

ANALISIS PENERAPAN *ARM'S LENGTH PRINCIPLE* PADA TRANSAKSI PEMBAYARAN ROYALTI ATAS PEMANFAATAN MEREK DAGANG (*TRADEMARK*) KEPADA PERUSAHAAN AFILIASI

Dinartika Hukumawati¹⁾, Arifah Fibri Andriani²⁾

¹⁾ Kementerian Keuangan, E-mail: dinartika@gmail.com

²⁾ Pusdiklat KNPk, E-mail: arifahfibri@stan.ac.id

ABSTRAK

Merek dagang (*trademark*) merupakan salah satu bentuk dari *marketing intangible* yang unik. Pembentukan merek dagang tidak hanya melibatkan biaya *marketing*, *advertising* dan *promoting* saja tetapi juga melibatkan reputasi dari perusahaan/pemilik merek dagang tersebut. Banyak pihak yang terlibat dalam pembentukan merek dagang ini. Dalam konteks *transfer pricing*, pihak-pihak yang turut berkontribusi atas pembentukan *Intangible Property* (IP) berhak untuk mendapatkan kompensasi. Penentuan kompensasi atas pemanfaatan merek dagang ini harus memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*). Transaksi pembayaran royalti atas merek dagang merupakan obyek pajak

Data di lapangan menunjukkan bahwa pengenaan pajak atas transaksi pembayaran royalti atas pemanfaatan merek dagang di antara perusahaan afiliasi ini juga memunculkan sengketa antara Wajib Pajak dengan Fiskus. Perkara yang disengketakan berkaitan dengan penentuan kewajaran transaksi pembayaran royalti atas merek dagang meliputi: definisi, identifikasi, alokasi di antara perusahaan afiliasi serta valuasinya (Caroline Silberstein, 2010). Sengketa ini menimbulkan beban cost of compliance bagi wajib pajak dan cost of collection bagi otoritas pajak. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui cara mengidentifikasi kepemilikan, cara mengidentifikasi manfaat ekonomi, serta metode yang paling dapat diterapkan dalam penentuan harga wajar transaksi pembayaran royalti atas pemanfaatan merek dagang.

Hasil penelitian menyebutkan bahwa untuk menentukan pihak yang berhak atas kompensasi/remunerasi adalah: Pihak yang secara hukum dapat dinyatakan mempunyai kepemilikan yang sah (*legal owner*) yaitu Pihak yang mempunyai kendali atas keputusan terkait eksploitasi *intangible* serta mempunyai kewenangan untuk membatasi pihak lain untuk menggunakan *intangible*; Pihak yang turut berkontribusi terhadap nilai merek dagang dengan mengidentifikasi pihak yang menanggung biaya dan risiko atas pengembangan merek dagang (*economic ownership*).

Kata kunci: *Transfer pricing, trademark, Royalti, arm's length principle.*

ABSTRACT

Trademark is a unique marketing intangible. It does not only involve the expenses of marketing, advertising, and promoting, but the reputation of the trademark's owners also takes part in the development of trademark. Many parties involve in the development of trademark. In the context of transfer pricing, these parties entitle to some compensation. And arm's length principle must be applied to determine the reasonable compensation for the use of trademark. Transaction payment of royalties on trademarks is subject to taxes.

The taxation of transactions payment of royalties on the use of the trademark among affiliated companies also created disputes between the taxpayer and Tax collector. Cases disputed are related to the fairness of the transaction relating to the determination of royalty payments on trademarks which cover: definition, identification, allocation and valuation between affiliated companies (Caroline Silberstein, 2010). The dispute raises the burden of the cost of compliance for taxpayers and cost of collection to the tax authorities.

This study aims to determine how to identify ownership and economic benefits, as well as the best

method which can be applied to determine the reasonable price of royalty payment transaction for the trademark use.

The results shows that in order to determine the parties entitled to compensation/ remuneration are: Party who can be legally declared to have legal ownership (legal owner) which are parties that have control over decisions related to the exploitation of the intangible as well as the right to restrict others to use intangible; Parties that contribute to the value of the trademark by identifying the parties who bear the cost and risk of the development of the trademark.

Keyword: Transfer pricing, trademark, royalties, arm's length principle.

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Menurut Caroline Silberstein (2010,1), transfer pricing dalam aspek intangible ini menimbulkan banyak pertanyaan berkaitan dengan definisi, identifikasi, alokasi diantara perusahaan afiliasi serta valuasinya. Tanpa pedoman yang jelas, pertanyaan-pertanyaan tersebut tentunya akan memicu sengketa diantara wajib pajak dan aparat pajak. Tabel berikut ini merupakan contoh beberapa sengketa dalam penerapan arm's length principle atas transaksi pembayaran royalti atas merek dagang.

Sengketa ini akan menimbulkan beban *cost of compliance* bagi wajib pajak dan *cost of collection* bagi otoritas pajak yang akan merugikan penerimaan negara. Hasil survei dari Ernst & Young di tahun 2010, sekitar 30% dari tax director perusahaan induk di seluruh dunia menganggap *transfer pricing* merupakan isu perpajakan yang paling penting. Penggunaan teknologi yang semakin canggih dan pertukaran informasi yang semakin cepat menuntut perusahaan melakukan perubahan besar dalam bisnisnya untuk dapat bertahan dalam persaingan pasar. Perubahan tersebut diantaranya dengan adanya biaya yang dikeluarkan perusahaan

dalam bisnis Intellectual Property (IP). Sekitar 30% perdagangan barang dan jasa di dunia berkaitan dengan IP dan proporsi ini akan terus meningkat dari tahun ke tahun (Isabel Verlinden dkk, 2001, 4).

Apabila akar sengketa atas transaksi terkait royalti atas merk dagang ini bisa dihilangkan maka akan meningkatkan tercapainya target penerimaan pajak di masa mendatang.

1.2. Tujuan Penelitian

- mengetahui cara mengidentifikasi kepemilikan atas merek dagang dalam transaksi pembayaran royalti atas pemanfaatan merek dagang.
- mengetahui cara mengidentifikasi manfaat ekonomi yang diperoleh atas pembayaran royalti atas pemanfaatan merek dagang.
- mengetahui metode yang paling dapat diterapkan dalam penentuan harga wajar transaksi pembayaran royalti atas pemanfaatan merek dagang.

2. TINJAUAN TEORITIS

2.1. Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (Arm's Length Principle).

OECD (2010, 33) dalam OECD *Transfer*

Tabel I.1 Daftar Putusan Banding Terkait Royalti Atas Merek Dagang

No.	Putusan Pengadilan	Nilai Koreksi	Keputusan
1.	Put.45162/PP/M.XV/15/2013	USD 1,476,837.63	Menolak
2.	Put-44616/PP/M.III/15/2013	Rp. 5.896.779.114,00	Mengabulkan
3.	Put-43648/PP/M.III/15/2013	Rp. 14.496.487.949,00	Mengabulkan
4.	PUT.49339/PP/M.XII/15/2013	USD 2,855,667.00	Menolak
5.	Put. 48154/PP/M.XV/15/2013	Rp. 9.809.385.167.00	Mengabulkan
6.	Put.59263/PP/M.XIIIA/15/2015	Rp. 469.862.113.680	Mengabulkan

Sumber: Diolah dari *Website* Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan (www.setpp.depkeu.go.id diakses tanggal 5 September 2015)

Pricing Guidelines mendefinisikan *arm's length principle* sebagai prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa seharusnya sama/sebanding dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

Oleh karena itu, dengan *arm's length principle*, perusahaan multinasional dalam grup akan diperlakukan sebagai entitas yang terpisah (*separate entity*) dan bukan dilihat sebagai suatu kesatuan bisnis. (Darussalam & Danny Septriadi 2013, 78).

2.2. Hubungan istimewa.

Hubungan istimewa dalam Article 9 Model United Nations (UN) dan Article 9 Model Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) didefinisikan dalam dua kondisi berikut:

- a. Suatu perusahaan dari suatu negara pihak pada persetujuan baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan di negara pihak lainnya pada persetujuan, atau
- b. Orang atau badan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan dari salah satu negara, dan dalam suatu perusahaan negara lainnya.

