

Aspek Perpajakan Dalam *Transfer Pricing* dan Problematika Praktik Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Ita Salsalina Lingga

Dosen Fakultas Ekonomi Jurusan Akuntansi-Univ.Kristen Maranatha

Abstract

The up rise of globalization in these modern times has resulted in the rapid growth of multinational trade and cross-border intercompany transactions (related parties transactions). In a global economy where multinational enterprises (MNEs) play a prominent role, many transaction normally take place between members of the group. This phenomena has brought impact to the practice of transfer pricing. The purpose of transfer pricing are to achieve performance evaluation and optimal determination of taxes. Transfer prices are significant for both taxpayers and tax administration because they determine in large part the income and expenses, and therefore taxable profits, of associated enterprises in different tax jurisdictions. In order to regulate the practice of transfer pricing and tax avoidance, Directorate General of Taxes has made regulations that govern the authority to realocate transfer price among divisions that have related parties.

Keywords: transfer pricing, tax avoidance, arm's length principle

Pendahuluan

Fenomena globalisasi dalam dunia bisnis dewasa ini secara tidak langsung mendorong merebaknya konglomerasi dan divisionalisasi/departementasi perusahaan. Globalisasi telah membawa dampak semakin meningkatnya transaksi transnasional atau *cross-border transaction*. Arus barang, jasa, modal, dan tenaga kerja juga semakin mudah dan lancar antarnegara. Belum lagi dengan kehadiran WTO (*World Trade Organization*) yang memfasilitasi perdagangan transnasional. Dalam lingkungan perusahaan multinasional dan konglomerasi serta divisionalisasi terjadi berbagai transaksi antar anggota (divisi) yang meliputi penjualan barang dan jasa, lisensi hak dan harta tak berwujud lainnya, penyediaan pinjaman dan lain sebagainya (Mangoting, 2000). Dengan adanya usaha konglomerasi ini, kita mengenal berbagai nama grup perusahaan terkenal yang merambah dunia bisnis secara nasional, regional maupun internasional (*multinational corporations*). Selanjutnya perusahaan-perusahaan ini membentuk *holding company* untuk mengkoordinasikan bisnis mereka. Dalam perusahaan tersebut, biasanya sebagian besar aktivitas bisnis terjadi diantara mereka sendiri. Dalam menentukan harga, imbalan, dan lain sebagainya antar mereka biasanya ditentukan berdasarkan kebijakan harga transfer (*transfer pricing*) yang ditentukan oleh *holding company* yang dapat sama atau tidak sama dengan harga pasar (Gusnardi, 2009).

Praktik *transfer pricing* ini dulunya hanya dilakukan oleh perusahaan semata-mata hanya untuk menilai kinerja antar anggota atau divisi perusahaan, tetapi seiring dengan

perkembangan zaman, praktik *transfer pricing* juga dipakai untuk meminimalkan jumlah pajak yang harus dibayar (Mangoting, 2000). *Transfer Pricing* ini telah menuai banyak sekali masalah di berbagai negara karena dalam praktiknya mereka menggunakan hal-hal yang sangat bertentangan dengan aturan yang ada.

Tujuan dari penulisan artikel ini adalah mencoba memaparkan aspek penetapan harga transfer (*transfer pricing*) ditinjau dari sudut akuntansi maupun perpajakan serta problematika praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) maupun kecurangan-kecurangan yang marak terjadi akibat praktik *transfer pricing* yang tidak wajar.

Pembahasan

Definisi *Transfer Pricing*

Menurut Simamora dalam Mangoting (2000:70), *transfer pricing* didefinisikan sebagai nilai atau harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antar divisional untuk mencatat pendapatan divisi penjual (*selling division*) dan biaya divisi pembeli (*buying division*). *Transfer pricing* juga disebut dengan *intracompany pricing*, *intercorporate pricing*, *interdivisional* atau *internal pricing* yang merupakan harga yang diperhitungkan untuk keperluan pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa antar anggota. *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD) mendefinisikan *transfer pricing* sebagai harga yang ditentukan dalam transaksi antar anggota grup dalam sebuah perusahaan multinasional dimana harga transfer yang ditentukan tersebut dapat menyimpang dari harga pasar wajar sepanjang cocok bagi grupnya. Mereka dapat menyimpang dari harga pasar wajar karena posisi mereka yang berada dalam keadaan bebas untuk mengadopsi prinsip apapun yang tepat bagi korporasinya. “*..In a multinational enterprise (MNE) many transaction normally take place between members of the group. The price charged for such transfer do not necessarily represent a result of the free play of market forces, but may, for a number of reasons and because the MNE is in a position to adopt whatever principle is convenient to its as a group (OECD,1979)*”.

Jerry M. Rosenberg dalam Santoso (2004:126) mengungkapkan bahwa “*transfer pricing is the price charged by one segment of an organization for a product or service it supplies to another part of the same firm transfer pricing*” atau harga transfer adalah harga yang ditentukan oleh satu bagian dari sebuah organisasi atas penyerahan barang atau jasa yang dilakukannya kepada bagian lain dari organisasi yang sama.

Garrison, Noreen and Brewer (2007:278) mendefinisikan *transfer pricing* sebagai harga yang dibebankan jika satu segmen perusahaan menyediakan barang atau jasa kepada segmen lain dari perusahaan yang sama.

