

BAB DUA

TINJAUAN LITERATUR DAN METODE PENELITIAN

A. Tinjauan Literatur

A.1 Pengertian *Transfer Pricing*

Angharad Miller dan Lynne Oats dalam bukunya "*Principles of International Taxation*" mengatakan bahwa istilah *transfer pricing* berarti penetapan harga dari suatu transaksi bisnis antara para pihak yang berasosiasi. Perhatikan bahwa dalam definisi tersebut tidak menyebutkan tentang perpajakan. Banyak literatur tentang *transfer pricing* di lingkup akuntansi manajemen yang tidak secara langsung berhubungan dengan pajak, namun apabila diskusi tentang *transfer pricing* diletakkan dalam konteks pajak internasional, maka kita akan mengartikan sebagai manipulasi artifisial atas harga transfer internal di dalam suatu grup perusahaan multi nasional, dengan tujuan menciptakan keuntungan dari sisi pajak¹

Dengan memanipulasi harga transfer, Perusahaan Multi Nasional (PMN) dapat mengurangi besarnya pengenaan pajak secara global dengan mentransfer penghasilan yang lebih tinggi ke negara yang menerapkan pajak rendah atau dengan mentransfer pengeluaran / biaya yang tinggi ke negara yang menerapkan tarif pajak tinggi². Harga yang ditetapkan bisa berbasis harga pasar atau non harga pasar, walau dapat diduga, bila tujuan utamanya ingin menggeser beban pajak maka yang akan digunakan sebagian besar PMN adalah non harga pasar untuk basis *transfer pricingnya*.

Transfer pricing akan menjadi masalah yang pelik kalau suatu negara menempatkannya dalam ruang lingkup yang sempit yaitu sebatas kepentingan nasionalnya. *OECD Guidelines* (1995) menyatakan bahwa masalah antar negara ini tidak dapat dianggap hanya merupakan suatu

¹ Miller, op.cit. hal. 205

² Mukesh Butani., loc.cit

urusan di setiap yuridiksi secara terpisah, tetapi harus dipandang dalam konteks jejaring perpajakan internasional (antar negara) yang lebih luas³.

Transfer pricing juga membuat administrasi pajak di tiap negara menghadapi masalah, baik pada tataran kebijakan maupun praktik. Pada tataran kebijakan, pihak administrasi pajak harus mempertimbangkan hak pemajakannya yang legitisasi atas laba yang secara *appropriate* (sewajarnya) dianggap diperoleh dari kegiatan yang berada di wilayah teritorialnya, serta menghindari pemajakan atas penghasilan yang sama, yang merupakan hak sah negara lain untuk mencegah timbulnya pajak ganda internasional, sebab pajak ganda dapat menghambat arus mobilitas barang, jasa dan modal serta investasi antar negara⁴. Pada tataran praktik, administrasi pajak terkendala oleh fakta tidak mudahnya memperoleh data dan informasi perpajakan yang berada di luar wilayah yuridiksinya⁵.

Disisi lain, untuk mencegah PMN memindahkan penghasilan kena pajaknya dan menghindari pembagian yang tidak adil atas penghasilan antar negara, maka sangat penting untuk memberikan kewenangan kepada administrasi pajak untuk menghitung kembali penghasilan dari perusahaan asosiasi jika penghasilan tersebut tidak merefleksikan penghasilan kena pajak sebenarnya (*true taxable profit*) yang timbul di negara tersebut, dan kewenangan tersebut harus diundangkan dalam ketentuan domestik⁶.

Walau otoritas fiskal meyakini bahwa optimalisasi pajak secara global selalu menjadi pendorong utama dilakukannya *transfer pricing*, sesungguhnya ada variabel lain yang ikut menjadi pemicu⁷, yaitu : strategi dan tujuan perusahaan, kehadiran unit – unit bisnis otonom dalam perusahaan, kualitas dan kuantitas informasi yang dapat digunakan dalam proses pengambilan keputusan *transfer pricing*, posisi pasar dari produk itu sendiri (termasuk oligopoli dan oligopsoni), kondisi bisnis secara umum dan variabel lainnya.

³ Gunadi, *Transfer Pricing : Penghindaran atau Penggelapan Pajak?*, Bisnis Indonesia, 14 Februari 2008

⁴ *ibid*

⁵ *ibid*

⁶ John Hutagaol, Darrusalam & Danny Septriadi, *Kapita Selekt Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2006), 164

⁷ Robert Feinschreiber, *Transfer Pricing Handbook :Business Facets of Transfer Pricing*, (Canada: John Wiley and Sons, 2001), 1-31

A.2 Prinsip *Arm's Length Price*

Konsep ekonomi utama dibalik prinsip harga pasar wajar adalah tujuan dari bisnis yang berupa maksimalisasi profit, yaitu semua entitas seharusnya berusaha mendapatkan keuntungan dari transaksi, sepadan dengan fungsi yang telah dilaksanakan, resiko yang diasumsikan dan aktiva yang telah digunakannya⁸.

Prinsip *arm's length* tercermin dalam model perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty*) baik model dari OECD maupun model Perserikatan Bangsa – Bangsa (*United Nation Model*). Dalam kedua model disebutkan bahwa kondisi yang diciptakan atau dibuat antara dua perusahaan dalam hubungan komersial maupun keuangan yang berbeda dari kondisi yang terjadi antara perusahaan yang bersifat independen, kemudian terjadi suatu keuntungan yang seharusnya diakui oleh suatu perusahaan tetapi karena alasan kondisi tersebut, keuntungan menjadi tidak diakui, maka keuntungan tersebut harus diakui sebagai milik perusahaan tersebut dan dikenakan pajak sesuai dengan seharusnya

Rumusan tersebut memberi jalan bagi penentuan laba usaha yang sebenarnya bila terjadi transaksi antara dua pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan memperlakukan perusahaan – perusahaan tersebut sebagai entitas yang terpisah. Walau demikian, tidak dapat dikatakan bahwa perusahaan yang mengalami kerugian atau menerima laba lebih rendah daripada laba normal adalah yang tidak menggunakan harga pasar wajar karena keputusan yang diambil perusahaan didasarkan pada pertimbangan lain, seperti tujuan jangka panjang⁹.

Secara bisnis komersial, penentuan harga transfer yang tidak sama dengan harga pasar dapat didorong secara murni oleh kebijakan usaha. Beberapa kebijakan tersebut misalnya, motivasi untuk mendapatkan atau memelihara pangsa pasar (*market penetration*), merangsang produktivitas dan kinerja manajer lokal, menaikkan rating perusahaan di negara tertentu, mengontrol gengsi perusahaan asosiasi, meningkatkan bagian laba

⁸Mukesh Butani, op.cit, hal. 4

⁹ ibid

perusahaan patungan, mengamankan arus kas (*cash flows*) anak perusahaan dan membina hubungan baik dengan pemerintah tuan rumah (*host government*)¹⁰

Implementasi dari *arm's length principle* dalam prakteknya juga tidak selalu berjalan mulus, ada beberapa hambatan yang dapat diidentifikasi yaitu¹¹ :

- adanya spesifikasi khusus yang bersifat alamiah dari barang dan jasa dan sifat unik dari masing – masing aktiva tidak berwujud akan menyulitkan bila dilakukan perbandingan
- masing – masing entitas yang independen sangat mungkin untuk tidak melakukan transaksi yang sama, karena terbentur aturan tentang Hak Atas Kekayaan Intelektual /HAKI (*copyright*)
- pembuktian harga transfer yang benar akan menimbulkan beban administratif yang besar bagi otoritas fiskal dan memakan waktu yang lama, sementara situasi telah berubah cepat dari waktu ke waktu
- unsur kerahasiaan adalah penghalang utama tersedianya informasi yang komparabel

A.3 Burden of Proof (Beban Pembuktian)

Ada satu konsepsi penting lainnya yang berkaitan dengan *transfer pricing*, yang disebut *burden of proof* yaitu menyangkut siapa yang harus membuktikan apakah harga transfer yang digunakan telah sesuai dengan harga pasar wajar. Menurut *OECD Guidelines* (1995), kewajiban tentang dokumentasi sangat mungkin dipengaruhi oleh aturan yang mengatur tentang *burden of proof* di yuridiksi tersebut.

Pada yuridiksi yang menganut *self assessment*, administrasi pajak menanggung beban pembuktian tersebut, sehingga Wajib Pajak tidak perlu membuktikan kebenaran transaksi *transfer pricing*nya, kecuali pihak administrasi pajak mengungkapkan/menemukan kasus yang menunjukkan bahwa penetapan harga tidak konsisten dengan prinsip harga pasar

¹⁰ Gunadi, Pajak Internasional, (Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 1997), 192

¹¹ *ibid*

wajar¹². Walaupun beban pembuktian ada pada administrasi pajak, namun Wajib Pajak tetap dapat dikenai kewajiban membuat dokumentasi atas penetapan harga transfernya, karena tanpa dokumen yang memadai, pihak administrasi pajak tidak akan dapat memeriksa kasus yang ada dengan baik. Bahkan, di beberapa yuridiksi, bila Wajib Pajak tidak dapat menyediakan dokumentasi yang memadai, bisa terjadi pergeseran beban pembuktian dalam rangka menyanggah rincian koreksi yang diberikan oleh administrasi pajak.

Pada yuridiksi yang menerapkan *official assessment*, beban pembuktian ada pada Wajib Pajak¹³. Dalam sistem *official assessment* ini, otoritas pajak juga tetap harus mengikuti ketentuan umum seperti prinsip harga pasar wajar yang tidak boleh dilanggar, karena apabila terjadi perbedaan pandangan antara Wajib Pajak dan Otoritas Pajak, maka beban pembuktian seolah bergeser ke pihak otoritas pajak, yang harus membuktikan bahwa penetapannya telah sesuai dengan aturan yang ada¹⁴. Namun ditekankan oleh *OECD Guidelines* (1995), yang terpenting adalah baik administrasi pajak maupun wajib pajak harus sungguh – sungguh berupaya, dengan dilandasi niat baik, untuk menunjukkan bahwa penetapan harga transfer konsisten dengan prinsip harga pasar wajar, terlepas dari siapa yang harus menanggung beban pembuktian.

A.4 Sisi Akuntansi *Transfer Pricing*

Sedari awal pembahasan *transfer pricing* adalah dari sudut implikasinya pada penerimaan pajak di satu atau lebih negara, padahal harga transfer juga adalah istilah yang umum dalam akuntansi, yang berarti suatu jumlah yang dikenakan (*charged*) oleh satu unit (*segment*) pada sebuah organisasi atas barang atau jasa yang di suplai ke unit (*segment*) lainnya dalam organisasi yang sama¹⁵. Membahas *transfer pricing* dari sisi akuntansi berarti membahasnya dalam lingkup suatu perusahaan, dan konsepsi

¹² OECD Guidelines (1995)

¹³ *ibid*

¹⁴ *ibid*

¹⁵ Horngren, Sundem, Stratton, Introduction to Management Accounting, 12 ed, (Prentice Hall Business Publishing, 2002), 115

utamanya adalah desentralisasi, yang bisa dimaknai kebebasan yang dimiliki oleh manajer ditingkat lebih bawah untuk membuat keputusan¹⁶.

Desentralisasi juga berkaitan dengan *responsibility centres* yang ada di perusahaan. Ada empat (4) *responsibility centre*¹⁷, yaitu :

1. *Cost Center*, yaitu suatu pusat tanggung jawab hanya atas *cost* (biaya), yang bisa saja berasal dari pusat tanggung jawab atau investasi yang mendatangkan penghasilan,
2. *Revenue Center*, yaitu suatu pusat tanggung jawab hanya atas pengendalian *revenue* (penghasilan) yang berasal dari pusat (*center*) tersebut saja,
3. *Profit Center* atau pusat laba, yaitu pusat tanggung jawab atas pengendalian penghasilan dan biaya,
4. *Investment Center* atau pusat investasi, yaitu pusat tanggung jawab atas pendapatan, biaya dan perencanaan serta pengendalian investasi.

Ada tiga metode yang dapat digunakan untuk menentukan harga transfer internal¹⁸, yaitu:

1. *Market based transfer price*, yang mendasarkan harga transfer pada harga pasar bila tipe pasar adalah persaingan sempurna
2. *Cost based transfer price*, yaitu proses penentuan harga transfer dalam kondisi sebagai berikut :
 - Berguna bila harga pasar tidak tersedia
 - Berdasarkan *full cost* atau variasi harga lainnya
3. *Negotiated transfer price*, yaitu proses penentuan harga transfer berdasarkan kesepakatan yang dibuat antar divisi.