2.3. Transfer pricing atas aset tidak berwujud

Transfer pricing atas aset tidak berwujud berkaitan dengan masalah identifikasi, valuasi dan penyerahan aset tidak berwujud. Transaksi aset tidak berwujud dapat berupa transfer pengetahuan (*know-how*), jual beli paten, penggunaan merek dagang dan sebagainya. Diperlukan mekanisme pengujian yang sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam menentukan nilai wajar atas transfer *Intangible Property* (IP). Menurut Darussalam & Danny Septriadi (2013, 95), pengujian yang dilakukan meliputi pengujian atas struktur, perilaku, dan kinerja. Berdasarkan OECD Transfer Pricing Guidelines.

2.4. Konsep aset tidak berwujud, merek dagang dan royalti

Paragraf 5 OECD *Discussion Draft*

menyebutkan dua ciri utama aset tidak berwujud, yaitu:

- a. Bukan merupakan aset yang berwujud dan bukan merupakan aset finansial, dan
- b. Dapat mempunyai status kepemilikan atau dapat dikendalikan dalam aktivitas komersil.

Paragraf 6.3 OECD *Transfer Pricing Guidelines* membedakan aset tidak berwujud dalam kategori aset tidak berwujud perdagangan (*trade intangible*) dan aset tidak berwujud pemasaran (*marketing intangible*).

Paragraf 6.4 Chapter VI: Intangible Property, OECD *Transfer Pricing Guidelines*, menyatakan bahwa trademark merupakan *marketing intangible*.

Merek dagang dapat dialihkan atau dimanfaatkan haknya oleh pihak lain melalui hak lisensi. Imbalan yang dibayarkan atas hak untuk memanfaatkan merek dagang ini disebut dengan royalti.

Royalti merupakan imbalan yang dibayarkan atas pemanfaatan suatu aset tidak berwujud. Sesuai dengan definisi Art. 12 OECD Model.

2.5. Kepemilikan (*ownership*).

Penentuan perusahaan afiliasi yang berhak atas kompensasi terkait IP dilakukan dengan mengidentifikasi kepemilikan IP. Hal ini dilakukan untuk memastikan bahwa kompensasi benar-benar dibayarkan kepada pihak afiliasi yang berkontribusi terhadap pembentukan IP. Berdasarkan paragraf 66 OECD *Discussion Draft*, terdapat 3 (tiga) tahapan yang dapat digunakan untuk melakukan analisis kepemilikan IP meliputi: (1) mengidentifikasi pemilik legal atas IP; (2) mengidentifikasi pihak yang menanggung biaya dan risiko terkait pengembangan IP; (3) menganalisis kesesuaian antara kontrak dengan kontribusi perusahaan afiliasi dalam pengembangan IP.

Par 6.32 OECD *Guidance on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles* menyebutkan bahwa pihak yang berhak atas kompensasi merupakan pihak yang menanggung biaya atas kegiatan pengembangan, peningkatan, pemeliharaan, perlindungan dan eksploitasi atas *intangible*.

Toshio Miyatake dalam Darussalam & Danny Septriadi (2013, 373) menyebutkan bahwa dalam hubungannya dengan *transfer pricing*, kepemilikan atas suatu aset tidak berwujud dapat

didasarkan pada beberapa kriteria, yaitu:

- a. Aspek hukum (*legal ownership*)
- b. Aspek ekonomis (*economic ownership*)
- c. Atas dasar kontrak

OECD (2010, 221) dalam paragraf 6.3, 6.36-6.39, dan 8.6 OECD Transfer Pricing Guidelines mengakui dua konsep kepemilikan pertama di atas, yakni kepemilikan secara hukum dan kepemilikan secara ekonomi.

2.6. Manfaat ekonomi (*economic benefit*).

Paragraf 1.65 OECD *Transfer Pricing Guidelines* menyebutkan bahwa suatu transaksi dikatakan benar-benar terjadi apabila aplikasi dari transaksi tersebut sesuai dengan substansi ekonominya. Dengan demikian, kebenaran transaksi transfer IP terbukti jika transaksi tersebut secara substansi memberikan manfaat ekonomi bagi penerima transfer. OECD *Transfer Pricing Guidelines* juga memberikan beberapa kriteria yang dapat dijadikan dasar dalam menilai substansi ekonomi atas transfer IP atau hak penggunaan IP, yaitu:

- a. Kelayakan transfer IP (*willing to transfer*)
- b. Manfaat ekonomi atas transfer *know-how*

Paragraf 17 Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan 19 (PSAK 19) tentang Aset Tidak Berwujud menyebutkan bahwa manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tak berwujud dapat mencakup pendapatan dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya, atau manfaat lain yang berasal dari penggunaan aset oleh entitas. Misalnya, penggunaan hak kekayaan intelektual dalam suatu proses produksi tidak meningkatkan pendapatan masa depan, tetapi mengurangi biaya produksi masa depan.

2.7. Proyeksi *expected benefit*.

Paragraf 22 PSAK 19 menyebutkan bahwa dalam menilai kemungkinan adanya manfaat ekonomi masa depan, entitas menggunakan asumsi rasional dan dapat dipertanggungjawabkan yang merupakan estimasi terbaik manajemen atas kondisi ekonomi yang berlaku sepanjang umur manfaat aset tersebut. Kemudian, dalam menilai kemungkinan adanya manfaat ekonomi masa depan menilai tingkat kepastian adanya manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari penggunaan aset tak berwujud, entitas mempertimbangkan bukti yang tersedia

pada saat pengakuan awal aset tak berwujud dengan memberikan penekanan yang lebih besar pada bukti eksternal. Adapun menurut PSAK 19, aset tak berwujud pada awalnya diakui sebesar biaya perolehan.

OECD *Transfer Pricing Guidelines* merekomendasikan penggunaan *net present value* dalam penilaian perkiraan profit yang akan diperoleh. Hal ini dijelaskan dalam Par. 6.20 Chapter VI *Transfer Pricing Guidelines*.

2.8. Metode harga transfer.

Sehubungan dengan penerapan *arm's length principle* dalam transaksi pihak afiliasi, OECD membagi metode *transfer pricing* menjadi dua kelompok, yaitu *traditional transaction methods* dan *transactional profit methods*. *Traditional transaction methods* terdiri dari metode CUP (*Comparable Uncontrolled Price Method*), metode harga penjualan kembali (*Resale Price Method*), dan metode biaya plus (*Cost Plus Method*). Sementara itu, *transactional profit methods* terdiri dari metode TNMM (*Transactional Net Margin Method*) dan metode profit split (*Profit Split Method*).

2.9. Rule of thumb 25%.

Berdasarkan teori ini, pemilik lisensi/IP hanya menerima 25% dari laba bersih sedangkan pengguna lisensi menerima 75% dari laba bersih. OECD (2010, 24) menyatakan bahwa *rule of thumb* tidak bisa digunakan untuk membuktikan kewajaran harga. Hal ini disebutkan dalam Par 2.10 Chapter II OECD *Guidance on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles*.

3. METODE PENELITIAN

3.1. Model penelitian.

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif deskriptif dengan cara mengeksplorasi dan memahami makna digunakan untuk menjawab pertanyaan penelitian. Proses penelitian kualitatif melibatkan upaya-upaya penting, seperti mengajukan pertanyaan-pertanyaan dan prosedur-prosedur, mengumpulkan data yang spesifik dari para partisipan, menganalisis data secara induktif mulai dari tema-tema yang khusus ke tema-tema umum, dan menafsirkan makna data. (John W. Cresswell 2009, 4).

3.2. Prosedur Penelitian

Prosedur penelitian dalam penelitian ini sebagaimana dijelaskan oleh John W. Cresswell (2009) tergambar dalam Gambar III.1.

3.3. Objek penelitian

Objek penelitian dalam skripsi ini dibatasi pada analisis penerapan *arm's length principle* pada transaksi pembayaran royalti atas merek dagang (*trademark*). Pokok permasalahan dirumuskan dari pokok sengketa antara wajib pajak dan fiskus yang diolah dari putusan pengadilan pajak.

3.4. Jenis dan pengumpulan data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Data primer dalam penelitian ini berupa hasil wawancara. Data sekunder yang digunakan adalah putusan pengadilan pajak, jurnal, buku, peraturan perpajakan di Indonesia mengenai *transfer pricing*, dan literatur lainnya yang terkait.