Ditinjau dari aspek perpajakan, Susan M. Lyons mendefinisikan *transfer pricing* sebagai harga yang dibebankan oleh suatu perusahaan atas barang, jasa, harta tak berwujud kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa (*International Tax Glossary*, Amsterdam, 1996:312).

Pengertian lain dari *transfer pricing* menurut Suryana (2012) adalah transaksi barang dan jasa antara beberapa divisi pada suatu kelompok usaha dengan harga yang tidak wajar, bisa dengan menaikkan (*mark up*) atau menurunkan harga (*mark down*), kebanyakan dilakukan oleh perusahaan global (*multinational enterprise*). Yang dimaksud dengan perusahaan multinasional adalah perusahaan yang beroperasi di lebih dari satu negara di bawah pengendalian satu pihak tertentu.

Tujuan Penetapan *Transfer Pricing*

Tujuan penetapan harga transfer adalah untuk mentransmisikan data keuangan di antara departemen-departemen atau divisi-divisi perusahaan pada waktu mereka saling menggunakan barang dan jasa satu sama lain (Simamora, 1999:273). Selain itu *transfer pricing* terkadang digunakan untuk mengevaluasi kinerja divisi dan memotivasi manajer divisi penjual dan divisi pembeli menuju keputusan-keputusan yang serasi dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan.

Menurut Horngren, Datar dan Foster (2008:375) penetapan harga transfer (*transfer pricing*) seharusnya membantu mencapai strategi dan tujuan perusahaan dan sesuai dengan struktur organisasi perusahaan. Secara khusus, *transfer pricing* seharusnya mendukung kesesuaian tujuan dan tingkat usaha manajemen puncak. Subunit yang menjual produk atau jasa seharusnya dimotivasi untuk menurunkan biaya mereka; subunit yang membeli produk atau jasa seharusnya dimotivasi untuk memperoleh dan menggunakan input secara efisien. *Transfer Pricing* seharusnya juga membantu manajemen puncak mengevaluasi kinerja dari subunit individual dan manajer mereka. Jika manajemen puncak mendukung tingkat desentralisasi yang tinggi, harga transfer seharusnya mendukung tingkat otonomi subunit yang tinggi dalam pengambilan keputusan. Ini berarti manajer subunit yang ingin memaksimalkan laba operasi dari sub unitnya seharusnya memiliki kebebasan untuk melakukan transaksi dengan subunit lain dari perusahaan (atas dasar harga transfer) atau untuk melakukan transaksi dengan pihak eksternal.

Menurut Suryana (2012), tujuan dilakukannya *transfer pricing*, pertama untuk mengakali jumlah *profit* sehingga pembayaran pajak dan pembagian dividen menjadi rendah. Kedua, menggelembungkan *profit* untuk memoles (*window-dressing*) laporan keuangan. Negara dirugikan triliunan rupiah karena praktik *transfer pricing* perusahaan asing di Indonesia (Kontan, 20 Juni 2012).

Metode Penentuan Transfer Pricing

Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) merupakan organisasi kerjasama ekonomi negara-negara maju yang dibentuk tahun 1961. Tujuan didirikannya OECD adalah: (1) mencapai tingkat pertumbuhan ekonomi yang tinggi, penyerapan tenaga kerja dan peningkatan standar hidup yang berkelanjutan, (2) perluasan ekonomi yang sehat, dan (3) kontribusi perluasan perdagangan dunia secara multilateral berdasarkan non-diskriminasi dari semua anggota.

Bidang yang menangani perpajakan dalam OECD dilakukan oleh *Committee on Fiscal Affairs (CFA)*. Terkait dengan *transfer pricing* CFA melalui sub groupnya yaitu *working party* No.6 menerbitkan OECD *transfer pricing guidelines* (Darussalam, 2008). OECD *Transfer Pricing Guidelines* berguna sebagai panduan bagi perusahaan multinasional dan otoritas pajak dalam masalah *transfer pricing*. Guidelines ini dibuat untuk membantu otoritas pajak maupun perusahaan multinasional dalam memberikan panduan tentang cara penyelesaian perselisihan *transfer pricing* yang saling menguntungkan antara masing-masing otoritas pajak, dan antara otoritas pajak dengan perusahaan multinasional.

Beberapa ketentuan umum dalam pedoman (OECD, 1997) antara lain yaitu: (1) menerapkan *arms-length principle* dengan preferensi pada metode transaksi tradisional (*traditional transaction-based method*), (2) penerapan tingkat komparabilitas yang menekankan fungsi, risiko yang disandang dan asset yang dimanfaatkan, (3) pengenalan metode laba (*profit based method*) yang disebut *transactional net margin method* (TNMM), dan (4) memahami pentingnya dokumentasi atas *transfer pricing* dan peranan pinalti dalam meningkatkan kepatuhan.

Metode dalam penentuan *transfer pricing* antara lain:

1. Metode Tradisional

1. *Comparable Uncontrolled Price Method (CUPM)*

Metode perbandingan harga antara pihak yang independen (*comparable uncontrolled price*) atau disingkat CUPM adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa dalam kondisi atau keadaan yang sebanding. Kondisi yang tepat untuk menggunakan CUPM ini adalah :

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

Apabila tak ada kondisi di atas yang sesuai, maka CUPM tidak dapat digunakan dan Wajib Pajak harus menggunakan metode lainnya yang sesuai.