¹⁶ *ibid*

¹⁷ *ibid*

¹⁸ *Ibid*

A.5 Strategi *Transfer Pricing*

Menurut Robert Feinschreiber, ada dua strategi yang paling banyak digunakan Perusahaan Multi Nasional dalam menerapkan *Transfer Pricing*, yaitu¹⁹ :

1. Pendekatan "*Head in the Sand*", yang menekankan pada sikap pasif dan menunggu dari PMN, dan baru akan bereaksi bila telah ada aksi dari otoritas fiskal, dan tidak akan "memberi jalan masuk yang mudah" bagi pihak fiskus dengan membuat dokumentasi *Transfer Pricing* yang terinci.
2. Pendekatan "*Comprehensive Analysis*". Dalam pendekatan ini, PMN akan mempersiapkan diri dengan sangat baik segala sesuatu yang berkaitan dengan *transfer pricing* ini, dan menciptakan tim yang diberi wewenang untuk mengambil keputusan, baik di dalam maupun di luar perusahaan. Suatu tim yang komprehensif, menurut Feinschreiber, paling tidak akan terdiri dari lebih tiga puluh (30) orang profesional, yang akan bertanggung jawab sesuai dengan disiplin ilmunya masing – masing.

A.6 Dokumentasi *Transfer Pricing*

A.6.1 Definisi dan Arti Penting Dokumentasi *Transfer Pricing*

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, dokumentasi adalah "pengumpulan, pemilihan, pengolahan dan penyimpanan informasi dibidang pengetahuan" atau "pemberian atau pengumpulan bukti dan keterangan (seperti gambar, kutipan, guntingan koran dan bahan referensi lain)"²⁰, sehingga secara bahasa, dokumentasi *Transfer Pricing* bisa diberi arti sebagai sebuah proses pengumpulan, pemilihan, pengolahan dan penyimpanan informasi tentang *transfer pricing* (penetapan harga transfer).

¹⁹ Robert Feinschreiber, op.cit, hal. 87

²⁰ Departemen Pendidikan Nasional, Kamus Besar Bahasa Indonesia, Edisi Ketiga (Jakarta: Balai Pustaka, 2005)

Sedangkan bila dilihat dari sisi pajak, arti penting dokumentasi *Transfer Pricing* dapat dilihat dari arahan OECD *Guidelines* tentang beberapa hal yang terkait dengan penetapan harga transfer²¹, yaitu :

1. Informasi yang relevan dalam penetapan harga transfer adalah bersifat kasuistis karenanya tergantung fakta dan situasi per kasus, sehingga walaupun ada dokumen yang harus disiapkan dalam setiap kasus, tidak mungkin menyamakan jenis dokumen yang akan diminta dalam setiap pemeriksaan *Transfer Pricing*. Arahan dalam *guidelines* ini bermaksud untuk menunjukkan jenis-jenis informasi yang umumnya dapat menjembatani kedua belah pihak dalam penyelesaian kasus, namun harus dicatat bahwa arahan ini bersifat umum sehingga bukan ingin menetapkan minimum dokumen yang harus disiapkan Wajib Pajak dan bukan pula memuat daftar yang harus semuanya diminta oleh otoritas pajak.
2. Analisa tentang dipenuhinya prinsip harga pasar wajar umumnya memerlukan beberapa informasi antara lain tentang perusahaan asosiasi yang terlibat dalam transaksi, transaksi mana yang akan diperiksa, fungsi – fungsi yang dijalankan, informasi tentang transaksi sejenis yang dilakukan oleh anak perusahaan dengan perusahaan lain, dan faktor – faktor lain yang juga berpengaruh, seperti sifat dan jenis transaksi, kondisi perekonomian, asset yang digunakan dalam transaksi, alur barang atau jasa yang bergerak dalam lingkup grup PMN, serta perubahan atau renegotiasi perjanjian yang telah ada, dan yang tak kalah pentingnya adalah daftar perusahaan sejenis yang melakukan transaksi serupa sebagai pembanding.
3. Dalam kasus – kasus *transfer pricing* tertentu, akan sangat membantu bila dimiliki informasi tentang masing – masing anggota PMN yang terlibat dalam transaksi. Informasi tersebut mencakup : gambaran kegiatan usaha, struktur organisasi, lingkup kepemilikan dalam grup tersebut, jumlah penjualan dan

²¹ OECD Guidelines (1995)

hasil operasi selama beberapa tahun sebelumnya, dan sampai di tingkat mana transaksi dengan perusahaan asosiasi di luar negeri dilakukan.

4. Informasi tentang penetapan harga juga sangat berguna, termasuk strategi bisnis dan pertimbangan khusus lainnya.

Dengan demikian, dapat diambil kesimpulan bahwa menurut *OECD Guidelines*, Wajib Pajak harus membuat langkah yang tepat pada saat penetapan harga transfer guna memastikan bahwa harga tersebut tidak bertentangan dengan aturan pajak terutama penerapan prinsip harga pasar wajar. Di pihak lain, otoritas pajak harus memiliki hak untuk mendapatkan dokumen yang disiapkan atau berkaitan dengan proses penetapan harga tersebut, dalam rangka menguji penerapan prinsip harga pasar wajar. Kebutuhan akan dokumen harus diselaraskan dengan beban dan biaya administrasi, khususnya bila proses ini menyangkut dokumen yang tidak diperlukan kecuali untuk keperluan pajak.

Otoritas Pajak dan Wajib Pajak juga harus memiliki komitmen untuk meningkatkan kerjasama dan kesepahaman diantara kedua belah pihak, agar tercipta penetapan harga pasar wajar yang terpercaya sekaligus terhindar dari kerumitan yang ditimbulkan oleh masalah dokumentasi jika dilakukan pemeriksaan nantinya.

Indonesia sendiri sampai dengan pembuatan tesis ini (bulan Juni 2008) belum membuat suatu aturan khusus tentang dokumentasi *transfer pricing* yang rinci, walau keharusan membuat dokumentasi untuk transaksi yang melibatkan pihak yang memiliki hubungan istimewa telah diwajibkan sejak 1 Januari 2008. Sedangkan secara umum, pembukuan untuk Wajib Pajak Badan adalah diwajibkan oleh undang – undang (Pasal 28 Undang Undang KUP), dalam pasal tersebut juga disebutkan bahwa pembukuan harus dilandasi dengan niat baik dan mencerminkan keadaan yang sebenarnya.

Di beberapa negara, dokumentasi *transfer pricing* diwajibkan oleh undang– undang, seperti terlihat dari beberapa pernyataan dibawah ini :

- metode *transfer pricing* harus memenuhi dua persyaratan umum agar terhindar dari *transfer pricing penalty*, yaitu detail persyaratan tentang

metode itu sendiri dan dokumentasi yang berhubungan dengan metode yang dipilih²²

- dokumentasi *transfer pricing* adalah inti dari suatu proses penetapan dan penjelasan harga dari suatu transaksi *cross border*²³
- dokumentasi Wajib Pajak adalah faktor utama untuk menentukan apakah *department* akan mereview suatu kasus *Transfer Pricing* lebih mendetil²⁴
- setiap *person* yang melakukan transaksi pajak internasional harus menyimpan dan memelihara semua informasi dan dokumen yang dipersyaratkan oleh aturan yang dibuat oleh *the board*²⁵

Dengan demikian, ketentuan *transfer pricing* juga merupakan panduan hukum bagi Wajib Pajak dalam menjalankan kebijakan *transfer pricing*-nya, jadi jangan sampai wajib pajak dipersalahkan atas sesuatu yang tidak diatur²⁶.

A.6.2 Dokumentasi *Transfer Pricing* Menurut Organisasi Multilateral (OECD, PATA dan EU TPD)

OECD adalah singkatan dari *Organization for Economic Co-Operation and Development*. Fokus OECD kini berubah menjadi lebih berorientasi global seiring dengan meluasnya *scope* (ruang lingkup) yang semula hanya terbatas pada negara-negara anggotanya (tiga puluh negara²⁷) menjadi ke sekitar seratus negara yang berasosiasi dengannya.

Bagian dari OECD yang berkecimpung dalam area perpajakan adalah CFA atau *The Committee on Fiscal Affairs*. Melalui kerja keras komite

²² UU Pajak Amerika : Section 482 of *Internal Revenue Code*, Robert Feinschreiber, *Transfer Pricing Hand book*, 2001

²³ UU Pajak Selandia Baru, *Inland Revenue New Zealand*, internet , diunduh tanggal 3 Maret 2008

²⁴ UU Pajak Kanada, IC 87-2R, internet, diunduh tanggal 3 Maret 2008

²⁵ UU Pajak India, *section 92D*, internet, diunduh tanggal 03 Maret 2008

²⁶ *Perusahaan Multi Nasional, Transfer Pricing dan Kepastian Hukum*, Majalah Inside Tax, Edisi 01 , November 2007

²⁷ Amerika Serikat, Australia, Austria, Belgia, Czech Republic, Denmark, Finlandia, Hongaria, Inggris, Iceland, Irlandia, Italia, Jepang, Jerman, Kanada, Korea, Luxemburg, Meksiko, Netherland, Norwegia, Perancis, Polandia, Portugal, Selandia Baru, Slovak Republic, Spanyol, Swedia, Swis, Turki, Yunani

inilah, OECD pada Juli 1995 menerbitkan *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* atau disingkat *OECD Guidelines*, yang merupakan revisi dari *the OECD Report Transfer Pricing and Multinational Enterprises* (1979).

Dokumentasi *Transfer Pricing* dibahas khusus dalam bab 5 (lima) *OECD Guidelines* (1995). Dalam bab tersebut dijelaskan beberapa hal esensial seperti²⁸:

1. memberi petunjuk umum kepada otoritas pajak bagaimana menyusun aturan dan prosedur dokumentasi yang harus disediakan Wajib Pajak dalam kaitannya dengan *transfer pricing*,
2. petunjuk untuk membantu Wajib Pajak mengidentifikasi dokumentasi seperti apa yang paling bisa menjelaskan bahwa 'transaksi dalam kendali' (*controlled transaction*) mereka telah memenuhi prinsip harga pasar wajar.
3. kewajiban membuat dokumentasi *transfer pricing* berkaitan erat dengan konsep *burden of proof*, yaitu pihak mana yang harus membuktikan bahwa suatu transaksi memenuhi atau tidak memenuhi prinsip harga pasar wajar.
4. pada sebagian besar negara, otoritas pajak lah yang harus melakukan pembuktian, walaupun beban pembuktian tersebut bisa bergeser ke Wajib Pajak, bila sewaktu dilakukan audit khusus *transfer pricing* Wajib Pajak tidak membuat dokumentasi yang memadai (paragraf 5.2 *OECD Guidelines*).

Tidak hanya OECD yang menerbitkan arahan (guidelines) tentang dokumentasi *Transfer Pricing*, PATA (*Pacific Association of Tax Administrator's*) yang beranggotakan Amerika Serikat, Australia, Kanada dan Jepang juga memiliki *PATA Transfer Pricing Documentation Package* yang merupakan pedoman bagi keseragaman dokumentasi *transfer pricing* diantara negara tersebut dan bersifat sukarela bagi Wajib Pajak untuk mengikutinya.

²⁸ OECD Guidelines (1995), para. 5

PATA Transfer Pricing Documentation Package dikeluarkan pada 12 Maret 2003 dengan tujuan utama agar satu set dokumen dapat memenuhi persyaratan dokumentasi di setiap yuridiksi / negara anggota²⁹. Dengan demikian, PMN di negara anggota PATA dapat menghindarkan diri dari sanksi atas dokumentasi bila mengadopsi aturan ini.

Selain OECD dan PATA, pada 20 Juni 2006, negara – negara anggota Uni Eropa mengadopsi *The Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation* (EU TPD) sebagai tindak lanjut proposal *code of conduct* yang terlebih dahulu diadopsi komisi Eropa pada 10 November 2005³⁰. Hal tersebut adalah sebagai reaksi atas meningkatnya beban PMN di negara – negara Uni Eropa akibat permintaan dokumentasi *transfer pricing*.

Aturan dokumentasi oleh PATA dan EU TPD mengacu pada OECD *Guidelines*, sehingga sebenarnya ketiga aturan ini adalah "sejiwa" dalam mengapresiasi dokumentasi *transfer pricing*, yaitu regulasi dokumentasi didesain untuk menciptakan keseimbangan antara hak otoritas pajak untuk memperoleh informasi, yang dapat digunakan untuk menentukan apakah harga transfer yang dibuat Wajib Pajak telah memenuhi prinsip harga pasar wajar, dengan biaya kepatuhan yang harus ditanggung oleh Wajib Pajak.

Ada beberapa prinsip yang harus diikuti Wajib Pajak apabila keseimbangan tersebut ingin dicapai³¹, yaitu :

1. Dalam menentukan harga transfer untuk tujuan pajak, Wajib Pajak harus bersungguh – sungguh berusaha memenuhi prinsip harga pasar wajar dengan mendasarkan pada informasi yang sewajarnya tersedia pada saat penetapan harga tersebut
2. Sebelum menetapkan harga transfer, Wajib Pajak harus mencermati bahwa harga tersebut sesuai dengan aturan pajak
3. Proses penetapan harga transfer untuk tujuan pajak harus dilaksanakan dengan tingkat kompleksitas dan prioritas seperti halnya keputusan bisnis yang lain, dengan kata lain persiapan harus dilakukan dengan cermat dan sungguh – sungguh. Dan

²⁹ Mukesh Butani: *Transfer Pricing An Indian Perspective* (New Delhi: Lexis Nexis, 2007),195.