3.5. Cara pengumpulan data

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah:

- a. Metode wawancara. Peneliti menggunakan metode wawancara untuk mengumpulkan informasi yang relevan dengan pokok persoalan penelitian. Narasumber wawancara berasal dari latar belakang akademisi, konsultan pajak dan fiskus.
- b. Penelitian kepustakaan dilakukan dengan mengumpulkan, membaca dan memahami berbagai literatur, buku, artikel, dan peraturan-peraturan yang terkait dengan materi penulisan skripsi.

3.6. Metode pengolahan data.

Tiga metode yang dapat digunakan dalam mengolah data kualitatif (Neuman 2013, 562-569):

- 1) Penyandian dan pembentukan konsep, yaitu menyusun data dalam satu rangkaian pokok bahasan utama melalui proses *open coding*, *axial coding*, dan *selective coding*.
- 2) Penulisan memo analitis, yaitu mendokumentasikan dan menyusun berdasarkan kode data yang telah ditetapkan sebelumnya.
- 3) *Outcropping*, yaitu menganalisis untuk mendapatkan pemahaman yang utuh mengenai jawaban dari masalah yang diteliti. Pemahaman tersebut disimpulkan dengan melihat kembali bukti empiris yang telah disusun sebelumnya.

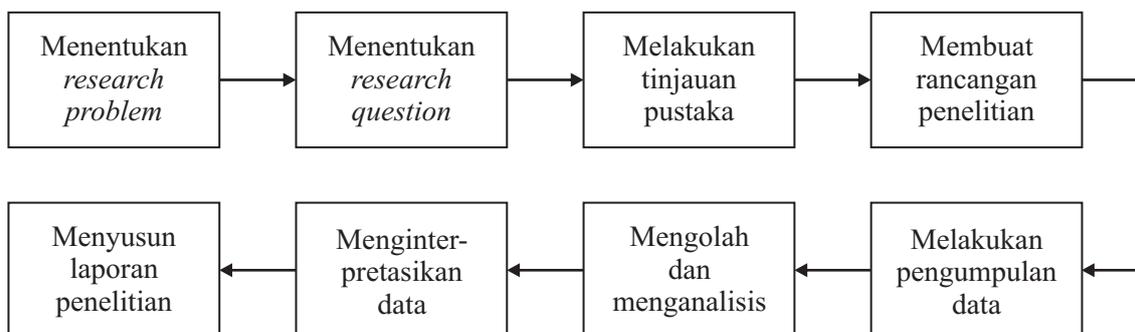
3.7. Sarana untuk pengolahan data

Penulis menggunakan fasilitas pada *software Ms. Word 2010* dan *Ms. Excel 2010*.

3.8. Strategi analisis

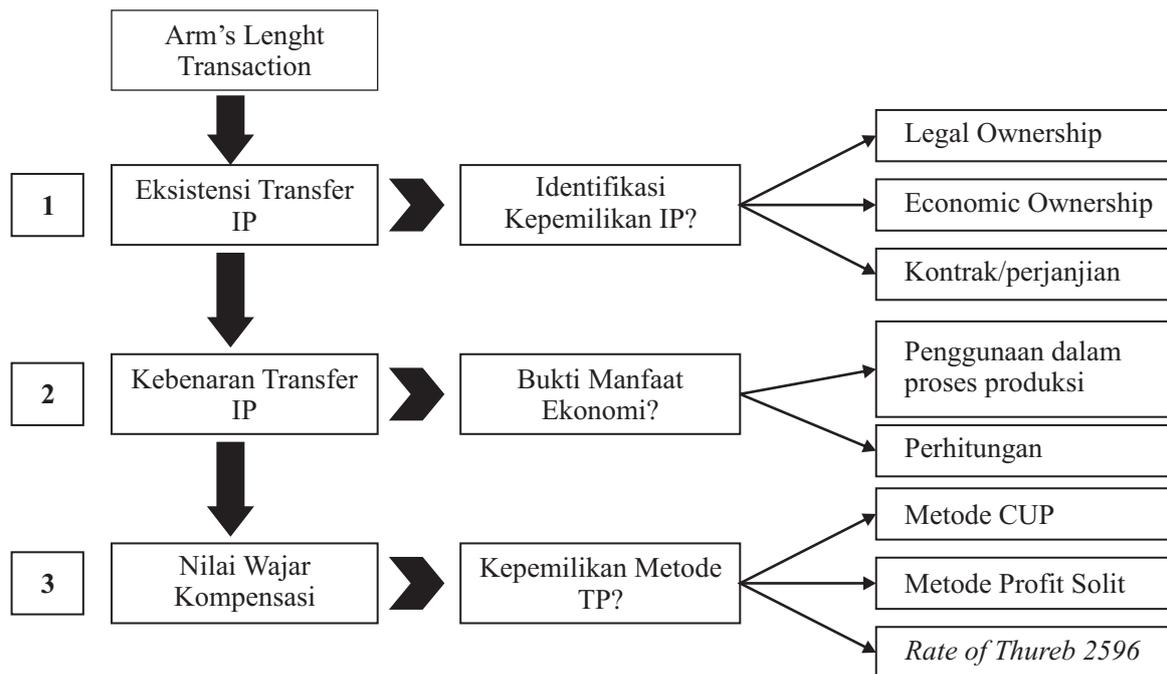
Analisis dalam pembahasan ini terbagi ke dalam 3 tahap yang tergambar dalam Gambar IV.1 Tahap pertama yaitu menentukan entitas mana yang dianggap sebagai pemilik merek dagang dan mengapa penentuan kepemilikan sangat penting dalam analisis *transfer pricing*. Langkah ini juga akan membahas bagaimana perusahaan, yang tidak secara hukum memiliki *intangible property* (IP) yang melakukan kegiatan pemasaran dapat memperoleh kompensasi dari pemilik yang sah. Langkah kedua adalah untuk mengidentifikasi manfaat ekonomi yang diperoleh dari penggunaan merek dagang. Langkah ketiga adalah untuk menentukan metode yang paling sesuai dalam transaksi pembayaran royalti atas merek dagang.

Gambar III.1. Prosedur Penelitian



Sumber : Diolah dari *Research Design: Pendekatan Kualitatif, Kuantitatif, dan Mixed* (John W. Cresswell, 2009)

Gambar IV.1. Kerangka Pembahasan



Sumber : Hasil Analisis dengan menggunakan berbagai teori

Tabel IV.1. Substansi Kepemilikan

Adaro	Substansi kepemilikan dilihat dari registrasi dan pihak yang mengeluarkan biaya dalam pembentukan <i>intangible</i> .
DDTC	Substansi kepemilikan berupa fungsi proteksi, pengembangan dan pengendalian atas IP.
Anang Mury	Substansi kepemilikan ada pada pihak yang melakukan pengembangan atas <i>trademark</i> , yaitu di <i>economic owner</i>
Prof. Gunadi	Substansi kepemilikan ada pihak yang memperoleh penghasilan
Pemeriksa	Substansi kepemilikan ada pada pihak yang mengeksploitasi IP
Kasi PK LTO	Substansi kepemilikan itu mulai dari menciptakan, mengembangkan, mengadministrasikan serta proteksi (memelihara)
Dit. PP2	Substansi kepemilikan itu dilihat dari ada kontrak dan didaftarkan, selain itu dia <i>provide funding</i> dan berkontribusi terhadap <i>development</i> IP
Hakim Pajak	Substansi kepemilikan ada pada pihak yang memperoleh penghasilan

Sumber: Diolah dari Hasil wawancara

4. HASIL PENELITIAN

Pertanyaan wawancara dikembangkan berdasarkan analisis terhadap putusan pengadilan dan beberapa literatur. Dasar yang digunakan dalam mengembangkan pertanyaan wawancara bersumber dari OECD *Guidelines*, OECD/G20 *Base Erosion and Profit Shifting Project Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles* (Action 8: 2014 *Deliverable*) serta jurnal maupun artikel terkait royalti atas merek dagang.