2. *Cost-Plus Method (CPM)*

Harga pasar wajar ditentukan dengan menambahkan tingkat laba kotor wajar yang diperoleh yang sama dari transaksi dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan lain dari transaksi sebanding dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa pada harga pokok penjualan yang telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Kondisi yang tepat untuk menggunakan CPM adalah:

- Barang setengah jadi dijual kepada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa;
- Terdapat kontrak/perjanjian penggunaan fasilitas bersama (*joint facility agreement*) atau kontrak jual-beli jangka panjang (*long term buy and supply agreement*) antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; atau
- Bentuk transaksi adalah penyediaan jasa.

Apabila tak ada kondisi di atas yang sesuai, maka metode CPM tidak dapat digunakan dan Wajib Pajak harus menggunakan metode lainnya yang sesuai.

3. *Resale Price Method (RPM)*

Metode harga penjualan kembali (*resale price method*) atau disingkat RPM adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan harga dalam transaksi suatu produk yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga jual kembali produk tersebut setelah dikurangi laba kotor wajar, yang mencerminkan fungsi, aset dan risiko, atas penjualan kembali produk tersebut kepada pihak lain yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau penjualan kembali produk yang dilakukan dalam kondisi wajar.

Kondisi yang tepat untuk menggunakan metode ini adalah :

- Tingkat kesebandingan yang tinggi antara transaksi antara Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi antara Wajib Pajak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, khususnya tingkat kesebandingan berdasarkan hasil analisis fungsi, meskipun barang/jasa yang diperjualbelikan berbeda dan

- Pihak penjual kembali (*reseller*) tidak memberikan nilai tambah yang signifikan atas barang atau jasa yang diperjualbelikan.
2. Metode *Transactional Profit*:
 1. *Profit Split*
 - Metode ini digunakan apabila data perbandingan tidak cukup lengkap.
 - Laba dari transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dapat diketahui dengan cara melakukan analisis fungsi atas kegiatan usaha yang dilakukannya.
 2. *Transactional Net Margin Method (TNMM)*
 - Metode ini juga digunakan apabila data perbandingan tidak cukup lengkap.
 - Membandingkan laba bersih dengan Harga Pokok Penjualan (HPP), Penjualan atau aktiva yang dipergunakan untuk menghasilkan laba bersih tersebut, setelah itu laba bersih atas transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
 3. Metode Lainnya:

OECD *Guidelines* tidak memperkenankan metode lainnya untuk menentukan harga pasar wajar karena metode ini tidak mencerminkan harga pasar wajar yang sesungguhnya. Metode ini terdiri dari *global split method* dan juga *formulary apportionment method*.

Dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh, dinyatakan bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus atau metode lainnya.

Maksud diadakannya ketentuan ini (pasal 18 ayat 3 UU PPh) adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan/atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan/atau biaya tersebut digunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen (*Comparable Uncontrolled Price Method*), metode harga penjualan kembali (*Resale Price Method*), metode biaya-plus (*Cost-Plus Method*) atau metode lainnya seperti metode pembagian laba (*Profit Split Method*) dan metode laba bersih transaksional (*Transactional Net Margin Method*).

Problematika Praktik Penghindaran Pajak

Transfer pricing merupakan isu klasik di bidang perpajakan, khususnya menyangkut transaksi internasional yang dilakukan oleh korporasi multinasional. Dari sisi pemerintahan, *transfer pricing* diyakini mengakibatkan berkurang atau hilangnya potensi penerimaan pajak suatu negara karena perusahaan multinasional cenderung menggeser kewajiban perpajakannya dari negara-negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi (*high tax countries*) ke negara-negara yang menerapkan tarif pajak rendah (*low tax countries*). Di pihak lain dari sisi bisnis, perusahaan cenderung berupaya meminimalkan biaya-biaya (*cost efficiency*) termasuk di dalamnya minimalisasi pembayaran pajak perusahaan (*corporate*

income tax). Bagi perusahaan berskala global (*multinational corporations*), *transfer pricing* dipercaya menjadi salah satu strategi yang efektif untuk memenangkan persaingan dalam memperebutkan sumber daya yang terbatas (Santoso, 2004).

Dalam lingkungan perusahaan multinasional, terjadi berbagai transaksi antar anggota yang meliputi penjualan barang dan jasa, lisensi hak dan harta tak berwujud lainnya, penyediaan pinjaman dan sebagainya. Penentuan harga atas berbagai transaksi antar anggota korporasi tersebut dikenal dengan sebutan *transfer pricing*. Dalam lingkungan perusahaan multinasional, terjadi berbagai transaksi antar anggota yang meliputi penjualan barang dan jasa, lisensi hak dan harta tak berwujud lainnya, penyediaan pinjaman dan sebagainya. Penentuan harga atas berbagai transaksi antar anggota dikenal dengan sebutan *transfer pricing* (harga transfer). Di Indonesia, transaksi antar anggota perusahaan multinasional tidak luput dari rekayasa *transfer pricing*, terutama oleh wajib pajak penanaman modal asing (PMA) dan cabang perusahaan asing di Indonesia yang termasuk dalam kategori bentuk usaha tetap (BUT). Sebagian besar perusahaan tersebut bergerak di bidang manufaktur dan mempunyai kaitan internal yang cukup substansial dengan induk perusahaan atau afiliasinya di negara manca. Perusahaan di Indonesia terutama dimanfaatkan sebagai manufaktur barang madya (*intermediate goods*) atau bahan mentah (*raw materials*) mereka. Produk hasil pabrik Indonesia tersebut dipasarkan ke pasar lokal atau diekspor ke Negara ketiga, demikian pernyataan Gunadi dalam Santoso (2004).

