sebenarnya perusahaan telah melakukan harga transfer kepada pihak afiliasi sesuai dengan *arm's length principle*, namun penerapan tersebut tidak dilakukan pada awal tahun atau bulan Januari melainkan baru dimulai pada bulan Juli.