Pertanyaan wawancara dikembangkan dari pertanyaan penelitian yang dirumuskan ke dalam 3 tema utama, yaitu: (1) Kepemilikan (*ownership*); (2) Manfaat ekonomi (*economic benefit*); (3) Metode penentuan harga.

4.1. Kepemilikan (*ownership*).

a. Substansi kepemilikan.

Pendapat masing-masing narasumber terkait substansi kepemilikan terangkum dalam Tabel IV.1.

Berdasarkan hasil wawancara, sebagian besar narasumber mempunyai pemahaman yang sama tentang substansi dari kepemilikan yang terdiri dari *enhancement*, *development*, *maintenance*, *protection* dan *exploitation*. Sebagian besar narasumber setuju bahwa pihak yang berhak atas kompensasi/remunerasi dari pemanfaatan aset tidak berwujud ini merupakan pihak-pihak yang melakukan fungsi *enhancement*, *development*, *maintenance*, *protection* dan *exploitation*. Hal ini konsisten dengan Par. 6.32 Chapter IV OECD Transfer Pricing Guidelines Aspect of Intangibles

b. Identifikasi kepemilikan.

Rangkuman hasil wawancara terkait dengan Identifikasi kepemilikan tersaji dalam Tabel IV.2.

Berdasarkan hasil wawancara, penulis menyimpulkan bahwa terdapat beberapa langkah yang digunakan untuk mengidentifikasi kepemilikan atas merek dagang untuk menentukan pihak yang berhak atas kompensasi/remunerasi. Langkah pertama yaitu dengan mengidentifikasi pemilik legal dari merek dagang dengan melihat aspek

legalnya. Langkah berikutnya yaitu menentukan pihak-pihak yang turut berkontribusi terhadap nilai merek dagang. Dalam langkah ini dilakukan identifikasi pihak yang menanggung biaya dan risiko atas pengembangan merek dagang (*economic ownership*). *Brightline test* merupakan salah satu cara yang dapat digunakan untuk menentukan *economic ownership*. *Brightline test* ini akan mengidentifikasi berapa biaya *Marketing, Advertising, and Promoting (MAP Expense)* yang dikeluarkan, apakah dengan *MAP expense* tersebut dapat membentuk *local intangible* atau tidak. Pihak yang dianggap membentuk *local intangible* yaitu pihak yang mengeluarkan biaya *marketing* melebihi biaya *marketing* yang dikeluarkan oleh pihak independen.

Berdasarkan hasil identifikasi ini, pihak yang paling berhak atas remunerasi adalah pihak yang melakukan *value creation*.

c. Konsep kepemilikan

Pendapat masing-masing narasumber terkait konsep kepemilikan terangkum dalam Tabel IV.3

Tabel IV.2. Identifikasi Kepemilikan

Adaro	Identifikasinya dengan melihat <i>MAP expense</i> yang dikeluarkan, membentuk <i>local intangible</i> atau tidak, dengan menggunakan <i>brightline test</i> .
DDTC	untuk mengidentifikasinya cukup mudah. Pertama dengan melihat aspek legalnya. Kalau ternyata aspek legalnya tidak terbukti, tidak masalah karena aspek legal bukan penentu. Yang menjadi penentunya adalah <i>economic ownershipnya</i> yaitu pihak yang menanggung biaya dan risiko atas pengembangan <i>intangibles</i> . <i>Functional ownership</i> ini merupakan pihak yang mengendalikan <i>intangibles</i> , mempunyai <i>control</i> .
Anang Mury	Mengidentifikasikannya harus melihat analisis fungsi, aset, risiko terkait pengembangan IP.
Pemeriksa	Menguji kesesuaian substansi dari kontrak dengan fakta dan kondisi yang ada.
Kasi PK LTO	Identifikasinya melalui pihak yang mengeluarkan <i>marketing expense</i> secara ekstensif. Yang paling berhak atas remunerasi adalah yang melakukan <i>value creation</i> .
Dit. PP2	Identifikasinya dengan melihat pihak yang menanggung <i>marketing expense</i> melebihi pihak independen, melalui <i>brightline test</i> .
Hakim Pajak	Identifikasi dengan melihat registrasinya.

Sumber: Diolah dari Hasil wawancara

Tabel IV.3. Konsep Kepemilikan

Adaro	Memperhatikan <i>legal</i> dan <i>economic ownership</i> . Kontrak hanya dijadikan salah satu dokumen pendukung.
DDTC	<i>Legal, economic, dan functional ownership</i> harus terpenuhi.
Anang Muri	Yang dikedepankan adalah <i>economic ownership</i> . Tanpa <i>legal ownership</i> pun tidak masalah. Kontrak dipakai untuk dasar pengujian. Kedudukan <i>economic ownership</i> lebih tinggi dari kontrak
Gunadi	Yang paling mudah ya <i>legal</i> .
Pemeriksa	Kontrak itu penting tetapi bukan prioritas. Aspek <i>legal</i> yang wajib dipenuhi. Setelah itu baru <i>economic ownershipnya</i> .
Kasi PK LTO	Berdasarkan kontrak saja tidak cukup. Perlu ada <i>legal</i> dan <i>economic ownership</i> .
Dit. PP2	Kontrak saja tidak cukup, harus ada <i>legal</i> dan <i>economic ownership</i> .
Hakim Pajak	Bisa menggunakan kontrak saja.

Sumber: Diolah dari Hasil wawancara

Tabel IV.4. Substansi Manfaat Ekonomi

Adaro	Substansi manfaat ekonomi yaitu ketika menafaat yang dia terima lebih tinggi dibandingkan dengan harga yang dibayarkan. (<i>benefit > cost</i>)
DDTC	Substansi manfaat ekonomi ada pada penghematan biaya yang diperoleh ketika dia memilih membayar royalti atas sewa IP yang sudah ada dibandingkan dengan mengembangkan IP sendiri.
Anang Muri	Substansi manfaat ekonomi yaitu kelebihan dari <i>expected return</i> yang melebihi <i>normal return</i> . Jadi, manfaat ekonomi merupakan selisih antara <i>expected return</i> dengan <i>normal return</i> .
Gunadi	Substansi manfaat ekonomi itu ketika kita mau mengeluarkan uang bukan untuk sumbangan atau hibah. Jadi ada imbal balas yang didapatkan.
Pemeriksa	Substansi manfaat ekonomi sejauh mana mereka bisa mengeksploitasi pasar untuk menjadi <i>market leader</i> dari penggunaan <i>trademark</i> .
Kasi PK LTO	Substansi manfaat ekonomi ada ketika ada <i>expected benefit</i> dimasa yang akan datang.
Hakim Pajak	Substansi manfaat ekonomi adalah dilihat dari sisi <i>marketingnya</i> ketika <i>market sharenya</i> meningkat.

Sumber: Diolah dari Hasil wawancara

Berdasarkan hasil wawancara, sebagian besar narasumber berpendapat bahwa konsep *legal ownership* dan *economic ownership* lebih dikedepankan daripada konsep berdasarkan kontrak. Kontrak/perjanjian digunakan sebagai dasar pengujian kelayakan pembayaran royalti. Kontrak merupakan salah satu dokumen pendukung, dan bukanlah prioritas utama. Ketentuan-ketentuan dalam *term of contract* yang akan diuji dengan membandingkannya sesuai dengan fakta dan kondisi (*facts and circumstances*). Hal ini sesuai dengan Par 6.35 Chapter VI OECD *Guidance on Aspect of Intangibles*.

Kedudukan kepemilikan *legal, economic* dan kontrak dalam transaksi pembayaran royalti atas pemanfaatan merek dagang. Ketika menentukan pihak-pihak yang berhak atas

kompensasi, *legal* dan *economic ownership* lebih diprioritaskan dari pada kepemilikan atas dasar kontrak.

Kontrak/perjanjian dapat dijadikan bukti atas keberadaan transaksi, namun untuk mengetahui kebenaran transaksi, perlu dilakukan pengujian terhadap ketentuan di dalam kontrak didasarkan atas fakta dan kondisi (*facts and circumstances*) yang ada. Oleh karena itu, kontrak tetap tidak bisa diabaikan karena kontrak merupakan dasar pengujian untuk mengetahui kebenaran transaksi.

4.2. Manfaat ekonomi (*economic benefit*)

a. Substansi manfaat ekonomi.