Ditinjau dari perspektif perpajakan internasional, suatu perusahaan multinasional akan berusaha meminimalkan beban pajak global mereka dengan cara memanfaatkan ketentuan perpajakan suatu negara yang tidak mengatur ketentuan anti penghindaran pajak (*anti tax avoidance*) atau mengaturnya tetapi tidak memadai, sehingga menimbulkan peluang yang bisa dimanfaatkan untuk melakukan praktik penghindaran pajak. Menurut Clausing dalam Darussalam dan Septriadi (2005) perusahaan multinasional mempunyai peran yang sangat besar dalam perdagangan internasional. Diperkirakan dua per tiga perdagangan dunia terjadi antara perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa (dalam satu grup). Oleh karena berhubungan dengan jumlah ekspor dan impor barang dalam jumlah yang besar yang dapat memengaruhi jumlah pajak yang terutang, tentu saja transaksi tersebut dapat menimbulkan konflik antara pihak fiskus dan Wajib Pajak.

Pengertian penghindaran pajak (*tax avoidance*) selalu diartikan sebagai kegiatan meminimalkan beban pajak tanpa melanggar ketentuan perpajakan (legal) sedangkan penyelundupan pajak (*tax evasion*) diartikan sebagai kegiatan meminimalkan beban pajak dengan melanggar ketentuan perpajakan (ilegal). Timbul pertanyaan, apakah penghindaran pajak dapat selalu dikatakan legal. Menurut Roy Rohatgi dalam Darussalam dan Septriadi (2005), di banyak negara penghindaran pajak dibedakan menjadi penghindaran pajak yang diperbolehkan (*acceptable tax avoidance/tax planning/tax mitigation*) dan yang tidak diperbolehkan (*unacceptable tax avoidance*). Dengan kata lain, penghindaran pajak dapat saja dikategorikan sebagai kegiatan legal ataupun ilegal. Suatu penghindaran pajak dikatakan ilegal apabila transaksi yang dilakukan semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak atau transaksi tersebut tidak mempunyai tujuan usaha yang baik (*bonafide business purpose*). Oleh karena itu, untuk mencegah praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan multinasional, sebagian besar negara telah mempunyai ketentuan anti penghindaran pajak (Brian J. Arnold dan Michael J. Mc Intyre dalam Darussalam dan Septriadi, 2005).

Model penghindaran pajak kemungkinan sering terjadi pada ekspor komoditas. Para eksportir, masih banyak menggunakan kontrak penjualan lama, yang belum direnegosiasi, untuk pelaporan omset pada SPT Tahunan. Pengusaha juga melakukan

transfer pricing dengan mendirikan perusahaan perantara di negara bertarif pajak rendah seperti Hongkong dan Singapura, sebelum menjual ke *enduser* (Suryana, 2012).

Praktik penghindaran pajak oleh perusahaan multinasional pada umumnya dilakukan dengan cara (a) *transfer pricing*, (b) *thin capitalization* (c) *treaty shopping*, dan (d) *controlled foreign corporation* (CFC). *Transfer pricing* biasanya dilakukan dengan cara memperbesar harga beli dan memperkecil harga jual antara perusahaan dalam satu grup dan mentransfer laba yang diperoleh kepada grup perusahaan yang berkedudukan di negara yang menerapkan tarif pajak yang rendah. *Thin capitalization* dilakukan melalui pemberian pinjaman oleh perusahaan induk kepada anak perusahaannya yang berkedudukan di negara lain, di mana perusahaan induk lebih suka memberikan dana kepada anak perusahaannya dengan cara pemberian pinjaman daripada dalam bentuk setoran modal. Alasannya, biaya bunga (biaya yang timbul atas pinjaman) dapat dikurangkan dari penghasilan kena pajak anak perusahaan. Sedangkan dividen (biaya yang berkaitan dengan modal) tidak dapat dibebankan sebagai pengurang penghasilan kena pajak. *Treaty shopping* dilakukan dengan cara memanfaatkan fasilitas *tax treaty* suatu negara oleh perusahaan yang tidak berhak atas fasilitas *treaty* tersebut, sedangkan *controlled foreign corporation* dilakukan dengan cara menunda pengakuan penghasilan modal yang bersumber di luar negeri (biasanya di negara *tax haven*) untuk dikenakan pajak di dalam negeri.