³⁰ ITPJ; Edisi September – Oktober 2006; Michiel Beudeker dan Stijn Janssen; *EU Transfer Pricing Requirements : A Critical Analysis and Comparison*

³¹ OECD *Guidelines* (1995)

oleh karenanya diharapkan adanya bukti tertulis yang dapat berfungsi sebagai dokumentasi tentang apa saja yang telah dilakukan guna memenuhi prinsip harga pasar wajar, termasuk didalamnya adalah dasar penetapan harga transfer, faktor – faktor yang ikut dipertimbangkan dan metode *transfer pricing* yang digunakan. Hal ini penting mengingat pihak otoritas pajak tetap akan menetapkan kewajaran harga transfer, meskipun dokumen yang disediakan terbatas

4. Wajib Pajak juga harus mengikuti ketentuan tentang ketersediaan dokumen (*contemporaneous documentation*) dan batas waktu penyerahan ke otoritas pajak (sesuai aturan yang ada)

Demikian pula halnya dengan otoritas pajak, yang tidak dapat secara sepihak mengeluarkan regulasi tentang dokumentasi *transfer pricing* tanpa mempertimbangkan dengan baik kondisi Wajib Pajak. Sehingga setiap otoritas pajak dalam merumuskan regulasi mengenai dokumentasi *transfer pricing* seyogyanya memperhatikan dengan baik prinsip – prinsip berikut ini³² :

1. Wajib Pajak diberi keleluasaan untuk menentukan proses penyimpanan dokumen, apakah dalam bentuk dokumen aslinya atau sudah berbentuk buku hasil kompilasi, dan dalam bahasa apapun yang diinginkan. Hanya harus dipertimbangkan waktu untuk menerjemahkannya kedalam bahasa yang resmi/diperkenankan bila otoritas pajak meminta dokumentasi tersebut, karena waktu untuk menyerahkan dokumen adalah hal penting dalam pemeriksaan pajak khusus *transfer pricing*.
2. Jika memerlukan dokumen yang menyangkut perusahaan asosiasi yang ada di luar negeri, otoritas pajak harus betul – betul memperhatikan keseimbangan antara arti penting dokumen tersebut dengan biaya dan beban administratif yang

³² OECD Guidelines (1995)

harus dipikul wajib pajak dalam membuat dan menyimpan dokumen tersebut. Jika memungkinkan, otoritas pajak dapat mempermudah dirinya dengan memanfaatkan pasal tentang pertukaran informasi (*exchange of information*) yang tersedia pada Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

3. Wajib Pajak tidak boleh disyaratkan untuk membuat dan menyimpan dokumen diatas batas minimum, bila dokumen yang disiapkan telah dapat secara pantas menjelaskan bahwa prinsip harga pasar wajar telah terpenuhi. Dokumentasi juga tidak perlu disampaikan sebagai syarat/lampiran dari SPT, karena pada tahap tersebut belum "terlihat" transaksi yang perlu di review karena indikasi *Transfer Pricing*.
4. Wajib Pajak juga tidak boleh disyaratkan untuk menyimpan dokumen lebih lama daripada yang disyaratkan dalam aturan perundangan domestik yang umum berlaku untuk penyimpanan dokumen sejenis.
5. Untuk menentukan dokumen apa yang sesuai, otoritas pajak harus memperhatikan batasan informasi yang selayaknya tersedia untuk Wajib Pajak pada saat harga transfer ditetapkan dan harus sangat berhati – hati sewaktu menentukan dokumen yang bersifat rahasia yang akan dipinjam, serta harus menjaganya agar tidak diketahui pihak luar.
6. Otoritas pajak tidak boleh meminta Wajib Pajak untuk menyiapkan dokumen yang secara aktual tidak dimiliki atau diluar kontrolnya atau secara wajar tidak mungkin untuk disediakan, termasuk tidak perlu meminta informasi atas seluruh anggota grup PMN, apabila yang diperlukan hanya informasi harga transfer dari salah satu anggotanya

OECD Guidelines secara keseluruhan memang lebih tepat dijadikan rujukan dibanding aturan dokumentasi yang dikeluarkan oleh PATA maupun Uni Eropa, karena pengaturannya yang sangat fleksibel dan murni hanya memberi arahan. *PATA Documentation Package* dan EU TPD lebih

detil dalam mengatur dokumentasi yang harus dibuat dan disimpan, sedangkan hal tersebut belum tentu sesuai dengan kondisi negara diluar anggota PATA dan Uni Eropa.

DJP akan sangat bijaksana bila dapat mengimplementasikan OECD *Guidelines* ini dalam regulasi dokumentasi *transfer pricing*nya karena telah dirancang untuk memenuhi hak dan kewajiban kedua belah pihak, baik otoritas pajak maupun wajib pajak.

A.7 Penelitian Terdahulu

Agar tidak terjadi plagiarisme maupun pengulangan tema pokok penelitian, sebelumnya telah dilakukan konfirmasi kepada sekretariat maupun perpustakaan PPS FISIP UI tentang tema penelitian yang akan diambil. Dan berdasarkan penelusuran pada daftar tesis yang telah diselesaikan di *database* Perpustakaan Program Pasca Sarjana FISIP UI, terdapat beberapa tesis yang mengangkat tema *transfer pricing*, sebagai berikut :

1. Implikasi Bentuk Usaha Tetap (BUT) dan Aspek *Transfer Pricing* Kerjasama Bisnis Internasional dengan Model *Contract Mahufacturing Agreement* : Suatu Tinjauan untuk Meningkatkan Kepastian Hukum dan Mencegah Penghindaran Pajak (dibuat oleh : Edward H. Sianipar)
2. Kebijakan Pengujian Harga Transfer Menurut Pajak Pada Perusahaan Jasa Produksi yang Mengalami Kerugian di Tahun Pertama Operasi : Suatu Studi Kasus Pada PT XYZ (dibuat oleh : Solahudin Alayubi)
3. Kajian Kebijakan Perpajakan dalam Rangka *Transfer Pricing* terhadap Perusahaan Multinasional Sehubungan dengan Perjanjian Alokasi Biaya pada PT XYZ di Indonesia (dibuat oleh : Petrus Leo)
4. Perlakuan *Transfer Pricing* Baik Menurut Ketentuan Domestik dan Perjanjian Internasional (dibuat oleh : Dicky Kusnandar)
5. Analisis Penerapan Ketentuan *Transfer Pricing* dalam Rangka Pelaporan SPT Tahunan PPh Badan 2002 Serta Permasalahannya (dibuat oleh : M. Nai'im Amali)

6. Ketetapan Pajak Kurang Bayar Karena *Abuse of Transfer Pricing Tangible Goods* : Studi Kasus PT X (dibuat oleh : Danny S. Djayaprawira)
7. Implikasi Pajak Penghasilan dalam Grup Perusahaan di Indonesia di Indonesia : Suatu Kajian Analisis Mengenai *Transfer Pricing* (dibuat oleh : Wirawan)

Dari ketujuh tesis tersebut, belum ada yang membahas dokumentasi *transfer pricing* secara khusus. Dengan demikian penelitian ini bukan duplikasi atau pengulangan masalah penelitian dan diharapkan dapat memperkaya kepustakaan tentang kajian *transfer pricing*.

A.8 Kerangka Pemikiran

Kerangka Pemikiran dalam penulisan tesis ini adalah menyoroti arti penting dokumentasi *transfer pricing* dan bagaimana regulasi dokumentasi yang baik harus disusun berdasarkan kriteria yang umum digunakan secara internasional.

Tesis ini hanya akan membahas salah satu aspek dari *transfer pricing* yaitu sisi manipulasinya. Manipulasi *transfer pricing* ini berpotensi mengurangi basis pajak suatu negara yang berasal dari grup perusahaan multinasional yang beroperasi di negara tersebut.

Manipulasi *transfer pricing* ini memiliki banyak implikasi, terutama yang berkaitan dengan otoritas pajak. Hal ini bisa dimaklumi karena tidak ada satu pun negara yang rela kehilangan potensi pajaknya karena *transfer pricing*. Dan bila timbul perbedaan pendapat yang menyangkut penetapan harga transfer khususnya pada saat dilakukan audit, maka "alat" yang paling tepat untuk menyelesaikan adalah dokumentasi *transfer pricing*.

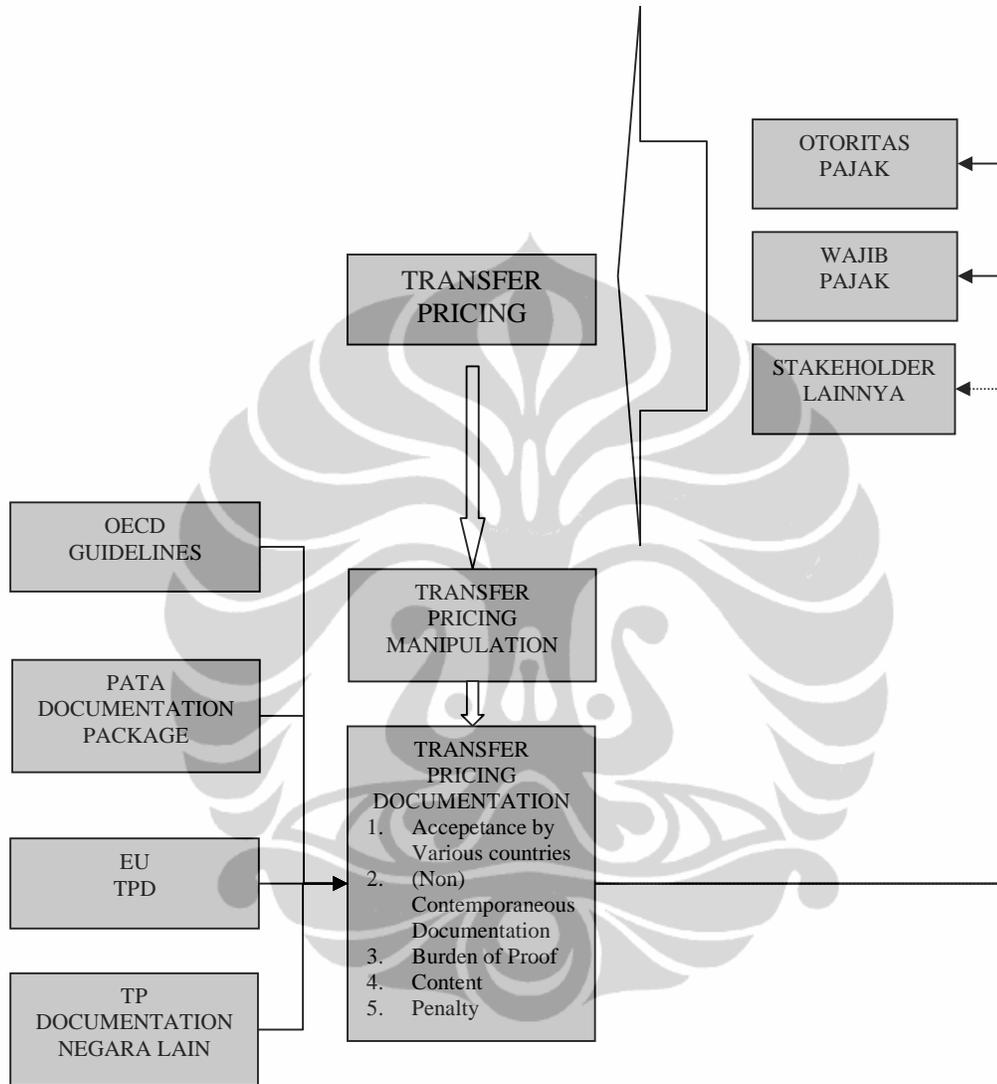
Regulasi tentang dokumentasi *transfer pricing* yang baik adalah suatu kebutuhan, karena bila dilakukan audit khusus *transfer pricing*, pihak otoritas pajak tidak bisa secara sepihak meminta semua dokumen yang "diinginkannya", sedangkan dari sisi Wajib Pajak menyiapkan dokumentasi "tanpa batas" adalah beban tersendiri yang dari sisi manapun adalah sama sekali tidak ringan.

Karena melibatkan perusahaan multinasional dengan lingkup kegiatan yang melintas negara (*cross border*), maka sebuah negara tidak dapat menempatkan dokumentasi *transfer pricing* hanya dalam konteks yang sempit atau hanya menempatkannya dalam kerangka kepentingan negaranya sendiri, tetapi harus menempatkannya dalam skala yang lebih luas, yaitu dalam konteks global pajak internasional. Oleh karenanya peran penting lembaga internasional multilateral yang telah membuat petunjuk / arahan tentang bagaimana sebuah regulasi tentang dokumentasi yang baik harus dibuat, tidak dapat diabaikan. Demikian pula pengalaman negara lain yang telah terlebih dahulu membuat regulasi dokumentasi *transfer pricing* patut dijadikan contoh sekaligus pelajaran berharga untuk menyusun regulasi yang lebih baik.