Tabel IV.4. adalah ringkasan hasil wawancara berkaitan dengan substansi manfaat ekonomi.

Berdasarkan hasil wawancara dengan narasumber, narasumber melihat substansi melalui dua sudut pandang, yaitu sudut pandang keuangan (*financial*) dan sudut pandang pasar (*market*).

Sebagian besar narasumber menginterpretasikan manfaat ekonomi dari perspektif keuangan (*financial*). Hal ini konsisten dengan yang dijelaskan dalam Paragraf 17 PSAK 19 tentang Aset Tidak Berwujud. Manfaat ekonomi yang disebutkan dalam PSAK 19 ini juga melihat dari perspektif keuangan (*financial*). PSAK 19 menyatakan bahwa manfaat ekonomi masa depan yang timbul dari aset tak berwujud dapat mencakup pendapatan dari penjualan barang atau jasa, penghematan biaya, atau manfaat lain yang berasal dari penggunaan aset oleh entitas. Misalnya, penggunaan hak kekayaan intelektual dalam suatu proses produksi tidak meningkatkan pendapatan masa depan, tetapi mengurangi biaya produksi masa depan.

b. Kriteria Manfaat Ekonomi

Secara keseluruhan, pendapat masing-masing narasumber terkait kriteria manfaat ekonomi disajikan dalam Tabel IV.5.

Berdasarkan hasil wawancara, kriteria manfaat ekonomi dipetakan menjadi empat kriteria yaitu berdasarkan *profit*, *market share*, *sales*, serta *expense*. Dari ke empat kriteria tersebut, pendapat narasumber paling banyak setuju menggunakan *sales*, sementara tiga kriteria lainnya memiliki jumlah yang sama.

c. Identifikasi manfaat ekonomi

Berdasarkan Tabel IV.6. dapat dilihat bahwa sebagian besar narasumber berpendapat penentuan manfaat ekonomi dilakukan dengan cara membandingkan. Baik membandingkan dengan kondisi internal perusahaan sebelum dan sesudah maupun membandingkan dengan kondisi eksternal yaitu dengan kondisi pasar.

Berdasarkan hasil wawancara, cara mengidentifikasi manfaat ekonomi dapat dilakukan melalui empat cara, yaitu melalui analisis *cost benefit*, analisis kesebandingan dengan menggunakan data pembanding

(*comparability analysis*), melalui penelitian *market share*, serta analisis laporan keuangan. Dari keempat cara tersebut, analisis kesebandingan dengan menggunakan data pembanding lebih banyak direkomendasikan oleh narasumber.

4.3. Metode penentuan harga.

Berdasarkan hasil wawancara, sebagian besar narasumber lebih setuju untuk menggunakan metode *Comparable Uncontrolled Price Method* (CUP) dalam penentuan harga atas transaksi pemanfaatan merek dagang, namun kelemahan dalam penggunaan metode CUP ini adalah ketersediaan data pembandingnya. Karena keterbatasan data pembanding yang tersedia, sebagian narasumber kemudian merekomendasikan untuk menggunakan metode valuasi dalam penentuan harga atas transaksi pemanfaatan merek dagang.

Secara keseluruhan, pendapat masing-masing narasumber terkait metode penentuan harga disajikan dalam Tabel IV.7.

4.4. Informasi terkait lainnya

a. Penggunaan proyeksi *expected benefit*.

Berdasarkan hasil wawancara, sebagian besar narasumber berpendapat bahwa penggunaan proyeksi *expected benefit* dalam membuktikan adanya manfaat ekonomi dari pembayaran royalti atas pemanfaatan merek dagang dapat digunakan dalam konteks perpajakan.

Tabel IV.8 menyajikan secara keseluruhan, pendapat masing-masing narasumber terkait penggunaan proyeksi *expected benefit* untuk membuktikan adanya manfaat ekonomi.

b. Penggunaan *rule of thumb* 25%.

Berdasarkan hasil wawancara, sebagian besar narasumber berpendapat bahwa *rule of thumb* 25% sudah tidak relevan lagi, sehingga tidak dapat diterapkan di Indonesia. *rule of thumb* 25% susah untuk diaplikasikan, mengingat nilai IP memang sudah naik. *Rule of thumb* hanya bisa digunakan sebagai indikasi awal adanya risiko *transfer pricing*. Rangkuman hasil wawancara tentang penggunaan *rule of thumb* 25% terdapat pada Tabel IV.9

Tabel IV.5. Kriteria Manfaat Ekonomi

Adaro	Kriteria manfaat ekonomi berupa penambahan produktivitas atau mengurangi biaya.
DDTC	Kriteria tentang manfaat ekonomi yang bisa dijadikan alternatif antara lain dilihat dari <i>salesnya</i> , <i>operating expensenya</i> serta dari pilihan-pilihan yang tersedia WP.
Anang Muri	Kriteria manfaat ekonomi adalah ketika ada peningkatan <i>return</i> .
Gunadi	Kriteria manfaat ekonomi untuk <i>trademark</i> berupa <i>marketibility</i> produknya, produknya terjual atau tidak.
Pemeriksa	Kriteria manfaat ekonomi bukan dari laba/ruginya tetapi dari penetrasi pasarnya.
Kasi PK LTO	Kriteria manfaat ekonomi bisa dilihat adanya penambahan <i>income</i> , adanya penambahan <i>market share</i> , serta efisiensi biaya.
Dit. PP2	Belum ada kriteria yang ada mengenai manfaat ekonomi. <i>Profit</i> tidak bisa menjadi ukuran manfaat ekonomi.
Hakim Pajak	Kriteria manfaat ekonomis yaitu volume penjualan yang meningkat. Tidak bisa dihubungkan dengan <i>profit</i> saja.

Sumber: Diolah dari Hasil wawancara

Tabel IV.6. Identifikasi Manfaat Ekonomi

Adaro	Mengidentifikasinya dengan melihat <i>value</i> dan <i>cost</i> yang dikeluarkan ketika tidak menggunakan <i>intangibles</i> terkait, bisa menggunakan data pembandingan, dan peneletian <i>market share</i> .
DDTC	Mengidentifikasinya dengan analisa laporan keuangan dimana <i>sales</i> mengalami kenaikan atau <i>operating expense</i> yang menurun.
Anang Muri	Untuk mengidentifikasi manfaat ekonomi, kita perlu membandingkan perilaku perusahaan yang independen. Untuk melihat faktanya, bisa melakukan riset ke perusahaan-perusahaan independen. Premis logis yang dipakai adalah maukah perusahaan independen membayar sebesar ini.
Pemeriksa	Menguji eksistensi startingnya dari <i>agreement</i> . Yang bisa kita lakukan adalah dengan <i>compare</i> transaksi tersebut dilakukan oleh pihak independen dengan pihak afiliasi. Kita juga harus melakukan analisis FAR. Untuk memastikan kesetaraan fungsi yang dilakukan kedua belah pihak, risiko yang mereka tanggung serta aset yang mereka miliki.
Kasi PK LTO	Identifikasi untuk melihat manfaat ekonomi ini paling gampang dilihat dari kondisi sebelum dan sesudah atau dengan adanya <i>trademark</i> tersebut. Kemudian perusahaan yang labanya super, dibanding dengan labanya perusahaan normal biasa. Itu juga sudah menunjukkan adanya manfaat ekonomi.
Hakim Pajak	Untuk membuktikan manfaat ekonomi ini dengan melihat <i>marketingnya</i> . harus dibandingkan dengan kondisi ketika perusahaan tidak menggunakan <i>trademark</i> .

Sumber: Diolah dari Hasil wawancara

Tabel IV.7. Metode Penentuan Harga

DDTC	Secara akademis <i>profit split</i> yang paling bagus. Metode valuasi <i>recommended</i> tetapi mahal dan hasilnya tidak menjamin karena menggunakan asumsi.
Anang Muri	Yang paling banyak dipakai adalah metode CUP, tetapi sulit dalam mencari data pembandingan. Yang paling cocok adalah metode valuasi.
Gunadi	Metode yang paling bisa digunakan adalah metode CUP.
Pemeriksa	Metode yang paling tepat adalah metode CUP dengan menggunakan data pembandingan dari kantor pusat.
Kasi PK LTO	Metode yang bisa diterapkan adalah CUP, namun masih ada kelemahannya juga. Untuk metode valuasi, itu <i>costly</i> dan memberatkan WP.
Dit. PP2	Lebih setuju dengan menggunakan metode valusi, namun untuk kepentingan <i>simplicity</i> CUT yang bisa dipakai.
Hakim Pajak	Metode yang bisa dipakai menurut saya TNMM, karena sangat sulit untuk CUP dalam mencari data pembandingan.