Ketentuan anti penghindaran pajak di Negara Indonesia, diatur dalam Pasal 18 Undang-Undang No. 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh), akan tetapi tidak diatur secara ketat seperti yang diterapkan di banyak negara. Sebagai contoh, dalam ketentuan perpajakan Indonesia tidak ada pembatasan perbandingan antara modal dan utang (*Debt Equity Ratio*) untuk mencegah pembebanan biaya bunga yang tidak wajar, dan juga belum ada prosedur rinci tentang *Advance Pricing Agreement* (APA) yang bisa diterima oleh pihak fiskus maupun Wajib Pajak sebagai jalan tengah untuk memecahkan kebuntuan pemeriksaan transaksi *transfer pricing* yang begitu rumit dan memerlukan waktu yang lama. Oleh karena ketiadaan sebagian aturan tentang anti penghindaran pajak dalam ketentuan perpajakan Indonesia, tentu saja akan dimanfaatkan oleh perusahaan-perusahaan multinasional untuk memperkecil beban pajak mereka (Darussalam dan Septriadi, 2005).

Skema *transfer pricing* yang sering dilakukan oleh perusahaan multinasional adalah dengan cara mengalihkan laba mereka dari negara yang tarif pajaknya tinggi ke negara yang tarif pajaknya rendah. Untuk mencegah adanya pengalihan atas laba adalah dengan berbagai macam cara antara lain:

1. Otoritas pajak di berbagai Negara membuat aturan *transfer pricing* yang ketat seperti penerapan hukuman atau sanksi.
2. Persyaratan dokumen yang lengkap.
3. Pemeriksaan pajak terhadap perusahaan yang melakukan praktik *transfer pricing*.

Mengenai ketentuan *transfer pricing*, harus ditentukan Negara mana yang berhak memajaki laba yang dihasilkan oleh perusahaan yang menjalankan usahanya lebih dari satu Negara. Untuk perusahaan yang berorientasi pada laba, maka perusahaan multinasional akan berusaha untuk meminimalkan beban pajak melalui praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) di negara-negara yang tidak mengatur secara ketat tentang ketentuan anti penghindaran pajak. Di Indonesia, untuk menangkal skema *transfer pricing*, maka sudah dibuat unit khusus (setingkat seksi) dalam jajaran Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan, yaitu Sub Direktorat Pemeriksaan Transaksi Khusus Seksi *Transfer Pricing*. Dalam pemeriksaan *transfer pricing* harus ada kepastian hukum bagi Wajib Pajak. Agar tidak ada pemeriksaan yang dilakukan di luar koridor ketentuan perpajakan yang berlaku (<http://www.jtanzilco.com/main/index.php/component/content/article/1-kap-news/437>).

Terkait dengan isu *transfer pricing*, secara umum otoritas fiskal harus memperhatikan dua hal mendasar agar koreksi pajak terhadap dugaan *transfer pricing* mendapat justifikasi yang kuat. Kedua hal prinsipil tersebut adalah: (1) afiliasi (*associated enterprises*) atau hubungan istimewa (*special relationship*) dan (2) kewajaran atau *arm's length principle* (Harimurti, 2007).

Afiliasi atau Hubungan Istimewa

Dalam Pasal 18 ayat (4) UU PPh dinyatakan bahwa hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sampai dengan ayat (3d), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila:

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

Dalam penjelasan Pasal 18 ayat (4) UU PPh dinyatakan bahwa hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat terjadi karena ketergantungan atau keterikatan satu dengan yang lain yang disebabkan:

1. Kepemilikan atau penyertaan modal; atau
2. Adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi.

Selain karena hal-hal tersebut, hubungan istimewa di antara Wajib Pajak Orang Pribadi dapat pula terjadi karena adanya hubungan darah atau perkawinan.

Penggunaan kata “hubungan istimewa” dalam akuntansi sudah tidak digunakan lagi tetapi menggunakan istilah “berelasi” merujuk pada istilah bahasa Inggris yang menggunakan kata “*related party*”. Pihak-pihak berelasi didefinisikan secara luas dalam PSAK 7. Suatu perusahaan dikatakan mempunyai hubungan istimewa dengan perusahaan pelapor jika (paragraf 9):

- Perusahaan tersebut yang melalui satu atau lebih perantara, mengendalikan, atau dikendalikan oleh, atau berada di bawah ventura bersama, dengan perusahaan pelapor (termasuk *holding companies, subsidiaries, sub-subsidiaries, dan fellow subsidiaries*).
- Perusahaan tersebut adalah perusahaan asosiasi (sebagaimana didefinisikan dalam PSAK 15 *Investasi dalam Perusahaan Asosiasi*);
- Perusahaan tersebut adalah perusahaan ventura bersama di mana perusahaan pelapor menjadi *venture* (sebagaimana didefinisikan dalam PSAK 12 *Bagian Partisipasi dalam Ventura Bersama*);
- Perusahaan tersebut adalah perorangan (dan anggota keluarga dekat dari perorangan tersebut) dari anggota manajemen kunci perusahaan pelapor atau induk perusahaannya;
- Perusahaan tersebut adalah perusahaan yang mengendalikan, ventura bersama, atau yang dipengaruhi secara signifikan oleh individu (dan anggota keluarga dekat dari individu tersebut) dari anggota manajemen kunci perusahaan pelapor atau induk perusahaannya; dan
- Perusahaan tersebut adalah suatu program imbalan pascakerja untuk imbalan kerja dari salah satu perusahaan pelapor atau perusahaan mana pun yang berelasi dengan perusahaan pelapor.