Apabila telah tersusun sebuah regulasi dokumentasi *transfer pricing* yang baik, maka manfaatnya akan dirasakan semua pihak yang terkait dengan *transfer pricing*, yaitu pihak otoritas pajak, wajib pajak dan *stake holder* lainnya.

Keseluruhan kerangka pemikiran tersebut dapat digambarkan sebagai berikut :

Gambar 1. Kerangka Pemikiran Penelitian



B. Metode Penelitian

B.1 Pendekatan Penelitian

Metode Penelitian yang digunakan adalah penelitian kualitatif dengan pendekatan pada eksplorasi teori melalui penguatan pada studi literatur. Metode ini lebih cenderung mengandalkan interpretasi atau hal – hal yang kritis, menerapkan praktik logika dan mengikuti model non linear. Penelitian kualitatif lebih menekankan untuk melakukan pengujian atas kasus – kasus yang timbul dalam kehidupan sosial³³

Penelitian kualitatif cenderung bersifat deskriptif, naturalistik dan berhubungan dengan sifat data yang murni kualitatif. Contoh penelitian yang menggunakan metode ini adalah studi kasus, observasi dan historis. Dalam penelitian ini tidak mengenal populasi dan tidak pula sampel³⁴ Pertimbangan penggunaan metode kualitatif dalam penelitian ini adalah

1. Diperlukan kontak langsung dengan *participant* / informan
2. Penelitian bersifat naturalistik dengan mempelajari situasi riil yang terjadi tanpa adanya manipulasi atau pun intervensi
3. Analisis dilakukan secara induktif dengan cara mendalami data untuk menemukan dimensi dan hubungan yang penting
4. Desain ketentuan Dokumentasi *Transfer Pricing* harus disesuaikan dengan perubahan situasi yang ada (kaidah *Design Flexibility*)
5. Analisa dilakukan terhadap aspek – aspek Dokumentasi *Transfer Pricing* di masing – masing negara penelitian, sehingga data yang diperlukan pun lebih bersifat kualitatif (*verbal data*) dan kutipan langsung (*direct quotation*) berupa ketentuan dan aturan yang dikeluarkan oleh otoritas pajak dari setiap negara tersebut.
6. Penelitian kualitatif menghasilkan pemikiran yang mendalam (*depth*) dalam memberikan jawaban atas masalah Dokumentasi *Transfer Pricing*

³³ Lawrence W. Neuman, *Social Research Methods : Qualitatif and Quantitative Approaches*, Fourth Ed, (USA, Allyn and Bacon, 2000), 38

³⁴ Prasetya Irawan, *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif untuk Ilmu Ilmu Sosial*, (Jakarta, DIA FISIP UI, 2006), 24

7. Penggunaan metode kualitatif memiliki keunggulan karena dapat menggambarkan/menyampaikan secara lebih jelas sudut pandang peneliti, lengkap dengan argumentasi dan latar belakang pengambilan kesimpulannya tanpa menutup ruang untuk berdiskusi guna penyempurnaan hasil.

B.2 Jenis / Tipe Penelitian

Penelitian ini menggunakan tipe penelitian eksplorasi, karena bertujuan merekonstruksi suatu regulasi tentang dokumentasi *transfer pricing* yang sesuai dengan kondisi di Indonesia, dengan melakukan kajian literatur atas dasar – dasar teorinya dan melakukan perbandingan dengan praktek dan regulasi di negara lain.

B.3 Metode dan Strategi Penelitian

B.3.1 Pengumpulan Data

Pengumpulan data dalam penelitian kualitatif tidak bersifat terstruktur, terfokus, rigid dan spesifik, seperti dalam penelitian kuantitatif, tetapi lebih bersifat longgar, fleksibel, dan dapat berubah sewaktu waktu tergantung pada kebutuhan. Instrumen atau teknik yang paling sering digunakan adalah wawancara, studi dokumentasi, serta observasi langsung terhadap obyek penelitian³⁵

Dalam penelitian ini dilakukan : *pertama*, memahami obyek penelitian sekaligus studi dokumentasi dengan cara membaca dan mempelajari sejumlah literatur, artikel, jurnal ilmiah, ketentuan – ketentuan perpajakan tentang dokumentasi *transfer pricing* di negara – negara yang menjadi obyek penelitian. Tujuan pemahaman obyek penelitian dan studi literatur ini adalah untuk mencari konsep – konsep yang sesuai dengan konteks permasalahan yang ada. Dengan berbagai sumber literatur tersebut akan dilakukan penelaahan dasar – dasar teori yang akan dipakai sebagai dasar untuk melakukan analisis selanjutnya. *Kedua*, melakukan wawancara terhadap informan kunci untuk mengumpulkan informasi yang berhubungan dengan topik penelitian.

³⁵ Prasetya Irawan, loc.cit

Informan diambil dari kalangan yang dianggap kredibel, karena selain terjun langsung dalam praktek, juga menguasai teori yang mendasarinya, yaitu dua orang partner dari Danny Darussalam Tax Centre. Wawancara dilakukan terbatas hanya kepada informan kunci disesuaikan dengan kecukupan informasi yang ingin diperoleh dan menimbang ruang lingkup penelitian yang sangat spesifik.

B.3.2 Sumber Data

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

1. Data Primer

Data primer berhubungan dengan informasi yang diperoleh pertama kali atas variabel yang berhubungan erat dengan tujuan khusus dari studi yang dilakukan. Data Primer dikumpulkan khususnya untuk mencari jawaban atas pertanyaan yang terdapat dalam penelitian³⁶

2. Data Sekunder

Data Sekunder berhubungan dengan informasi yang dikumpulkan dari sumber yang sudah ada (literatur)³⁷.

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

³⁶ Uma Sekaran, *Research Methods for Business : A Skill Building Approach*, Fourth Ed (USA, John Wiley & Sons Inc, 2003), 42

³⁷ Data Sekunder merupakan informasi yang dikumpulkan oleh orang lain selain penulis yang sedang melakukan penelitian. Data sekunder tersebut dapat berasal dari internal maupun eksternal dan diakses melalui internet atau dari bacaan yang sudah direkam atau informasi yang dipublikasikan.

B.4. Nara Sumber / Informan

Wawancara dalam penelitian ini dilakukan dalam upaya memperoleh masukan sebagai pelengkap atas informasi yang telah diperoleh dari studi literatur maupun analisis perbandingan, oleh karenanya dalam memilih nara sumber terbatas pada nara sumber yang memahami dengan baik teori maupun praktek dari dokumentasi *transfer pricing*. Dengan demikian opini yang diberikan diharapkan memiliki dasar akademis sehingga dapat dimanfaatkan dalam penelitian ini.

Agar tidak memihak, nara sumber utama yang dipilih tidak berasal dari wajib pajak dan tidak pula dari DJP, tetapi dari pihak yang dianggap netral, yaitu Darussalam dan Danny Septriadi. Kedua narasumber ini adalah direktur utama dan pemimpin redaksi Majalah Inside Tax, dosen di beberapa perguruan tinggi (termasuk Universitas Indonesia), dan dewan pengurus Masyarakat Perpajakan Internasional Indonesia (IITS)

B.5 Proses Penelitian

Proses penelitian terbagi dalam empat tahapan, yaitu :

- Tahap sebelum penelitian.
Pada tahap ini dilakukan persiapan sebelum memulai penelitian, diantaranya dengan mengumpulkan informasi sebanyak mungkin tentang obyek penelitian, memilih nara sumber dan lain sebagainya.
- Tahap penelitian
Pada tahap ini dilakukan kajian pustaka dan wawancara kepada nara sumber utama
- Tahap analisis data
Setelah data terkumpul, dilakukan analisis data, yang dipadukan dengan analisis perbandingan negara lain
- Tahap penulisan laporan
Pada tahap ini, seluruh proses penelitian dibuatkan laporan tertulisnya.

B.6 Lokasi dan Obyek Penelitian

Lokasi penelitian adalah di dalam wilayah kota DKI Jakarta. Obyek penelitian adalah ketentuan perpajakan atas dokumentasi *transfer pricing*.

B.7 Keterbatasan Penelitian

Beberapa keterbatasan yang dapat diidentifikasi dalam penelitian ini adalah:

- Dokumentasi *transfer pricing* belum secara khusus diatur di Indonesia, sehingga belum terbentuk keseragaman pemahaman tentang dokumentasi transfer pricing secara utuh dengan segala aspeknya.
- Tidak adanya buku atau literatur tentang dokumentasi *transfer pricing* yang dibuat dan tersedia di Indonesia. Hal ini membuat studi literatur terfokus kajian pustaka yang berasal dari luar negeri.
- Dokumentasi *transfer pricing* sebagai topik penelitian, berdasarkan wawancara informal dengan berbagai nara sumber di awal tahap pengumpulan data (yang tidak didokumentasikan), baik dari kalangan wajib pajak, konsultan pajak, akademisi, maupun pihak DJP sendiri ternyata merupakan topik yang kurang dipahami, sehingga sangat sulit mencari responden yang kredibel untuk diwawancarai. Hal tersebut dapat dimaklumi, karena regulasi dokumentasi *transfer pricing* belum ada di Indonesia, sehingga yang mengetahuinya terbatas pada mereka yang telah mempelajarinya sendiri, baik karena tuntutan pekerjaan maupun dalam rangka studi. Keterbatasan ini mengakibatkan proses pengumpulan data akan lebih bertumpu pada studi literatur, sedangkan agar hasil wawancara dapat dimanfaatkan (mempunyai muatan akademis), maka hanya dilakukan sangat terbatas pada nara sumber utama (*key informant*) yang latar belakang keilmuannya dapat dipertanggungjawabkan

BAB III
DOKUMENTASI *TRANSFER PRICING* DI INDONESIA
DAN BEBERAPA NEGARA

A. Latar Belakang

Setelah bab dua membahas telaah teoritis dan bagaimana organisasi multilateral mengatur dokumentasi *Transfer Pricing*, pembahasan akan berlanjut tentang bagaimana implementasinya, karena semua petunjuk (*guidelines*) yang dikeluarkan tersebut tidak ada yang mengikat secara hukum, sehingga sangat penting untuk dipelajari dan diketahui bagaimana negara – negara tertentu mengadopsinya dalam perundangan domestik mereka, sehingga bisa dipelajari mana petunjuk yang dapat diaplikasikan maupun yang tidak dapat diaplikasikan, dengan tetap memperhatikan karakteristik masing – masing negara tersebut.

Negara – negara pembanding tersebut dalam urutan sesuai abjad adalah :

- 1 Afrika Selatan
- 2 Amerika Serikat
- 3 Australia
- 4 Inggris
- 5 Jepang
- 6 Singapura

Jumlah enam (6) negara yang digunakan sebagai pembanding adalah murni pertimbangan kecukupan informasi yang dibutuhkan dalam penelitian ini, karena dalam penelitian dengan menggunakan metode kualitatif, tidak dikenal istilah populasi atau kecenderungan, sehingga jumlah data tidak dibatasi. Walaupun demikian, pemilihan ke-enam negara tersebut tetap didasari pertimbangan obyektif, yaitu menggunakan indikator ekonomi, dengan mengacu pada tiga (3) parameter sebagai berikut :

1. Besarnya investasi ke Indonesia selama tahun 2002 s.d 2005
2. Besarnya nilai ekspor non migas selama tahun 2002 s.d 2005

3. Besarnya nilai impor non migas selama tahun 2002 s.d 2005

Dengan mengambil data dari "Laporan Perekonomian Indonesia tahun 2006" yang dikeluarkan oleh Bank Indonesia, ketiga parameter diatas diterapkan dalam lingkup regional, sehingga menjamin keterwakilan dari berbagai wilayah, yaitu Afrika, Amerika, Australia, Eropa dan Asia, serta dengan menyertakan pula wakil dari negara ASEAN.

Keterwakilan yang dimaksud diatas bukan dalam arti mewakili pola umum kebijakan yang dianut, karena setiap negara memiliki kepentingan nasionalnya masing – masing, yang pasti akan ikut memberi warna pada regulasinya tentang dokumentasi *transfer pricing*. Penelitian ini juga tidak bermaksud mencari kecenderungan atau *trend* kebijakan di negara – negara lain, sehingga keterwakilan yang dimaksud adalah dalam hal wilayah geografis, untuk memberi gambaran yang lengkap dari seluruh penjuru dunia.