Sumber: Diolah dari Hasil wawancara

Tabel IV.8. Penggunaan Proyeksi *Expected Benefit*

DDTC	Proyeksi <i>expected benefit</i> ini kalau tersedia sangat berguna, sepanjang proyeksinya sesuai atau mengikuti realitanya.
Anang Muri	Proyeksi <i>expected benefit</i> bisa digunakan.
Gunadi	Proyeksi <i>expected benefit</i> bisa digunakan.
Pemeriksa	Kita tidak bisa melihat manfaat ekonomi dari berapa labanya, tetapi dari berapa nilai IP itu. <i>Expected benefit</i> tidak bisa dipakai.
Kasi PK LTO	<i>Expected benefit</i> dengan menggunakan <i>discounted cash flow, net present value</i> itu bisa diaplikasikan dikasus perpajakan seperti ini.
Dit. PP2	<i>Expected benefit</i> bisa digunakan, tapi bukan satu-satunya cara. Ya harus tetap ada pertimbangan lainnya, tidak hanya dari profit saja.
Hakim Pajak	Metode yang bisa dipakai menurut saya TNMM, karena sangat sulit untuk CUP dalam mencari data pembanding.

Sumber: Diolah dari Hasil wawancara

Tabel IV.9. Penggunaan *Rule of Thumb 25%*

DDTC	<i>Rule of Thumb 25%</i> di Indonesia sepertinya tidak diterima.
Anang Muri	<i>Rule of Thumb 25%</i> bisa dijadikan acuan.
Gunadi	<i>Rule of Thumb 25%</i> bisa digunakan untuk penentuan <i>pricenya</i>
Pemeriksa	Teori <i>Rule of Thumb 25%</i> sudah tidak relevan lagi.
Kasi PK LTO	<i>Rule of Thumb</i> menurut saya susah untuk diaplikasikan, mengingat nilai IP memang sudah naik. Akan tetapi, <i>rule of thumb</i> ini bisa dijadikan dasar awal negoisasi.
Dit. PP2	<i>Rule of Thumb 25%</i> , menurut saya kalau jadi dasar koreksi itu tidak bisa. Itu hanya bisa digunakan sebagai indikasi awal.
Hakim Pajak	<i>Rule of Thumb 25%</i> bisa digunakan sebagai starting awal negoisasi.

Sumber: Diolah dari Hasil wawancara

5. PEMBAHASAN

5.1. Kepemilikan (ownership)

Par.6.32 Chapter IV OECD *Transfer Pricing Guidelines Aspect of Intangibles* menyatakan bahwa dalam kasus *transfer pricing* harta tidak berwujud, penentuan entitas dalam sebuah grup perusahaan multinasional yang berhak atas penghasilan yang diperoleh dari peng-eksplotasian harta tidak berwujud, merupakan sebuah masalah yang krusial. Isu ini berhubungan dengan penentuan entitas mana dalam grup perusahaan multinasional yang pada akhirnya harus menanggung biaya, investasi dan beban lainnya yang terkait dengan pengembangan (*development*), peningkatan (*enhancement*), pemeliharaan (*maintenance*), perlindungan (*protection*) dan eksploitasi (*exploitation*). Meskipun pemilik sah (*legal owner*) dari *intangibles* mungkin menerima penghasilan atas eksploitasi *intangibles*, tidak menutup kemungkinan anggota grup perusahaan multinasional lain juga turut melakukan fungsi, menggunakan aset atau menanggung risiko yang

diharapkan dapat berkontribusi terhadap nilai *intangibles*. Pihak lain yang turut berkontribusi terhadap nilai *intangibles* tersebut berhak untuk mendapatkan kompensasi atas kontribusinya berdasarkan *arm's length principle*.

Berdasarkan hasil wawancara, sebagian besar narasumber mempunyai pemahaman yang sama tentang substansi dari kepemilikan yang terdiri dari *enhancement, development, maintenance, protection* dan *exploitation*. Sebagian besar narasumber setuju bahwa pihak yang berhak atas kompensasi/remunerasi dari pemanfaatan aset tidak berwujud ini merupakan pihak-pihak yang melakukan fungsi *enhancement, development, maintenance, protection dan exploitation*. Hal ini konsisten dengan Par. 6.32 Chapter IV OECD *Transfer Pricing Guidelines Aspect of Intangibles*

Gambar IV.2 berikut ini menggambarkan kedudukan kepemilikan legal, *economic* dan kontrak dalam transaksi pembayaran royalti atas pemanfaatan merek dagang. Ketika menentukan pihak-pihak yang berhak atas kompensasi, legal

dan *economic ownership* lebih diprioritaskan dari pada kepemilikan atas dasar kontrak. Kontrak/perjanjian dapat dijadikan bukti atas keberadaan transaksi, namun untuk mengetahui kebenaran transaksi, perlu dilakukan pengujian terhadap ketentuan di dalam kontrak didasarkan atas fakta dan kondisi (*facts and circumstances*) yang ada. Oleh karena itu, kontrak tetap tidak bisa diabaikan karena kontrak merupakan dasar pengujian untuk mengetahui kebenaran transaksi.

Gambar IV.2. Prioritas Konsep Kepemilikan

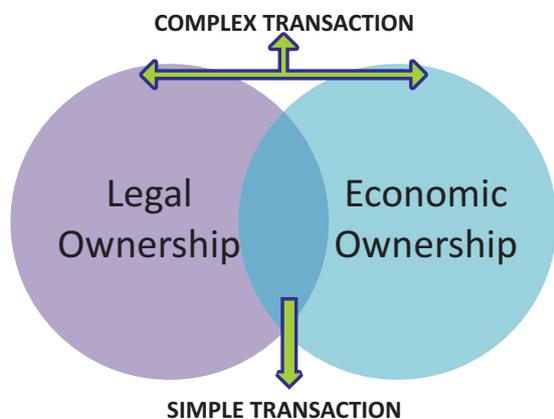


Sumber: Diolah dari Hasil Wawancara

Gambar IV.3 menggambarkan bahwa dalam transaksi yang sederhana, yaitu ketika eksploitasi atas merek dagang hanya melibatkan dua pihak yaitu legal dan *economic ownership* yang melekat pada satu pihak. Namun, ketika transaksi eksploitasi merek dagang merupakan transaksi yang kompleks yang melibatkan banyak pihak, legal dan *economic ownership* bisa saja terpisah, tidak pada satu pihak yang sama.

Gambar IV.3.

Legal Ownership vs. Economic Ownership



Sumber: Diolah dari Hasil Wawancara

5.2. Manfaat Ekonomi

Dalam rangka menerapkan *arm's length principle* pembayaran royalti atas merek dagang, kita perlu mengetahui pihak mana yang berhak untuk mendapatkan kompensasi, kemudian kita dapat menganalisis kewajaran harga/royalti yang dibayarkan tersebut.

Transaksi pemanfaatan harta tidak berwujud yang dilakukan antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dianggap memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha sepanjang memenuhi ketentuan, salah satunya yaitu terdapat manfaat ekonomis. Hal ini tercantum dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang Perubahan atas PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, tetapi tidak dijelaskan secara rinci tentang manfaat ekonomi.