Hubungan istimewa dengan suatu pihak dapat mempunyai dampak atas posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan pelapor.

Pihak-pihak berelasi dapat melakukan transaksi yang tidak akan dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Transaksi antara pihak-pihak berelasi juga dapat dilakukan dengan harga yang berbeda dengan transaksi serupa yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Sebagai contoh, anak perusahaan yang biasanya menjual produknya ke pihak independen dengan harga jual normal, mungkin akan diminta untuk menjual produknya ke induk perusahaan dengan harga pokok saja. Namun bisa saja dua perusahaan yang berelasi memiliki transaksi yang tidak istimewa. Contohnya adalah anak perusahaan yang menjual dengan harga jual normal kepada induknya. Mengingat dampak dari hubungan istimewa dengan suatu pihak, PSAK 7 mensyaratkan pengungkapan informasi tertentu dari pihak-pihak berelasi (Juan dan Wahyuni, 2012:535).

Kewajaran (Arm's Length Principle)

Berkaitan dengan masalah kewajaran, menurut PSAK No. 17, menyatakan bahwa pengakuan akuntansi suatu pengalihan sumber daya secara normal didasarkan pada suatu harga yang disepakati pihak yang bersangkutan. Harga yang berlaku antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa adalah harga pertukaran antara pihak yang independen (*arm's length price*). Pihak yang mempunyai hubungan istimewa mungkin mempunyai suatu tingkat keluwesan dalam proses penentuan harga, yang tidak terdapat dalam transaksi antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Sedangkan menurut UU PPh, Dirjen Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Menurut *arm's length principle*, harga-harga transfer seharusnya ditetapkan supaya dapat mencerminkan harga yang disepakati sebagaimana transaksi tersebut dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak terkait yang bertindak secara bebas. Apabila terjadi transaksi antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa maka kondisi dari transaksi antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa maka kondisi dari transaksi tersebut haruslah sama dengan transaksi antara pihak yang independen, sehingga ketidaksesuaian, dapat menyebabkan dilakukannya koreksi oleh pihak otoritas fiskal.

Dalam Pasal 18 ayat (3a) UU PPh dinyatakan bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam ayat (4) yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir. Maksud dari pernyataan dalam pasal 18 ayat (3a) ini mengenai kewenangan Dirjen Pajak untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa berbicara tentang kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*) yaitu kesepakatan antara Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) dengannya. Tujuan diadakannya APA adalah untuk mengurangi terjadinya praktik penyalahgunaan *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional. Persetujuan antara Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak tersebut dapat mencakup beberapa hal, antara

lain harga jual produk yang dihasilkan, dan jumlah royalti dan lain-lain, tergantung pada kesepakatan.

Keuntungan dari APA selain memberikan kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak, Fiskus tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual Wajib Pajak kepada perusahaan dalam grup yang sama. APA dapat bersifat unilateral, yaitu merupakan kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dengan Wajib Pajak atau bilateral, yaitu kesepakatan Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas perpajakan negara lain yang menyangkut Wajib Pajak yang berada di wilayah yurisdiksinya.

Untuk mencegah penghindaran pajak karena penentuan harga tidak wajar (*non arm's length price*), maka Dirjen Pajak menetapkan pedoman penentuan harga transfer di Indonesia yang diatur dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-32/PJ/2011. Aturan ini membahas penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principles*) terkait transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Aturan ini mengharuskan wajib pajak untuk menggunakan nilai pasar wajar dalam bertransaksi dengan pihak berelasi /*related parties* (Suryana, 2012). Pada Pasal 2 dinyatakan bahwa terdapat 2 pihak yang harus tunduk kepada ketentuan tersebut. Pertama, pedoman *transfer pricing* ini berlaku untuk penentuan harga transfer atas transaksi yang dilakukan wajib pajak dalam negeri atau Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia dengan wajib pajak luar negeri di luar Indonesia (*Cross-border Transfer Pricing*). *Cross-border transfer pricing* inilah yang sebenarnya yang menjadi alasan utama mengapa perlu ada pedoman *transfer pricing*. Perbedaan tarif pajak Indonesia dengan negara lain dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan cara mengatur harga transfer untuk memindahkan laba ke negara yang tarif pajaknya rendah. Kedua, pedoman *transfer pricing* bisa juga diterapkan untuk transaksi antara wajib pajak yang berhubungan istimewa di Indonesia yang dapat memanfaatkan perbedaan tarif karena:

1. Perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan final atau tidak final pada sektor usaha tertentu;
2. Perlakuan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah; atau
3. Transaksi yang dilakukan dengan Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama Migas.