Tabel 1. Rencana PMA yang disetujui Pemerintah menurut Negara Asal (juta US\$)

Negara	2002	2003	2004	2005	2002-2005	% dari Total	Urutan (Regional)
Eropa	1,358.3	1,264.1	1,956.4	2,125.3	6,704.1	14.32%	
Inggris	720.0	966.1	1,317.2	1,529.1	4,532.4	9.68%	1
Belanda	244.1	99.4	258.8	472.3	1,074.6	2.30%	2
Swiss	74.3	0.3	299.0	27.5	401.1	0.86%	3
Perancis	262.6	5.7	9.2	8.8	286.3	0.61%	4
Jerman	35.7	170.8	29.9	40.1	276.5	0.59%	5
Lainnya	14.5	15.9	32.1	31.1	93.6	0.20%	6
Belgia	7.1	5.9	10.2	16.4	39.6	0.08%	7
Amerika	480.9	380.0	206.6	634.7	1,702.2	3.64%	
AS	467.7	173.5	133.3	91.3	865.8	1.85%	1
Kanada	7.2	2.3	1.4	534.7	545.6	1.17%	2
Lainnya	6.0	204.2	71.9	8.7	290.8	0.62%	3
Asia	6,138.1	2,661.5	6,431.2	6,649.9	21,880.7	46.75%	
Lainnya	40.8	257.3	3,106.8	2,997.9	6,402.8	13.68%	1
Singapura	3,328.0	518.9	576.5	1,267.0	5,690.4	12.16%	2
Jepang	510.4	1,252.2	1,683.5	916.0	4,362.1	9.32%	3
Hongkong	1,712.0	169.5	20.1	101.9	2,003.5	4.28%	4
Korea Sel.	369.7	122.1	402.3	617.5	1,511.6	3.23%	5
Malaysia	71.6	155.3	461.4	485.5	1,173.8	2.51%	6
Taiwan	37.7	136.7	68.5	129.5	372.4	0.80%	7
Thailand	4.7	9.8	98.9	122.0	235.4	0.50%	8
Filipina	63.2	39.7	13.2	12.6	128.7	0.27%	9
Australia	233.0	125.6	588.4	523.4	1,470.4	3.14%	
Afrika	875.5	4,462.2	360.9	151.9	5,850.5	12.50%	
Gabungan Neg	658.3	4313.8	733.8	3494.1	9200	19.65%	
Jumlah	9,744.1	13,207.2	10,277.3	13,579.3	46,807.9	100.00%	

sumber : diolah dari Laporan Perekonomian Indonesia, [internet](#), diunduh 15-

01-2008

Tabel 2. Nilai Ekspor Non Migas Berdasarkan Negara Tujuan (juta USD)

Benua/Negara	2002	2003	2004	2005	2002-2005
Afrika	1,126	1,255	1,301	1,669	5,351
Amerika	8,699	8,375	9,110	11,117	37,301
Amerika Serikat	7,354	7,140	7,664	9,342	31,500
Amerika Latin	577	525	655	935	2,692
Kanada	381	390	460	468	1,699
Lain-lain	387	320	331	372	1,410
Asia	26,463	28,936	33,750	41,592	130,741
ASEAN	9,456	10,239	12,251	14,610	46,556
Singapura	5,120	5,111	5,918	7,080	23,229
ASEAN Lainnya	4,336	5,128	6,333	7,530	23,327
Jepang	6,545	7,055	8,266	9,853	31,719
RRC	2,144	2,756	3,317	4,015	12,232
Lain-lain	1,964	2,096	2,388	3,016	9,464
Korea Selatan	1,904	1,827	1,783	2,689	8,203
India	1,245	1,726	2,147	2,898	8,016
Taiwan	1,209	1,220	1,473	1,814	5,716
Hongkong	1,258	1,286	1,296	1,456	5,296
Arab Saudi	463	409	375	526	1,773
Pakistan	246	306	405	629	1,586
Irak	28	17	50	86	181
Australia/Oceania	1,359	1,360	1,325	1,525	5,569
Eropa	8,662	8,951	8,996	10,837	37,446
MEE	7,532	8,425	8,320	10,132	34,409
Lainnya	1,289	2,048	1,527	2,360	7,224
Jerman	1,257	1,461	1,739	1,782	6,239
Belanda	1,548	1,425	838	2,148	5,959
Inggris	1,412	1,140	1,546	1,282	5,380
Belgia & Luxemburg	786	889	623	988	3,286
Italia	622	766	837	958	3,183
Perancis	618	696	1,210	614	3,138
Bekas Uni Sovyet	71	108	138	204	521
Eropa Timur Lainnya	309	305	236	0	850
Lain-lain	750	113	302	501	1,666
Jumlah	46,309	48,877	54,482	66,740	216,408

sumber : diolah dari Laporan Perekonomian Indonesia, [internet](#), diunduh tgl

15-01-2008

Tabel 1 menunjukkan realisasi Penanaman Modal Asing yang telah disetujui pemerintah Indonesia, Berdasarkan tabel tersebut keenam negara perbandingan menduduki posisi teratas dari masing – masing wilayah regional.

Tabel 2 menunjukkan nilai ekspor non migas yang dilakukan Indonesia. Dalam tabel tersebut tampak bahwa untuk wilayah regional

Eropa, Inggris (sebagai negara pembanding yang dipilih) bukanlah negara tujuan ekspor terbesar, namun tetap dipilih karena berdasarkan dua tabel lainnya menunjukkan posisi teratas untuk regional Eropa.

Tabel 3. Nilai Impor Nonmigas menurut Negara Asal (juta US\$)

Benua/Negara	2002	2003	2004	2005	2002-2005
Afrika	404	418	565	614	2,001
Amerika	4,480	4,700	5,897	6,278	21,355
Amerika Serikat	3,318	3,503	4,055	4,290	15,166
Amerika Latin	612	710	989	1,175	3,486
Kanada	511	442	818	749	2,520
Lain-lain	39	45	35	64	183
Asia	18,313	20,745	25,591	40,542	105,172
ASEAN	5,044	6,032	7,708	16,386	35,151
Singapura	2,274	2,241	3,039	9,874	17,428
ASEAN Lainnya	2,770	3,791	4,669	6,512	17,723
Jepang	5,660	6,432	7,385	10,303	29,780
RRC	2,714	3,110	4,370	5,439	15,633
Korea Selatan	1,815	2,071	2,321	3,272	9,479
Taiwan	1,289	1,130	1,420	1,847	5,686
India	792	869	1,227	1,075	3,963
Hongkong	304	303	323	1,281	2,211
Lain-lain	411	511	540	650	2,112
Arab Saudi	220	224	236	213	893
Pakistan	61	63	61	76	261
Irak	3	0	0	0	3
Australia/Oceania	2,145	2,016	2,735	2,720	68,200
Eropa	5,647	5,864	7,947	7,955	27,413
MEE	4,257	5,004	6,597	6,634	22,492
Inggris	530	630	2,174	2,160	5,494
Jerman	1,616	1,615	545	458	4,234
Lainnya	321	889	1,403	1,584	4,197
Perancis	538	638	853	738	2,767
Italia	548	474	604	622	2,248
Belgia & Luxemburg	252	250	704	716	1,922
Belanda	452	508	314	356	1,630
Bekas Uni Sovyet	234	161	280	442	1,117
Eropa Timur Lain	97	79	103	0	279
Lain-lain	1,059	620	967	879	3,525
Jumlah	30,989	33,743	42,735	58,109	224,141

Sumber : diolah dari Laporan Perekonomian Indonesia 2006,internet, diunduh

15-01-08

Tabel 3 menunjukkan nilai impor Indonesia, yang juga menunjukkan bahwa keenam negara pembanding adalah negara asal impor terbesar dalam wilayah regionalnya masing – masing. Dengan demikian pemilihan negara pembanding memiliki alasan ekonomi yang rasional.

B. Dokumentasi Transfer Pricing di Indonesia

Secara formal Indonesia belum memiliki regulasi tentang dokumentasi *transfer pricing*. Dengan adanya Pasal 16 Peraturan Pemerintah No. 80 tahun 2007 tentang *Tatacara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang KUP Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan UU No. 28 Tahun 2007*, maka mulai 1 Januari 2008 efektif berlaku kewajiban untuk menyimpan selama sepuluh (10) tahun dokumen dan atau informasi tambahan yang mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Namun apa saja dokumen yang dimaksud, hingga saat ini belum diterbitkan peraturannya oleh Menteri Keuangan, walaupun hal tersebut telah diamanatkan dalam peraturan pemerintah tersebut. Kekosongan peraturan ini mengakibatkan munculnya situasi yang kurang kondusif, karena bila terjadi pemeriksaan *transfer pricing* dan dokumentasi yang dibuat Wajib Pajak tidak memenuhi kriteria atau harapan dari otoritas pajak, maka tidak ada yang bisa dilakukan kecuali menerima dokumen tersebut sebagai dokumentasi *transfer pricing* karena wajib pajak tidak dapat dipersalahkan atas sesuatu yang belum diatur.

Walaupun demikian, secara umum, semua Wajib Pajak badan di Indonesia, tanpa melihat apakah melakukan transaksi *transfer pricing* dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa atau tidak, terikat oleh kewajiban untuk membuat pembukuan sebagaimana bunyi pasal 28 Ayat (1) UU KUP :

Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak badan di Indonesia wajib menyelenggarakan pembukuan

Tambahan lagi dalam SPT Tahunan PPh Badan telah disediakan lampiran khusus yang berisi Pernyataan Transaksi Dalam Hubungan Istimewa. Dalam lampiran khusus tersebut ada tiga (3) poin utama yang harus diisi, yaitu :

1. Penjelasan mengenai transaksi apa yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan berapa nilainya.
2. Penjelasan dalam hal perusahaan mempunyai perjanjian dengan DJP mengenai penentuan harga transfer. Penjelasan mencakup nomor dan tanggal perjanjian, periode berlakunya, jenis transaksi dan nama lawan transaksi, serta metode penentuan harga transfer yang disepakati untuk masing – masing transaksi.
3. Penjelasan singkat mengenai metode penentuan harga transfer, dalam hal tidak ada perjanjian dengan DJP.

Walaupun singkat dan mencakup informasi yang terbatas, namun lampiran tersebut dapat berguna untuk mendorong Wajib Pajak mulai mendokumentasikan proses penentuan harga transfernya, sehingga walau secara formal belum diatur, namun secara material wajib pajak di Indonesia telah dibebani kewajiban membuat dokumentasi *transfer pricing*.

Gambar 2. Matriks Dokumentasi *Transfer Pricing* di Indonesia

<p>Perlu Tidaknya mengadopsi <i>OECD Guidelines</i></p>	<p>Walaupun tidak secara khusus disebut, namun aturan perundangan di Indonesia telah selaras dengan <i>OECD Guidelines</i>. Hal ini antara lain tercermin dari penggunaan prinsip harga pasar wajar sebagai tolok ukur harga transaksi yang dapat diakui secara fiskal apabila terdapat hubungan istimewa diantara para pihak yang bertransaksi, seperti bunyi pasal 2 ayat (1) UU No. 11 tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang – Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Jasa dan Pajak Penjualan Barang Mewah, yaitu dalam hal harga jual</p>
---	--

	<p>atau penggantian dipengaruhi oleh hubungan istimewa, maka Harga Jual atau Penggantian dihitung atas dasar harga pasar wajar pada saat penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak itu dilakukan.</p>
<p>Saat pembuatan dan Pelaporan Dokumentasi</p>	<p>Lampiran 3A SPT Tahunan PPh Badan mengharuskan wajib pajak melaporkan transaksi yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, dengan demikian walau tidak secara tersurat disebutkan, namun secara tersirat dapat dikatakan bahwa dokumentasi <i>transfer pricing</i> harus dibuat dan selesai didokumentasikan sebelum saat pelaporan SPT Tahunan PPh badan.</p>
<p>Beban Pembuktian</p>	<p>Pasal 18 ayat (3) UU No. 17 tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang – Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, yang mengatur wewenang Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak secara tidak langsung adalah penegasan bahwa beban pembuktian ada pada pihak DJP sebagai otoritas pajak.</p>
<p>Isi Regulasi</p>	<p>Isi regulasi dokumentasi <i>transfer pricing</i> pada prinsipnya mengatur antara lain dokumentasi apa saja yang harus dibuat dan disimpan oleh wajib pajak. Mengacu pada lampiran 3A SPT Tahunan PPh Badan,</p>

	<p>maka dokumentasi yang harus disiapkan wajib pajak minimal adalah yang digunakan untuk mengisi lampiran SPT tersebut, yaitu:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Dokumentasi yang dapat menjelaskan mengenai transaksi apa yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa 2. Dokumentasi yang terkait dalam hal perusahaan mempunyai perjanjian dengan DJP mengenai penentuan harga transfer. 3. Dokumentasi yang dapat menjelaskan mengenai metode penentuan harga transfer, dalam hal tidak ada perjanjian dengan DJP.
<p>Sanksi atas Tidak Dibuatnya Dokumentasi TP</p>	<p>Sanksi administrasi terkait transaksi <i>transfer pricing</i> yang ada dalam aturan perundangan di Indonesia sampai saat ini hanya mengenai kekurangan bayar atas pajak yang terhutang. Sanksi ini dinilai telah cukup tanpa harus ditambah dengan sanksi atas tidak membuat dokumentasi <i>transfer pricing</i>, karena pada prakteknya akan sulit membuat batasan tentang kelengkapan dokumentasi, karena bisa saja selebar dokumen yang dibuat wajib pajak dianggap telah membuat dokumentasi <i>transfer pricing</i>.</p>

C. Dokumentasi *Transfer Pricing* di Afrika Selatan

Afrika Selatan dipilih sebagai pembanding untuk “mewakili” negara – negara Afrika, yang walaupun dianugerahi sumber daya alam yang kaya, sebagian besar diantaranya hidup dalam kesulitan ekonomi akibat konflik politik dan kondisi cuaca yang ekstrim.