Berdasarkan hasil wawancara dengan narasumber, narasumber melihat substansi melalui dua sudut pandang, yaitu sudut pandang keuangan (*financial*) dan sudut pandang pasar (*market*). Penulis menyimpulkan terdapat empat pendapat yang berbeda tentang substansi manfaat ekonomi dalam transaksi pembayaran royalti atas pemanfaatan merek dagang, yaitu:

- Cost Benefit*, yaitu ketika pendapatan/penghasilan yang diterima atas pemanfaatan merek dagang lebih tinggi dibandingkan dengan biaya royalti yang dibayarkan.
- Expected Return > Normal Return*, yaitu ketika pendapatan yang diperoleh atas penggunaan merek dagang lebih tinggi dibandingkan dengan pendapatan rutin sebelum perusahaan menggunakan merek dagang.
- Cost Efficiency*, yaitu ketika terdapat penghematan biaya yang diperoleh atas pilihan membayar royalti untuk memanfaatkan merek dagang yang sudah ada dibandingkan dengan dengan pilihan mengembangkan merek dagang sendiri.
- Market Leader*, yaitu ketika dapat menguasai segmen pasar tertentu atas pemanfaatan merek dagang.

Kesimpulan pembahasan mengenai manfaat ekonomi terdapat pada Gambar IV.4.

Gambar IV.4. Manfaat Ekonomi

	Market View	Financial View
Market Leader		* Cost Benefit * Expected Return > Normal Return * Cost Efficiency
Market Research		* Compatability Analysis * Financial Report Analysis * Cost Benefit Analysis
Market Share		* Sales Income * Operating Expense * Profite

Sumber: Diolah dari Hasil Wawancara

5.3. Metode Penentuan Harga

Remunerasi untuk merek dagang menjadi salah satu topik dalam sengketa perpajakan. Penentuan harga wajar ketika terjadi transaksi pengalihan/pemanfaatan merek dagang merupakan sebuah tantangan tersendiri. Terutama jika transaksi tersebut merupakan transaksi yang kompleks dan tidak ditemukan transaksi sebanding untuk membuktikan bahwa penentuan harga telah memenuhi prinsip kewajaran. OECD pun memberikan perhatian khusus terhadap transaksi harta tidak berwujud dalam Chapter VI OECD *Transfer Pricing Guidelines*.

Rule of thumb 25% merupakan salah satu alat yang digunakan untuk menghitung nilai royalti yang wajar atas IP dengan memperhitungkannya risiko/manfaat yang diterima *licensee* dan *licensor*. Berdasarkan hasil wawancara, sebagian besar narasumber berpendapat bahwa *rule of thumb* 25% sudah tidak relevan lagi, sehingga tidak dapat diterapkan di Indonesia. *Rule of thumb* 25% hanya bisa digunakan sebagai indikasi awal adanya risiko *transfer pricing*.

Hasil wawancara ini konsisten dengan OECD yang menyatakan bahwa *rule of thumb* 25% tidak dapat digunakan dalam membuktikan sebuah transaksi memenuhi *arm's length principal*. Par 2.10 Chapter II OECD *Guidance on the Transfer Pricing Aspects of Intangibles* menyatakan penolakan OECD terhadap penggunaan *rule of thumb*.

Ada dua tahapan dalam pemilihan metode *transfer pricing*, seperti yang dijelaskan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Dua tahapan tersebut yaitu mengidentifikasi ketersediaan pembanding dan menentukan metode *transfer pricing* yang paling sesuai berdasarkan fakta dan kondisi.

Berdasarkan hasil wawancara, sebagian besar narasumber lebih setuju untuk menggunakan metode CUP (*Comparable Uncontrolled Price Method*) dalam penentuan harga atas transaksi pemanfaatan merek dagang. Kelemahan dalam penggunaan metode CUP ini adalah ketersediaan data pembandingnya. Karena keterbatasan data pembanding yang tersedia, sebagian narasumber kemudian merekomendasikan untuk menggunakan metode valuasi dalam penentuan harga atas transaksi pemanfaatan merek dagang.

Ada juga yang berpendapat metode yang paling tepat digunakan dalam transaksi pemanfaatan merek dagang ini adalah metode *profit split*. Metode *profit split* akan lebih adil karena bisa *mencapture* semua *profit* dari banyak perusahaan secara rata. Karena harga *intangibles* itu tidak ada yang pasti, untuk penggunaan metode selain *profit split* pasti akan menghasilkan selisih.

Hasil wawancara dengan kalangan fiskus yang mewakili DJP berpendapat bahwa pada umumnya fiskus menganggap metode CUP merupakan metode yang sesuai untuk menilai kewajaran transaksi afiliasi yang berkaitan dengan pengalihan/pemanfaatan merek dagang. Hal ini konsisten dengan perspektif OECD yang lebih memprioritaskan penggunaan metode CUP untuk transaksi afiliasi yang berkaitan dengan pengalihan/pemanfaatan harta tidak berwujud.

Penggunaan metode CUP ini membutuhkan data pembanding yang handal dengan tingkat kesebandingan yang tinggi antara transaksi pihak afiliasi dengan transaksi pihak independen. Menurut Emmanuel Llinares dan Nihan Mert-Beydilli (2006, 29), dua harta tidak berwujud dikatakan sebanding jika memenuhi dua kondisi, yaitu (1) Kedua *intangible* harus menunjukkan potensi keuntungan yang sama, biasanya diukur dengan menghitung *Net Present Value* (NPV) dari manfaat yang akan diperoleh dari penggunaan *intangible*; (2) Kedua *intangible* yang dibandingkan harus digunakan dalam kaitannya dengan produk atau proses sejenis dalam industri/pasar yang sama.

Menurut hasil wawancara, salah satu

kelemahan penggunaan metode CUP ini adalah sulit untuk mendapatkan data pembanding yang benar-benar sebanding.

Berdasarkan fakta sulitnya mengidentifikasi transaksi pihak independen yang sebanding karena keterbatasan data dan informasi yang tersedia, membuat penggunaan metode CUP tidak dapat diandalkan, terutama sebagai metode utama dalam menilai kewajaran transaksi pembayaran royalti atas pemanfaatan merek dagang.

Metode *transactional profit split* dilakukan dengan membandingkan kontribusi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan laba/penghasilan yang dihasilkan dari transaksi kemudian mengalokasikan laba/penghasilan tersebut berdasarkan nilai dari kontribusi pihak tersebut. Berdasarkan Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang Perubahan atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, alokasi laba kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dapat dilakukan dengan Metode Kontribusi (*Contribution Profit Split Method*) atau Metode Sisa Pembagian Laba (*Residual Profit Split Method*).

Berdasarkan hasil wawancara, hanya ada satu pihak dari kalangan konsultan pajak yang mewakili wajib pajak yang merekomendasikan untuk menggunakan metode *profit split* dalam menentukan harga wajar dari royalti atas merek dagang. Sementara pihak yang tidak setuju dengan penggunaan metode *profit split* ini beralasan bahwa ada dua pendekatan yang digunakan dalam penentuan harga wajar yaitu berdasarkan harga dan berdasarkan profit. Pendekatan berdasarkan profit ini tidak sesuai dengan *arm's length principal*, karena dalam penentuan harga wajarnya menggunakan data keuangan internal saja, tanpa menggunakan data pembanding. Hal ini tentu saja menyalahi hakikat *arm's length principal* yang dasarnya adalah membandingkan transaksi afiliasi dengan transaksi diantara pihak independen (*comparing the controlled transaction with the comparable uncontrolled transaction*). Pendekatan berdasarkan profit ini lebih condong pada prinsip *global formulary apportionment*. Penggunaan

global formulary apportionment dalam penentuan kewajaran harga ini ditentang oleh negara anggota OECD, seperti yang disebutkan dalam Par 1.32 Chapter I OECD *Transfer Pricing Guidelines*.