Menurut pernyataan Suryana (2012), untuk mengurangi praktik *transfer pricing* perlu dikaji beberapa hal: **Pertama** mengaktifkan peran akuntan publik. Ketentuan paragraf 9 huruf d Standar Profesional Akuntan Publik (SPAP) No. 34 mengatur peranan auditor untuk menguji kewajaran perhitungan jumlah *related parties transaction* yang diungkapkan dalam laporan keuangan. **Kedua**, memperluas kriteria *transfer pricing* tidak hanya *related parties*, tetapi melebar ke semua transaksi yang diindikasikan di bawah harga pasar wajar, termasuk dengan perusahaan non afiliasi. **Ketiga**, menggunakan data pembanding eksternal dari pelaporan DHE (Devisa Hasil Ekspor) untuk mendeteksi aliran dana dan *underlying* transaksi ekspor. Dalam Peraturan Bank Indonesia No.13/20/PBI/2011, seluruh penerimaan DHE harus melalui Bank Devisa, dimana eksportir wajib menyampaikan informasi tentang DHE meliputi informasi tanggal PEB, kode kantor Bea Cukai, nomor pendaftaran PEB, dan NPWP eksportir. **Keempat**, mengumumkan ke publik tentang proses banding oleh wajib pajak yang melakukan *transfer pricing*, sebagai bentuk tekanan moral. Perlu dicermati, pada pasal 50 ayat (1) UU No.14 tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, disebutkan bahwa pengadilan pajak terbuka bagi publik. Dengan Pemerintah mengumumkan jalannya peradilan pajak, akan membuka mata publik bahwa perusahaan-perusahaan terkenal tersebut ternyata melakukan kecurangan untuk menghindari pajak. **Kelima**, perlu ada data

center, seperti *Indonesian Coal Index*, yang meng-*update* harga terbaru komoditas tambang. Harga terbaru komoditas diperlukan untuk *assesment* kewajaran omset penjualan pada SPT tahunan perusahaan pertambangan. **Keenam**, pembentukan *single document window (SDW)* antar negara yang telah menerapkan tax treaty, dan forum multilateral, seperti APEC. Model SDW efektif untuk mengawasi harga pengiriman barang antar negara produsen dan konsumen. Dengan model SDW, penerbitan *invoice* oleh perusahaan perantara *abal-abal* di *tax haven country* akan terkena pajak, sehingga modus *transfer pricing* tidak efisien untuk perusahaan tersebut.

Simpulan dan Saran

Transfer Pricing didefinisikan sebagai harga yang ditentukan oleh satu bagian dari sebuah organisasi atas penyerahan barang atau jasa yang dilakukannya kepada bagian lain dari organisasi yang sama. *Transfer pricing* dapat juga diartikan sebagai nilai atau harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antar divisional untuk mencatat pendapatan divisi penjual (*selling division*) dan biaya divisi pembeli (*buying division*). Dilihat dari aspek perpajakan, pengertian *transfer pricing* adalah harga yang dibebankan oleh suatu perusahaan atas barang, jasa, harta tak berwujud kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa.

Tujuan penetapan harga transfer adalah untuk mentransmisikan data keuangan di antara departemen-departemen atau divisi-divisi perusahaan pada waktu mereka saling menggunakan barang dan jasa satu sama lain. Selain itu *transfer pricing* terkadang digunakan untuk mengevaluasi kinerja divisi dan memotivasi manajer divisi penjual dan divisi pembeli menuju keputusan-keputusan yang serasi dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan. Namun dalam praktik, seringkali ditemukan transaksi antar anggota perusahaan multinasional yang tidak luput dari rekayasa *transfer pricing*. Bagi perusahaan berskala global (*multinational corporations*), *transfer pricing* dipercaya menjadi salah satu strategi yang efektif untuk memenangkan persaingan dalam memperebutkan sumber daya yang terbatas. Perusahaan cenderung berupaya meminimalkan biaya-biaya (*cost efficiency*) termasuk di dalamnya minimalisasi pembayaran pajak perusahaan (*corporate income tax*). Hal ini telah mendorong dilakukannya praktik *transfer pricing* untuk menghindari pajak (*tax avoidance*). *Transfer pricing* diyakini mengakibatkan berkurang atau hilangnya potensi penerimaan pajak suatu negara karena perusahaan multinasional cenderung menggeser kewajiban perpajakannya dari negara-negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi (*high tax countries*) ke negara-negara yang menerapkan tarif pajak rendah (*low tax countries*).

Untuk mencegah praktik penghindaran pajak karena penentuan harga tidak wajar (*non arm's length price*), maka Dirjen Pajak menetapkan pedoman penentuan harga transfer yang membahas penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principles*) terkait transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Aturan ini mengharuskan wajib pajak untuk menggunakan nilai pasar wajar dalam bertransaksi dengan pihak berelasi (*related parties*). Dirjen Pajak memiliki kewenangan untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*Advance Pricing Agreement/APA*) yaitu kesepakatan antara Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan berelasi (*related parties*). Dengan ditetapkannya APA, diharapkan dapat mengurangi terjadinya praktik penyalahgunaan *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional.

Beberapa hal yang dapat dilakukan untuk mengurangi praktik *transfer pricing* (Suryana, 2012) antara lain dengan mengaktifkan peran akuntan publik untuk menguji kewajaran perhitungan jumlah *related parties transaction* yang diungkapkan dalam laporan keuangan, memperluas kriteria *transfer pricing* tidak hanya *related parties*, tetapi melebar ke semua transaksi yang diindikasikan di bawah harga pasar wajar, termasuk dengan perusahaan non afiliasi, menggunakan data pembandingan eksternal dari pelaporan DHE (Devisa Hasil Ekspor) untuk mendeteksi aliran dana dan *underlying* transaksi ekspor, mengumumkan ke publik tentang proses banding oleh wajib pajak yang melakukan *transfer pricing*, sebagai bentuk tekanan moral, menyediakan *data center*, seperti *Indonesian Coal Index*, serta membentuk *single document window (SDW)* antar negara yang telah menerapkan *tax treaty*, dan forum multilateral, seperti APEC.