Pada tahun 1999 *the South African Revenue Service (SARS)* menerbitkan petunjuk praktis yang komprehensif yang mengatur petunjuk tentang metode - metode *transfer pricing* yang dapat diterima dan dokumentasi yang diperlukan. Tidak ada dokumen yang secara spesifik disebutkan harus dipersiapkan dan walau Afrika Selatan bukan anggota OECD, namun regulasi ini mengacu pada *OECD Guidelines*. Dalam regulasi tersebut tidak disebut adanya sanksi bila Wajib Pajak tidak menerapkan prinsip harga pasar wajar, karena penalti hanya diberikan bila ada pajak yang kurang dibayar.

Walaupun tidak ada regulasi yang secara spesifik mewajibkan Wajib Pajak untuk menyiapkan dokumentasi transfer pricing, namun pihak SARS memiliki kekuasaan untuk memperoleh informasi dari wajib pajak berdasarkan undang – undang. Dokumentasi *transfer pricing* secara rutin harus dilaporkan bersamaan dengan SPT, yang berisi informasi antara lain mengenai nama - nama dari pihak yang bertransaksi (*contracting parties*), informasi mengenai hubungan antar pihak, detail dari basis penetapan harga transfer dan harga pasar wajar serta fotocopy perjanjian antar pihak yang bertransaksi. Bahasa yang diperkenankan dalam pembuatan dokumentasi ini adalah bahasa Inggris.

Bila kemudian diketahui bahwa dalam SPT tersebut ada fakta material yang belum diungkap, maka SARS berwenang melakukan pemeriksaan untuk menghitung ulang pajak yang terhutang setiap saat sampai waktu yang tidak terbatas, padahal bila tidak ada kasus seperti itu, pemeriksaan hanya dapat dilakukan dalam tiga (3) tahun sejak tahun buku berakhir.

Dengan demikian, patut dicatat bahwa demi kebaikan wajib pajak sendiri, maka akan sangat bermanfaat apabila wajib pajak mendokumentasikan bagaimana harga transfer ditentukan, karena

dokumentasi yang memadai penting sekali untuk menunjukkan bahwa harga transfer konsisten dengan prinsip harga pasar wajar.

Wajib Pajak di Afrika Selatan terbebani kewajiban untuk membuktikan bahwa harga transfer yang digunakan telah selaras dengan prinsip harga pasar wajar.

Gambar 3. Matriks Dokumentasi *Transfer Pricing* di Afrika Selatan

Perlu Tidaknya mengadopsi <i>OECD Guidelines</i>	Regulasi yang memuat petunjuk tentang dokumentasi di Afrika Selatan (Practice Note 7) hampir seluruhnya mengikuti <i>OECD Guidelines</i> ¹ .
Saat pembuatan dan Pelaporan Dokumentasi	Tidak ada aturan yang secara eksplisit mengatur kewajiban untuk menyiapkan dan menyimpan dokumentasi <i>transfer pricing</i> , namun adalah demi kebaikan wajib pajak sendiri untuk mendokumentasikan bagaimana harga transfer ditentukan. Sedangkan transaksinya dilaporkan bersamaan dengan waktu pelaporan SPT.
Beban Pembuktian	Beban pembuktian ada pada Wajib Pajak
Isi Regulasi	Tidak ada dokumen yang secara spesifik disebutkan harus dipersiapkan dan hanya mengacu pada <i>OECD Guidelines</i>
Sanksi atas Tidak Dibuatnya Dokumentasi TP	Tidak ada sanksi khusus yang dikenakan pada Wajib Pajak atas tidak dibuatnya dokumentasi <i>transfer pricing</i>

¹ Mukesh Butani, op.cit, hal.835

D. Dokumentasi *Transfer Pricing* Di Amerika Serikat

Contemporaneous documentation yang dipersyaratkan untuk *transfer pricing* secara spesifik diatur dalam section 6662 dari the *Internal Revenue Code*. Dokumentasi tersebut harus disiapkan dan diserahkan kepada *IRS* dalam waktu 30 hari sejak diminta. Jika wajib pajak gagal dalam menyediakan dokumen tersebut dalam jangka waktu yang telah ditetapkan tersebut, *IRS* dapat memberikan tambahan waktu hingga 30 hari.

Kebutuhan akan dokumentasi *transfer pricing* hanya timbul untuk menghindari sanksi penalti. Secara teori wajib pajak dapat saja tidak memiliki dokumentasi dan tetap dilakukan audit oleh *IRS*. Bila dalam audit tersebut tidak dihasilkan koreksi (*adjustment*) maka tidak ada penalti untuk ketiadaan dokumentasi tersebut².

Aturan di sec 6662 (e) mengklasifikasikan dokumen yang harus disiapkan kedalam dua golongan, yaitu *principal* dan *background document*. *Principal document* biasanya terdiri dari³ :

- *Overview* (tinjauan) dari operasi bisnis, termasuk analisa dari faktor ekonomi dan legal yang mempengaruhi kebijakan harga (contoh : analisis fungsional)
- Deskripsi dari struktur organisasi Wajib Pajak, termasuk semua pihak baik domestik atau asing yang memiliki hubungan istimewa
- Semua dokumentasi yang diminta oleh sec 482, termasuk perjanjian hukum yang dibuat antar pihak untuk menguji transaksi antar perusahaan
- Deskripsi dari metode *transfer pricing* yang dipilih dan alasan pemilihannya
- Deskripsi dari metode *transfer pricing* lain yang semula dipertimbangkan, namun tidak dipilih, berikut alasannya

² Mukesh Butani, op.cit, hal. 753

³ Marc M. Levey and David Balaban, Tax management Memorandum, washington, Oct 6 2003, Vol. 44, page 395, internet, diunduh tanggal 10 Februari 2008

- Identifikasi dan deskripsi dari *controlled transactions*, termasuk syarat penjualan dan data internal yang digunakan untuk menganalisa transaksi
- Deskripsi dari perusahaan pembanding yang digunakan, termasuk bagaimana perusahaan tersebut dievaluasi dan penyesuaian/koreksi yang dilakukan terhadap laporan keuangannya
- Penjelasan atas analisa ekonomi dan proyeksi yang digunakan untuk membuat *range* harga pasar wajar
- Deskripsi atau ikhtisar dari semua data yang relevan, yang diperoleh wajib pajak setelah akhir tahun buku tapi sebelum batas akhir pelaporan SPT
- Indeks dari *principal* dan *background document* serta penjelasan dari sistem pencatatan yang mendukung kebijakan *transfer pricing*

Sedangkan *background document* adalah pendukung dari *principal document* dan umumnya meliputi dokumen sumber berupa buku dan catatan transaksi, laporan laba rugi, dokumen - dokumen terkait harga (*invoice, shipping documents, analisis fungsional, korespondensi internal dll*)

Ada lagi aturan yang dikeluarkan kongres Amerika Serikat untuk lebih menegaskan kewenangan IRC *section 482*, yaitu *Treas. Reg. sec 6038A* dan *sec. 6038C* yang diikhtisarkan sebagai berikut⁴ :

- Setiap perusahaan asing yang melakukan kegiatan bisnis atau perdagangan di Amerika Serikat dan perusahaan Amerika yang 25% sahamnya dimiliki asing diwajibkan untuk mengisi *annual information return* yang berisi :
 1. nama, tempat kedudukan utama dari bisnis, sifat bisnis, dan negara domisili atau tempat usaha perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa

⁴ Valerie Ciancia, *Transfer Pricing : A comparative Study of the French and US Legal System*, University of Georgia School of Law, 2001, diunduh dari internet tanggal 3 April 2008.

2. bentuk hubungan perusahaan yang melaporkan (*reporting corporation*) dengan perusahaan asosiasi lainnya
 3. transaksi dengan perusahaan asosiasi asing yang berhubungan dengan perusahaan yang melaporkan (*reporting corporation*)
- Setiap *reporting corporation* diharuskan menyimpan buku/catatan, dan dokumen – dokumen tersebut harus disimpan di dalam atau di luar Amerika, dengan perjanjian bahwa ada ijin bagi IRS untuk mengaksesnya
 - Catatan harus merefleksikan rangkuman bisnis, struktur organisasi, analisa ekonomi dan faktor legal yang mempengaruhi harga, deskripsi dari alternatif metode penetapan harga dan alasan mengapa tidak digunakan serta dekripsi dari semua *controlled* dan *uncontrolled transactions*

Gambar 4. Matriks Dokumentasi *Transfer Pricing* di AS

Perlu Tidaknya mengadopsi <i>OECD Guidelines</i>	Secara umum regulasi <i>transfer pricing</i> di Amerika Serikat selaras dengan <i>OECD Guidelines</i>
Saat pembuatan dan Pelaporan Dokumentasi	Wajib pajak di Amerika Serikat diharuskan untuk menyerahkan dokumentasi atas transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa dalam waktu tiga puluh hari sejak permintaan diajukan. Dan dokumentasi juga harus sudah tersedia pada saat pengisian SPT Tahunan
Beban Pembuktian	Beban pembuktian ada pada Wajib Pajak
Isi Regulasi	Dokumen yang dipersyaratkan terbagi dua, yaitu

	<p><i>principal documents</i> dan <i>background documents</i>. <i>Principal documents</i> harus memuat informasi yang berkaitan dengan :</p> <ul style="list-style-type: none"> - struktur organisasi dari Wajib Pajak - fungsi dan resiko yang disajikan <i>related entities</i> - Bobot dan karakter dari transaksi <i>inter-company</i> - Metode ekonomi yang digunakan untuk menganalisa transaksi dan hasil yang diperoleh dari penerapan metode tersebut <p><i>Background document</i> harus menyediakan informasi yang dibutuhkan untuk mendukung hasil yang akan dilaporkan oleh <i>principal document</i></p>
<p>Sanksi atas Tidak Dibuatnya Dokumentasi TP</p>	<p>Penalti sebesar USD 10.000 bila Wajib Pajak tidak mengisi form 5471 dan 5472 yang diharuskan. Tambahan penalti sebesar USD 10.000 per bulan akan dikenakan apabila kesalahan ini tidak diperbaiki setelah 90 hari pemberitahuan oleh IRS (otoritas pajak Amerika Serikat)</p>

E. Dokumentasi *Transfer Pricing* Di Australia

Permintaan akan dokumentasi *transfer pricing* tertuang dalam TR 98/11 UU Pajak Australia. Dalam *chapter 5* TR 98/11 tersebut disebutkan tentang *The Four Step Approach* yang akan memberi petunjuk bahwa penetapan harga antar pihak yang memiliki hubungan istimewa telah memenuhi prinsip harga pasar wajar. Dalam arti yang luas, ke-empat langkah tersebut adalah :

1. Jalankan dan dokumentasikan analisis fungsional atas bisnis, yang meliputi pelaksanaan fungsi – fungsi, penggunaan aset, dan resiko yang diambil dalam bisnis berkaitan dengan transaksi antar negara pihak – pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Dalam melakukan review ini, manajer bisnis harus memiliki pengetahuan yang baik akan bisnis dari perusahaan dan grupnya, demikian pula dengan industri dan pasar yang tersedia.
2. Tentukan data publik yang tersedia untuk membantu melakukan analisa dan memilih metode transfer pricing yang dapat diterima untuk menguji harga pasar wajar yang digunakan dalam transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa.
3. Setelah memilih metode, langkah selanjutnya adalah perlu untuk membandingkan antara data – data yang dipublikasikan milik perusahaan pembanding dengan data bisnis wajib pajak. Proses *benchmarking* ini meliputi serangkaian langkah dalam suatu proses *review* yang didokumentasikan untuk mengetahui apakah keuntungan wajib pajak ada dalam rentang keuntungan yang dihasilkan perusahaan pembanding.
4. Langkah terakhir adalah mengawasi proses dari tahun ke tahun untuk selanjutnya memutuskan apakah dokumentasi suatu tahun harus didasarkan pada tahun sebelumnya, atau harus secara signifikan dilakukan pembaruan (*up date*)

Sesuai *schedule 25A* diwajibkan untuk mengungkapkan dalam SPT Tahunan beberapa informasi yang menyangkut transaksi yang berkaitan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa sebagai berikut :

- tipe transaksi
- jumlah dollar
- negara yang terlibat dalam transaksi
- jumlah pihak yang ikut dalam transaksi
- dokumentasi yang telah dibuat
- metode yang digunakan

Apabila diminta dokumentasi, yang dibuat dalam bahasa Inggris, harus diserahkan dalam rentang waktu dua puluh delapan (28) hari sejak permintaan tertulis.