6. SIMPULAN

1. Berdasarkan analisis atas kepemilikan, dapat disimpulkan:
 - a. Pihak yang berhak atas kompensasi/remunerasi dari pemanfaatan asset tidak berwujud merupakan pihak-pihak yang melakukan *fungsi enhancement, development, maintenance, protection dan exploitation atas intangible*.
 - b. Langkah yang digunakan untuk mengidentifikasi kepemilikan atas merek dagang untuk menentukan pihak yang berhak atas kompensasi/remunerasi yaitu:
 - 1) Mengidentifikasi pemilik legal dari merek dagang dengan melihat aspek legalnya.
 - 2) Menentukan pihak-pihak yang turut berkontribusi terhadap nilai merek dagang dengan mengidentifikasi pihak yang menanggung biaya dan risiko atas pengembangan merek dagang (*economic ownership*).
 - 3) Mengidentifikasi kontribusi *economic owner* terhadap nilai merek dagang. *Brightline test* merupakan salah satu cara yang dapat digunakan untuk menentukan kontribusi dari *economic ownership*.
 - c. Konsep *legal ownership* dan *economic ownership* lebih dikedepankan daripada konsep berdasarkan kontrak. Kontrak/perjanjian digunakan sebagai dasar pengujian kelayakan pembayaran royalti dan merupakan salah satu dokumen pendukung, bukanlah prioritas utama. Ketika bukti legal/kontrak tidak dapat membuktikan adanya *legal owner*, maka berdasarkan fakta dan kondisi, *legal owner* ada pada pihak yang mempunyai kendali atas keputusan terkait eksploitasi *intangible* serta mempunyai kewenangan untuk membatasi pihak lain untuk menggunakan *intangible*.

2. Berdasarkan analisis atas manfaat ekonomi, dapat disimpulkan bahwa manfaat ekonomi dapat dilihat dari dua perspektif, yaitu *perspektif keuangan (financial)* dan *perspektif pasar (market)*.
 - a. Berdasarkan perspektif pasar, manfaat ekonomi dapat diidentifikasi melalui penelitian *market share*. Indikator yang digunakan dalam menilai indikasi adanya manfaat ekonomi ini adalah dengan menjadi *market leader* (menguasai pasar) dalam segmen bisnisnya. Instrumen/kriteria yang bisa digunakan untuk mengukurnya yaitu *market share*nya.
 - b. Berdasarkan perspektif keuangan (*financial*), manfaat ekonomi diidentifikasi melalui analisis kesebandingan dengan menggunakan dasar proyeksi *expected benefit*. Indikator yang digunakan untuk menilai indikasi adanya manfaat ekonomi yaitu *cost benefit*, *cost efficiency*, serta *expected return > normal return*. Sedangkan instrument/kriteria yang dapat digunakan untuk mengukurnya adalah *profit*, *sales expense*, serta *operating expense*.
3. Pembahasan mengenai metode penentuan harga dapat disimpulkan sebagai berikut:
 - a. *Rule of thumb 25%* tidak dapat digunakan dalam membuktikan sebuah transaksi memenuhi *arm's length principle*.
 - b. Metode *Comparable Uncontrolled Price (CUP)* tidak dapat diandalkan, terutama sebagai metode utama dalam menilai kewajaran transaksi pembayaran royalti atas pemanfaatan merek dagang karena keterbatasan data dan informasi yang tersedia untuk mencari data transaksi independen yang sebanding.
 - c. Metode *Comparable Profit Split Method (CPSM)* lebih dapat diandalkan dibandingkan dengan metode *Comparable Uncontrolled Price (CUP)*. Selain pertimbangan kemudahan data yang dapat diperoleh (data keuangan internal serta lisensi/*agreement* sebanding), esensi dalam metode CPSM ini sebenarnya merupakan kombinasi dari metode CUP dengan metode *profit split*.

7. SARAN

1. Agar Direktorat Jenderal Pajak membuat sebuah pedoman tentang penentuan/identifikasi pihak-pihak yang berhak atas kompensasi/remunerasi, serta memberikan penegasan tentang konsep kepemilikan dan penggunaan *rule of thumb 25%* yang sudah tidak relevan untuk dijadikan dasar koreksi. Karena dasar peraturan/pedoman yang dipakai di Indonesia untuk *transfer pricing* ini berkiblat pada *OECD Guidelines*, maka peraturan/pedoman tersebut perlu disesuaikan juga dengan perubahan-perubahan yang ada dalam *OECD Guidelines*.
2. Penggunaan metode *Comparable Profit Split Method (CPSM)* dapat dipertimbangkan sebagai metode yang dapat digunakan untuk menentukan harga wajar atas transaksi pembayaran royalti atas merek dagang.
3. Penggunaan proyeksi *expected benefit* dengan *net present value (NPV) analysis* dapat dipertimbangkan untuk dijadikan bukti ada tidaknya manfaat ekonomi serta untuk menilai kewajaran harga royalti.

REFERENSI

Buku dan Sumber Lain

- Boulogne, Gerard Frederik. 2008. *Transfer Pricing of Intangibles: A comparison between The Netherlands and the United States*.
- Creswell, John W. 2009. *Research Design: Pendekatan Kualitatif, Kuantitatif, dan Mixed*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Darrussalam, Denny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. 2013. *Transfer Pricing: Ide, Strategi dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center.
- Economics and Statistics Administration and the United States Patent and Trademark Office. 2012. *Intellectual Property and the U.S. Economy: Industries in Focus*. U.S. Department of Commerce.

- Ernst & Young. 2010. *Global Transfer Pricing Survey: Addressing the challenges of globalization*. Ernst & Young.
- Ikatan Akuntan Indonesia. *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 19 tentang Aset Tidak Berwujud*. Jakarta: 2009.
- Llinares, Emmanuel and Nihan Mert-Beydilli. 2006. Trade mark valuation: How to determine trade marks royalties. By of NERA Economic Consulting. International Tax Review, Tax Reference Library No. 32, "Intellectual Property (5th Edition)".
- Organisation for Economic Cooperation and Development. 2010. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing.
- Organisation for Economic Cooperation and Development. 2010. *OECD Model Tax Convention*. Paris: OECD Publishing.
- Organisation for Economic Cooperation and Development. 2013. *OECD Revised Discussion Draft on Transfer Pricing Aspects of Intangibles*. Paris: OECD Publishing.
- Organisation for Economic Cooperation and Development. 2014. *OECD Transfer Pricing Guidance on Aspect of Intangible*. Paris: OECD Publishing.
- Punithan, Thangadurai. 2013. *Brand Promotion Expenditure: A Critical Analysis From The Perspective Of Indian Transfer Pricing*. M/S. Subbaraya Aiyar, Padmanabhan & Ramamani Advocates.
- Silberztein, Caroline. 2011. *Transfer pricing aspects of intangibles: the OECD project. 08/11 Transfer Pricing International Journal*. The Bureau of National Affairs, Inc., ISSN 2042-8154.
- United Nations. 2011. *United Nations (UN) Model Tax Convention*. New York: Department of Economic and Social Affairs.
- Verlinden, Isabel, Axel Smit dan Bart Lieben. 2001. *Intellectual Property Rights from a Transfer Pricing Perspective*. Price Waterhouse Coopers Belgium.
- Dokumen Publik dan Peraturan Perundang-undangan**
- Republik Indonesia. 2001. *Undang-Undang No. 15 tahun 2001 tentang Merek*.
- _____. 2008. *Undang-undang No.7/1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang No.36/2008*.
- Direktorat Jenderal Pajak. *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-43/PJ/2010 tentang Pedoman Penentuan Harga Transfer Pricing*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2010.
- _____. *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-32/PJ/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2011.
- _____. *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2013.
- _____. *Surat Edaran Nomor SE-50/PJ/2013 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2013.
- _____. *Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor: S-153/PJ.04/2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi*. Jakarta: Direktorat Jenderal Pajak, 2010.
- Pengadilan Pajak. 2013. *Putusan Banding Nomor Put-43648/PP/M.III/15/2013 atas*

Sengketa Pajak sebesar Rp 14.496.487.949.

_____. 2013. Putusan Banding Nomor Put-44616/PP/M.III/15/2013 atas *Sengketa Pajak sebesar Rp 5.896.779.114.*

_____. 2013. Putusan Banding Nomor Put-49339/PP/M.XII/15/2013 atas *Sengketa Pajak sebesar USD 2,855,667.*

_____. 2013. Putusan Banding Nomor Put-45162/PP/M.XV/15/2013 atas *Sengketa Pajak sebesar USD 1,476,837.63.*

_____. 2013. Putusan Banding Nomor Put. 48154/PP/M.XV/15/2013 atas *Sengketa Pajak sebesar Rp.9.809.385.167.*

_____. 2015. Putusan Banding Nomor Put.59263/PP/M.XIIIA/15/2015 atas *Sengketa Pajak sebesar Rp 469.862.113.680.*

United States Department of Treasury. 2006. *Internal Revenue Service*, Treasury Regulation § 1.482-0.