Daftar Pustaka

- Adoe, Andreas (2011). Revisi peraturan Transfer Pricing di Indonesia di tahun 2011. <http://taxationindonesia.blogspot.com/2011/11/revisi-peraturan-transfer-pricing-di.html>
- Edward J. Schnee and Joe Land. (2000). Tax Matters. *Journal of Accountancy*, January 2000: page 81-90
- Hansen and Mowen (2007). *Management Accounting*, Cincinnati, Ohio: Western College Publishing
- Harimurti, Fadjar. (2007). Aspek Perpajakan Dalam Transfer Pricing. *Jurnal Ekonomi dan Kewirausahaan Vol. 54 7, No. 1, April 2007: hal 53-61.*
- Horngren, Datar dan Foster. (2008). *Akuntansi Biaya, Penekanan Manajerial*. Jilid 2 ed 12. Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Garrison, Noreen and Brewer (2007). *Akuntansi Manajerial*. Penerbit Salemba Empat
- Gunadi. (1994). *Transfer Pricing: Suatu Tinjauan Akuntansi Manajemen dan Pajak*. Bena Rena Pariwara, Jakarta.
- Gunadi. (2007). *Pajak Internasional*. Jakarta : LPFEUI.
- Gusnardi. (2009). Penetapan Harga Transfer Dalam Kajian Perpajakan. *Jurnal Pekbis, Vol.1, No. 1, Maret 2009: hal 36-43.*
- Bernard, J.T and Weiner, R.J. (1990). Multinational Corporations, Transfer Price and Taxes: Evidence from the U.S. Petroleum Industry. *Journal in Taxation in the Global Economy*, page. 123-154. University of Chicago Press.
- Juan, Ng Eng dan Wahyuni, Ersu Tri (2012). *Panduan Praktis Standar Akuntansi Keuangan-Berbasis IFRS*. Edisi 2. Penerbit Salemba Empat

- Moewen, Hansen Don R., Maryane M. (2005). *Management Accounting*. 7th edition. South-Western of Thomson Learning.
- Mangoting, Yenni. (2000). Aspek Perpajakan Dalam Praktik Transfer Pricing. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 2 No. 1, Mei 2000: hal 69-82. <http://puslit.petra.ac.id/journals/accounting2000>
- OECD Committee on Fiscal Affairs. (1979). *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. Paris: OECD.
- Salam, Abd. (2011). Aspek Perpajakan Dalam Praktik Transfer Pricing. *Jurnal Ekonomi Balance Fekon Unismuh Makassar*. <http://fekonunismuh.files.wordpress.com/2011/01/04-salam.pdf>
- Santosa, Iman. (2004). *Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing Dari Perspektif Perpajakan Indonesia*. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol. 6 No. 2, Nopember 2004: hal 123-139.
- Septarini, Nina (2007). *Regulasi dan Praktik Transfer Pricing di Indonesia dan Negara Maju*. Universitas Negeri Surabaya
- Simamora, Henry (1999). *Akuntansi Manajemen*. Jakarta: Salemba Empat
- Suryana, Anandita B. (2012). Menangkal Kecurangan *Transfer Pricing*. <http://www.pajak.go.id/node/4049?lang=en>, 15 Agustus 2012.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-32/PJ/2011 tentang tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa (*Related Party*).
- Kementerian Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak. (2011). *Susunan Dalam Satu Naskah Undang-Undang Perpajakan*. Direktorat Penyuluhan Pelayanan dan Humas.
- Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 mengenai Pajak Penghasilan
- Wahyudi, Dudi (2005). Upaya Menangkal Praktik Penghindaran Pajak. <http://dudiwahyudi.com/pajak/pajak-penghasilan/metode-penentuan-harga-transfer-transfer-pricing.html>
- Waluyo. (2011). *Perpajakan Indonesia*. Edisi 10. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Wan Juli (2009). Penerapan Harga Transfer di Indonesia. <http://www.formasi.com/index.php?page=showartikel&id=11>
- Widyastuti, Indriyana (2011). Aspek Perpajakan Dalam Praktik Transfer Pricing. *Jurnal Ekonomi Bisnis&Perbankan*, Vol 19 No. 15, Maret 2011

_____ (2012). Transfer Pricing. <http://www.jtanzilco.com/main/index.php/component/content/article/1-kap-news/437-menelaahresikopositifdaritransferpricing>.

_____ (2012). Konsep Transfer Pricing Dan Metodenya. <http://ngoprekpajak.blogspot.com/2012/03/konsep-transfer-pricing-dan-metodenya.html>

_____ (2012). Menelaah Resiko Positif dan Negatif dari *Transfer Pricing*. <http://www.jtanzilco.com/main/index.php/component/content/article/1-kap-news/437-menelaahresikopositifnegatifdaritransferpricing>