Menurut Marc M. Levey dan David Balaban, dokumentasi yang dibuat Wajib Pajak harus dapat menggambarkan ⁵:

- i. karakteristik dari properti atau jasa yang tercakup dalam transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa
- ii. fungsi – fungsi yang dijalankan, aktiva atau sumber daya yang digunakan dan asumsi resiko dari pihak – pihak yang terlibat
- iii. syarat – syarat kontraktual yang termuat dalam perjanjian, sebagai dasar Wajib Pajak dalam melakukan transaksi hubungan istimewanya (misal : jangka waktu, hak kepemilikan, cara pembayaran dll)
- iv. strategi bisnis (misal : penetrasi pasar), aktivitas riset dan pengembangan, penentuan posisi dalam pasar (*market positioning*), keikutsertaan dalam aliansi strategis dan komitmen untuk kompetensi strategis
- v. bujet (anggaran), rencana bisnis dan proyeksi finansial
- vi. kebijakan harga, dokumen yang berkaitan dengan tingkat keuntungan produk, informasi pasar yang relevan, dan bagian laba dari masing – masing pihak
- vii. dokumen yang dapat mengidentifikasi alasan logis / rasional dari transaksi hubungan istimewa yang dilakukan

⁵ Marc M. Levey, loc.cit

- viii. informasi dan dokumentasi yang mendukung pemilihan salah satu metode *transfer pricing* dan penjelasan mengapa metode lain tidak digunakan
- ix. informasi tentang hubungan antara Wajib Pajak dan pihak yang melakukan transaksi, termasuk struktur perusahaan, dan
- x. semua informasi finansial yang relevan (misal : penjualan, laba operasi)

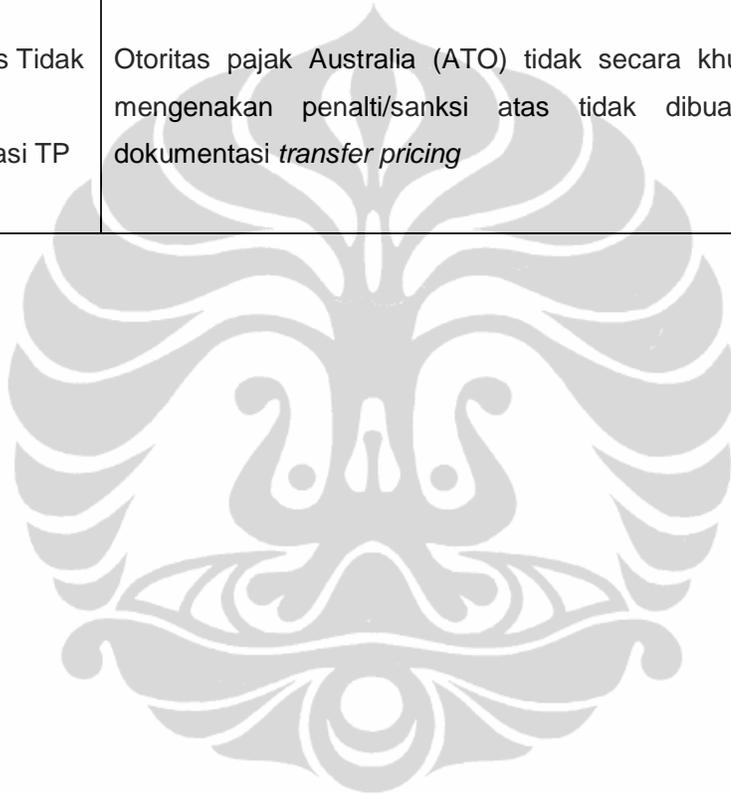
Gambar 5. Matriks Dokumentasi *Transfer Pricing* di Australia

<p>Perlu Tidaknya mengadopsi <i>OECD Guidelines</i></p>	<p>Australia mengadopsi <i>OECD Guidelines</i> dalam aturan perundangannya, tetapi dalam beberapa hal penerapannya lebih ekstensif⁶ (seperti diperbolehkannya penggunaan pembandingan rahasia/<i>secret comparables</i>)</p>
<p>Saat pembuatan dan Pelaporan Dokumentasi</p>	<p><i>Chapter 3</i> dari <i>Taxation Rulling TR 98/11</i> secara khusus membahas tentang <i>contemporaneous documentation</i>. Dalam <i>chapter</i> tersebut disebutkan, bahwa dokumentasi adalah <i>contemporaneous</i> apabila tersedia/dibuat pada saat wajib pajak menyusun atau mengimplementasikan rencana yang dapat menimbulkan munculnya isu <i>transfer pricing</i>, atau me-review rencana – rencana ini sebelum atau pada saat menyiapkan SPT Tahunan, dengan catatan informasi yang ada relevan dengan keputusan <i>transfer pricing</i>.</p>
<p>Beban Pembuktian</p>	<p>Apabila terdapat perbedaan pandangan antara wajib pajak dan ATO (otoritas pajak Australia), maka beban pembuktian ada pada Wajib Pajak</p>

⁶ *ibid*, hal. 526

Isi Regulasi	<p>Otoritas pajak Australia, ATO, tidak mengharuskan semua jenis dokumentasi dibawah ini harus dibuat/disimpan untuk semua jenis kasus, namun hanya sebagai panduan bagi wajib pajak atas dokumentasi yang umumnya diperlukan oleh ATO :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bujet, rencana bisnis dan proyeksi finansial - Kebijakan harga, dokumen yang berhubungan dengan <i>product profitability</i>, informasi pasar yang relevan dan kontribusi profit dari tiap entitas. - Dokumen yang mendukung alasan untuk melakukan transaksi internasional yang signifikan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa - Dokumen yang mendukung alasan bagi wajib pajak untuk memilih satu atau beberapa metode <i>transfer pricing</i> - Detil tentang metode <i>transfer pricing</i>, yang setelah dipertimbangkan, ternyata tidak digunakan, berikut dengan alasannya. Idealnya, dokumen ini dibuat seiring dengan keputusan yang diambil (sehubungan dengan pemilihan metodologi <i>transfer pricing</i>) - Dokumentasi tentang struktur dan karakteristik perusahaan beserta grup PMN-nya. - Dokumentasi yang menjelaskan strategi bisnis wajib pajak dan alasan mengapa strategi tersebut diadopsi - Dokumen yang dapat dijadikan bukti tentang posisi negosiasi (<i>negotiating positions</i>) wajib pajak terkait dengan transaksi internasionalnya dengan pihak yang memiliki hubungan
--------------	---

	<p>istimewa dan dasar dari posisi negosiasi tersebut</p> <ul style="list-style-type: none"> - Dokumen yang dibuat pada saat menyiapkan SPT Tahunan dan mempengaruhi penentuan harga pasar wajar untuk keperluan pajak.
<p>Sanksi atas Tidak Dibuatnya Dokumentasi TP</p>	<p>Otoritas pajak Australia (ATO) tidak secara khusus mengenakan penalti/sanksi atas tidak dibuatnya dokumentasi <i>transfer pricing</i></p>



F. Dokumentasi *Transfer Pricing* di Inggris

Perusahaan – perusahaan di Inggris terikat kewajiban untuk menghitung sendiri kewajiban pajak perusahaan mereka dibawah aturan CTSA (*Corporation Tax Self Assessment*) dan menyimpan dokumen yang mendukung pelaporan SPT mereka. Tidak ada kewajiban untuk mengungkapkan transaksi *transfer pricing* maupun menyertakan dokumentasi *transfer pricing* sewaktu melaporkan SPT.

Sebelum tahun 1999, tidak ada kewajiban untuk melaporkan transaksi harus dengan harga pasar wajar, namun seiring perkembangannya, HMRC (otoritas pajak Inggris) makin memandang penting arti *transfer pricing* dan amandemen yang penting terhadap Undang-Undang terjadi pada April 2004. Sejak saat itu aturan tentang *transfer pricing* berlaku pula untuk transaksi domestik (antar perusahaan di Inggris).

Inggris mengenal pengecualian aturan *transfer pricing* untuk perusahaan menengah dan kecil serta memberi masa transisi selama dua tahun tidak mengenakan sanksi pada ketidak tersediaan dokumentasi *transfer pricing* pada masa peralihan undang – undang baru (2004 – 2006).

Otoritas pajak Inggris (HMRC) telah mengeluarkan petunjuk pelaksanaan permintaan dokumentasi *transfer pricing* oleh CTSA serta permintaan dokumen untuk mendukung kebijakan *transfer pricing* yang diambil. Secara garis besar aturan tersebut menyatakan :

- *The Inland Revenue* tidak menginginkan wajib pajak untuk menanggung biaya kepatuhan yang tidak proporsional ataupun diminta untuk menyiapkan dan menyimpan dokumentasi yang tidak berkaitan dengan sifat, ukuran dan kompleksitas dari bisnis atau transaksinya
- Pada saat yang sama, wajib pajak diharuskan untuk menghitung sendiri secara akurat serta siap untuk dipanggil mengklarifikasi penetapan harga transfernya, serta jumlah penghasilan, laba atau rugi yang diperoleh guna kepentingan pajak

- Oleh karenanya, wajib pajak harus mempersiapkan dan menyimpan dokumentasi yang wajar, sehubungan dengan kompleksitas dan transaksi – transaksi yang relevan, yang mengidentifikasi ⁷:
 - a. Hubungan komersial atau finansial yang relevan sehubungan dengan *scope* (luas liputan) dari undang – undang baru
 - b. Syarat dan kondisi (termasuk harga) dari transaksi yang relevan (termasuk transaksi yang berulang dan transaksi yang dihapus)
 - c. Metode atau beberapa metode yang syarat dan kondisinya sesuai dengan transaksi yang relevan, termasuk studi perbandingan dan analisis fungsional yang telah dilakukan
 - d. Cara bagaimana metode yang dipilih menghasilkan harga pasar wajar, atau jika tidak, maka koreksi perhitungan seperti apa yang diperlukan serta bagaimana perhitungannya. Hal ini biasanya menyangkut analisa data pasar serta informasi lain yang berhubungan dengan data pembanding pihak ketiga
 - e. Syarat – syarat dari perjanjian komersial yang dilakukan baik dengan pihak ketiga maupun dengan konsumen yang memiliki hubungan istimewa. Hal ini meliputi perjanjian komersial, bujet (penganggaran), perkiraan (*forecast*) dan dokumen lain yang berisi informasi terpercaya tentang penetapan harga pasar wajar atau koreksi untuk mendapatkannya

Selanjutnya tahun 2004 juga dibuat revisi atas beberapa aturan, yang menyatakan bahwa dokumentasi harus sudah tersedia pada saat batas akhir pemasukan SPT dan harus diserahkan pada saat diminta, aturan ini juga mengharuskan dokumentasi untuk disimpan sampai dengan :

- Enam (6) tahun sejak akhir tahun / periode
- Tanggal saat semua pemeriksaan terhadap SPT diselesaikan

⁷ Mukesh Butani, op.cit, hal 710

- Tanggal saat pihak otoritas pajak tidak dapat lagi melakukan pemeriksaan

Aturan tersebut juga membedakan antara '*records*' (catatan) dengan '*evidence*' (bukti). Catatan (*records*) meliputi dokumen utama yang setiap perusahaan membuatnya dalam siklus operasi yang normal seperti *account* (laporan keuangan), khususnya neraca dan laporan rugi laba dan catatan tentang koreksi fiskal yang dilakukan sesuai aturan pajak. Catatan khusus juga harus dibuat atas transaksi bisnis dengan perusahaan asosiasinya. Sedangkan bukti (*evidence*) meliputi kemampuan untuk menunjukkan bahwa penetapan harga transfer telah memenuhi standar harga pasar wajar. Hal ini mengacu pada upaya spesifik yang harus dilakukan perusahaan untuk menentukan dan atau menunjukkan bahwa harga pasar wajar telah diterapkan.

Aturan yang ada juga memuat daftar dari tipe – tipe dokumen yang dapat berfungsi sebagai bukti, yang meliputi :

- Catatan dari semua pengeluaran dan pemasukan dalam hubungannya dengan aktivitas perusahaan
- Catatan dari semua penjualan dan pembelian yang dibuat sehubungan dengan transaksi barang
- Dokumen pendukung yang berhubungan dengan poin (i) dan (ii) seperti akun, buku, catatan , kontrak , voucer dan kwitansi.

Gambar 6. Matriks Dokumentasi *Transfer Pricing* di Inggris

Perlu Tidaknya mengadopsi <i>OECD Guidelines</i>	Regulasi di Inggris (sch 28AA) menyatakan bahwa aturan <i>transfer pricing</i> yang berkaitan dengan penentuan harga pasar wajar harus disusun konsisten dengan <i>OECD Transfer Pricing Guidelines</i>
Saat pembuatan dan Pelaporan Dokumentasi	Dokumentasi di Inggris harus disiapkan sebelum pengisian SPT Tahunan, karena Inggris menganut sistem <i>self assessment</i> , sehingga dokumentasi tersebut

	<p>sangat diperlukan untuk menghitung penghasilan kena pajak. Sedangkan bila dilakukan pemeriksaan, wajib pajak diberi waktu antara 30 sampai dengan 60 hari untuk menyerahkan dokumentasi tersebut. Jangka waktu tersebut dapat diperpanjang bila wajib pajak termasuk perusahaan skala menengah.</p>
Beban Pembuktian	Beban pembuktian ada pada Wajib Pajak
Isi Regulasi	<p>Agar terhindar dari kesulitan akibat menanggung biaya kepatuhan yang tidak proporsional karena transaksi <i>transfer pricing</i>nya, Wajib Pajak diharapkan menyiapkan dokumentasi yang wajar, sehubungan dengan kompleksitas dan transaksi – transaksi yang relevan, yang mengidentifikasi :</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Hubungan komersial atau finansial yang relevan sehubungan dengan <i>scope</i> (luas liputan) dari undang – undang baru b. Syarat dan kondisi (termasuk harga) dari transaksi yang relevan (termasuk transaksi yang berulang dan transaksi yang dihapus) c. Metode atau beberapa metode yang syarat dan kondisinya sesuai dengan transaksi yang relevan, termasuk studi perbandingan dan analisis fungsional yang telah dilakukan d. Cara bagaimana metode yang dipilih menghasilkan harga pasar wajar, atau jika tidak, maka koreksi perhitungan seperti apa yang diperlukan serta bagaimana perhitungannya. Hal ini biasanya menyangkut analisa data pasar serta

	<p>informasi lain yang berhubungan dengan data pembanding pihak ketiga</p> <p>e. Syarat – syarat dari perjanjian komersial yang dilakukan baik dengan pihak ketiga maupun dengan konsumen yang memiliki hubungan istimewa. Hal ini meliputi perjanjian komersial, bujet (penganggaran), perkiraan (<i>forecast</i>) dan dokumen lain yang berisi informasi terpercaya tentang penetapan harga pasar wajar atau koreksi untuk mendapatkannya</p>
<p>Sanksi atas Tidak Dibuatnya Dokumentasi TP</p>	<p>Tidak ada sanksi yang secara khusus dikenakan apabila wajib Pajak tidak membuat dokumentasi <i>transfer pricing</i></p>

G. Dokumentasi *Transfer Pricing* di Jepang

Wajib Pajak di Jepang tidak diharuskan untuk menyusun dan menyerahkan *contemporaneous documentation* yang ekstensif menyangkut penetapan harga transfer di SPT Tahunannya. Walaupun demikian, perusahaan yang melakukan transaksi dengan perusahaan afiliasi asing selama suatu periode akuntansi, harus menyimpan beberapa informasi dasar yang menyangkut transaksi dan kepemilikan saham pada Sch 16 – 4, yang menyertai SPT Tahunan. Sebagai tambahan, perusahaan diharapkan untuk menunjukkan dalam SPT-nya tersebut metode *transfer pricing* yang digunakannya.

Jika terjadi audit *transfer pricing*, wajib pajak diminta untuk menunjukkan informasi detail tentang transaksi seperti :

- (i) Detil dari kepemilikan saham dari wajib pajak pada perusahaan afiliasi asingnya dan begitu pula sebaliknya.
- (ii) Deskripsi dengan perusahaan afiliasi.
- (iii) Informasi finansial (seperti pendapatan, biaya operasi dan lain – lain) untuk periode akuntansi beberapa tahun terakhir.

Selama proses audit *transfer pricing*, otoritas pajak Jepang (NTA) dapat meminta perusahaan Jepang untuk menyediakan buku, catatan dan dokumen yang diperlukan untuk mempermudah penghitungan harga pasar wajar. Dalam kasus – kasus tertentu, NTA dapat meminta informasi detail tentang penghitungan pos – pos tertentu pada laporan keuangan seperti laba bruto dan laba operasi.

Kewajiban untuk membuktikan bahwa harga yang terjadi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa tidak memenuhi prinsip harga pasar wajar terletak pada otoritas pajak. Walaupun demikian Undang – Undang Pajak Jepang secara jelas menyatakan bahwa kewajiban untuk menyediakan dokumentasi ada pada wajib pajak. Jika wajib pajak gagal menunjukkan bukti dokumen yang diminta, otoritas pajak memiliki wewenang untuk menghitung kembali harga apakah sudah memenuhi prinsip harga pasar wajar.

Bahasa yang diperkenankan digunakan dalam dokumentasi adalah bahasa Jepang dan tidak ada sanksi khusus bila Wajib Pajak tidak membuat dokumentasi *transfer pricing*.

Gambar 7. Matriks Dokumentasi *Transfer Pricing* di Jepang

Perlu Tidaknya mengadopsi <i>OECD Guidelines</i>	Aturan perundangan tentang <i>transfer pricing</i> di Jepang pada umumnya berdasarkan <i>OECD Guidelines</i>
Saat pembuatan dan Pelaporan Dokumentasi	Dokumentasi yang berkaitan dengan penentuan harga pasar wajar harus diserahkan pada saat yang telah ditentukan, sehingga demi kemudahan, wajib pajak harus membuatnya pada saat transaksi terjadi.
Beban Pembuktian	Beban pembuktian ada pada otoritas pajak
Isi Regulasi	<p>Tidak mengatur secara detil. Namun informasi berikut akan diminta NTA (otoritas pajak Jepang) pada waktu pemeriksaan :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Perincian kepemilikan saham di perusahaan asosiasi ➤ Perincian transaksi dengan perusahaan asosiasi ➤ Informasi finansial (berupa jumlah penjualan, biaya operasi dll) dalam kurun waktu beberapa tahun terakhir ➤ Aktivitas bisnis ➤ Metode <i>Transfer Pricing</i> yang digunakan ➤ Proses pencarian data pembanding dan

	pembandingan apa yang dilakukan
Sanksi atas Tidak Dibuatnya Dokumentasi TP	Tidak ada



H. Dokumentasi *Transfer Pricing* di Singapura

Singapura membuat arahan yang bersifat umum akan dokumentasi yang harus dibuat, karena seperti apa dokumentasi yang akan dibuat diserahkan kepada pertimbangan Wajib Pajak sendiri, dengan menyeimbangkan antara kebutuhan untuk menunjukkan bahwa harga transfer yang ditetapkan telah sesuai dengan harga pasar wajar, dengan pertimbangan biaya administrasi. Walau demikian tetap dibuat arahan (*guidelines*) tentang dokumen apa saja yang harus disiapkan, seperti dalam uraian berikut :

- a. Informasi umum tentang grup :
 - i. Detil dari struktur organisasi di seluruh dunia, yang menunjukkan lokasi dan lingkaran kepemilikan diantara pihak yang memiliki hubungan istimewa
 - ii. Informasi mengenai lini bisnis dari grup, dinamika industri, pasar, peraturan dan kondisi ekonomi di sektor usaha grup
 - iii. Model dan strategi bisnis dari grup (masa lalu, masa kini dan masa akan datang)
 - iv. Informasi singkat mengenai aktivitas bisnis yang utama dan fungsi dari tiap entitas dalam grup
 - v. Laporan keuangan konsolidasi dari grup

- b. Informasi dari seluruh entitas di Singapura yang memiliki hubungan istimewa
 - i. informasi umum seperti alamat, nomor registrasi perusahaan dll
 - ii. detil informasi mengenai lini bisnis dari grup, dinamika industri, pasar, peraturan dan kondisi ekonomi di sektor usaha grup
 - iii. detil model dan strategi bisnis dari grup (masa lalu, masa kini dan masa akan datang)
 - iv. detil informasi mengenai fungsi dari entitas, resiko dan aktiva yang digunakan

- v. laporan keuangan, termasuk laporan laba rugi
- c. Detil transaksi antara entitas di Singapura dengan seluruh pihak yang memiliki hubungan istimewa
 - i. Informasi detil mengenai semua transaksi yang melibatkan pihak yang memiliki hubungan istimewa
 - ii. Perjanjian atau kontrak (jika ada) yang menunjukkan persyaratan transaksi
 - iii. Bagian dari akun finansial yang berhubungan dengan transaksi, termasuk penjelasan atas asumsi (jika ada) yang digunakan untuk mendapatkan sebagian informasi
- d. Analisis *transfer pricing*
 - i. Pilihan dari pihak yang diuji/dibandingkan dan alasan yang mendukung pemilihan tersebut
 - ii. Detil dari pembanding dan kriteria pemilihan untuk menentukan pembanding
 - iii. Analisa perbandingan dari transaksi para pihak yang memiliki hubungan istimewa dan pembandingnya
 - iv. Penjelasan dan alasan mengapa koreksi/penyesuaian perlu dilakukan untuk membandingkan
 - v. Metode *transfer pricing* yang dipilih dan mengapa metode tersebut yang paling sesuai
 - vi. Penetapan dari harga / marjin pasar wajar, yang menunjukkan perhitungan yang mendetil beserta penjelasan atas asumsi yang dibuat
 - vii. Bila suatu rentang harga pasar wajar ditetapkan, lengkapi dengan alasan yang mendukung penetapan dan penggunaan dari rentang tersebut

Otoritas pajak Singapura (IRAS) tidak mewajibkan dokumentasi *transfer pricing* harus diserahkan bersamaan dengan SPT Tahunan,

dokumentasi tersebut hanya diperlukan bila ada pemeriksaan atau bila Wajib Pajak ikut dalam MAP (*Mutual Agreement Procedure*).

Dokumen harus disimpan oleh Wajib Pajak dalam rentang waktu lima tahun setelah berakhirnya tahun pajak (berkurang dari ketentuan sebelumnya yaitu selama tujuh tahun). Media penyimpanan adalah tergantung dari wajib pajak, yaitu dokumen asli yang belum diproses, buku ataupun media elektronik, dan tidak ada sanksi atau penalti khusus apabila Wajib Pajak tidak membuat dokumentasi ini.

Gambar 8. Matriks Dokumentasi *Transfer Pricing* di Singapura

<p>Perlu Tidaknya mengadopsi <i>OECD Guidelines</i></p>	<p><i>Transfer Pricing Guidelines</i> yang diterbitkan IRAS (<i>Inland Revenue Authority of Singapore</i>) pada 23 Februari 2006 memberi penekanan pada penggunaan prinsip harga pasar wajar dan prinsip lainnya pada <i>OECD Guidelines</i></p>
<p>Saat pembuatan dan Pelaporan Dokumentasi</p>	<p>Otoritas pajak Singapura merekomendasikan <i>contemporaneous documentation</i> untuk menyokong posisi <i>transfer pricing</i> apabila di masa depan terjadi perbedaan pendapat (<i>dispute</i>) dengan IRAS ataupun otoritas pajak negara lain.</p> <p>Otoritas pajak Singapura (IRAS) tidak mewajibkan dokumentasi <i>transfer pricing</i> harus diserahkan bersamaan dengan SPT Tahunan, dokumentasi tersebut hanya diperlukan bila ada pemeriksaan atau bila Wajib Pajak ikut dalam MAP (<i>Mutual Agreement Procedure</i>)</p>
<p>Beban Pembuktian</p>	<p>Beban pembuktian ada pada Wajib Pajak</p>

Isi Regulasi	<p>Arahan (<i>guidelines</i>) tentang dokumen apa saja yang harus disiapkan meliputi :</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Informasi umum tentang grup 2. Informasi dari seluruh entitas di Singapura yang memiliki hubungan istimewa 3. Detil transaksi antara entitas di Singapura dengan seluruh pihak yang memiliki hubungan istimewa 4. Analisis <i>transfer pricing</i>
Sanksi atas Tidak Dibuatnya Dokumentasi TP	Tidak ada

I. Hasil Wawancara

Untuk melengkapi analisa, dilakukan wawancara terhadap *key informant* (nara sumber utama) yang dinilai kompeten dalam bidang *transfer pricing*. Wawancara dilakukan selektif karena topik dokumentasi *transfer pricing* bukanlah bagian dari aktivitas rutin harian yang dilakukan oleh sebagian besar Wajib Pajak maupun pihak DJP sendiri, sehingga untuk mendapatkan hasil yang bermanfaat dan mempunyai bobot akademis, wawancara dilakukan terhadap pihak yang tidak hanya memahami praktek, namun juga menguasai teori yang mendasarinya. Atas dasar tersebut dipilih Darussalam dan Danny S. Djayaprawira sebagai pihak yang diwawancarai. Kedua orang tersebut adalah dosen, direktur utama dan pemimpin redaksi majalah *Inside Tax*, partner di *Danny Darussalam Tax Centre*, sekaligus pengurus di *The Indonesian International Tax Society* (IITS).