

BAB 2

TINJAUAN LITERATUR DAN METODE PENELITIAN

A. PENELITIAN SEBELUMNYA

Dalam melakukan penelitian, peneliti perlu mengadakan *review* hasil-hasil penelitian terdahulu. *Review* hasil penelitian terdahulu dilakukan untuk mengetahui masalah-masalah atau isu-isu apa saja yang pernah dibahas oleh orang-orang terdahulu yang berkaitan dengan tema yang sedang dibahas. Sehubungan dengan fenomena kebijakan *transfer pricing* di Indonesia, ada beberapa penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya. Pada penelitian yang dilakukan saat ini digunakan 3 (tiga) penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya.

Penelitian pertama terdapat pada tesis Dicky Kusnandar tahun 2003 yang menekankan pada perlakuan *transfer pricing* itu sendiri terhadap ketentuan domestik maupun perjanjian internasional. Penelitian kedua terdapat pada tesis Danny Septriadi Djayaprawira yang menekankan pada *transfer pricing Tangible Goods*. Penelitian ketiga terdapat pada disertasi Ning Rahayu tahun 2008 yang menekankan pada aspek *anti tax avoidance* pada perusahaan penanaman modal asing. Penelitian-penelitian tersebut dipaparkan dalam bentuk matriks perbandingan seperti yang tertera dalam tabel di bawah ini.

Tabel 2.1
Matriks Penelitian tentang *Transfer Pricing* di Indonesia sebelumnya

No	Uraian	Nama Peneliti		
		Dicky Kusnandar	Danny Septriadi Djayaprawira	Ning Rahayu
	Karya Ilmiah	Tesis	Tesis	Disertasi
1	Judul Penelitian	Perlakuan <i>Transfer Pricing</i> Baik Menurut Ketentuan Domestik Dan Perjanjian Internasional	Ketetapan Pajak Kurang Bayar Karena <i>Abuse of Transfer Pricing Tangible Goods</i> (Studi Kasus PT.X)	Praktik Penghindaran Pajak (<i>Tax Avoidance</i>) pada <i>Foreign Direct Investment</i> yang berbentuk <i>Subsidiary Company</i> (PT. PMA) di Indonesia (Suatu Kajian Tentang Kebijakan <i>Anti Tax Avoidance</i>)
2	Tahun Penelitian	2003	2003	2008
3	Tujuan Penelitian	a. Menguraikan perlakuan terhadap <i>transfer pricing</i> yang tidak wajar telah diatur dalam ketentuan yang ada di Indonesia.	a. Menguraikan tentang dasar yang dapat dipakai oleh fiskus untuk menyatakan telah terjadi <i>abuse of Transfer Pricing tangible goods</i> .	a. Mengidentifikasi praktik-praktik penghindaran pajak (<i>tax avoidance</i>) yang pada umumnya dilakukan oleh <i>Foreign Direct Investment</i> yang berbentuk <i>subsidiary company</i> (PT. PMA) di Indonesia.
		b. Menguraikan ketentuan <i>transfer pricing</i> telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku secara internasional.	b. Menguraikan tentang tindakan yuridis yang dilakukan fiskus apabila terjadi <i>abuse of transfer pricing tangible goods</i> .	b. Menganalisis Kebijakan <i>Anti Tax Avoidance</i> Indonesia dalam menangkal praktik-praktik penghindaran Pajak yang dilakukan oleh <i>Foreign Direct Investment</i> yang berbentuk <i>subsidiary company</i> (PT. PMA)

No	Uraian	Nama Peneliti		
		Dicky Kusnandar	Danny Septriadi Djayaprawira	Ning Rahayu
	Karya Ilmiah	Tesis	Tesis	Disertasi
		<p>c. Menguraikan upaya-upaya pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka meminimumkan dampak <i>transfer pricing</i> yang tidak wajar serta menganalisis sampai sejauh mana kemungkinan upaya-upaya yang dilakukan tersebut dapat mencapai sasaran yang diinginkan.</p>	<p>c. Menguraikan hal-hal yang dapat dilakukan wajib pajak untuk menghindari resiko koreksi fiskal sehubungan dengan <i>abuse of transfer pricing</i>.</p> <p>d. Menguraikan upaya hukum yang dapat dilakukan oleh wajib pajak apabila diterbitkan ketetapan pajak kurang bayar akibat <i>abuse of transfer pricing</i>.</p>	<p>c. Mengetahui dan menganalisis upaya-upaya yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak untuk menangani praktik-praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh <i>Foreign Direct Investment</i> yang berbentuk <i>subsidiary company</i> (PT. PMA)</p>
4	Metode Penelitian	Metode Kualitatif	Metode Kualitatif	Metode <i>Mixed Approach</i> (Kualitatif dan Kuantitatif)
5	Hasil Penelitian	<p>a. Pemerintah telah mengantisipasi serta menyusun ketentuan metode <i>transfer pricing</i> dalam menguji kewajaran transaksi yang antara lain melalui Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Nomor 17 tahun 2000 tentang perubahan ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, serta melalui Surat Edaran Nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 03/09/1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus <i>Transfer Pricing</i> (Seri TP-1).</p>	<p>a. Pemeriksa pajak dapat melakukan koreksi (<i>adjustment</i>) fiskal terhadap perbedaan harga jual ekspor kepada pihak ketiga dan kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa, apabila fiskus dapat membuktikan adanya <i>abuse of transfer pricing tangible goods</i> di PT.X sesuai dengan yang telah diatur oleh ketentuan perpajakan.</p>	<p>a. Praktik-praktik penghindaran Pajak (<i>tax avoidance</i>) yang pada umumnya dilakukan oleh <i>Foreign Direct Investment</i> (FDI) yang berbentuk <i>subsidiary company</i> (PT. PMA) di Indonesia dilakukan melalui skema <i>Transfer Pricing, Thin Capitalization, CFC, treaty shopping</i>. Praktik di atas dilakukan dengan memanfaatkan peluang-peluang yang terdapat dalam ketentuan perpajakan yang berlaku.</p>

No	Uraian	Nama Peneliti		
		Dicky Kusnandar	Danny Septriadi Djayaprawira	Ning Rahayu
	Karya Ilmiah	Tesis	Tesis	Disertasi
		<p>b. Ada ketentuan pemilihan metode <i>Transfer Pricing</i> dalam menguji suatu transaksi melalui <i>Comparable Uncontrolled Price, Cost Plus Method, Sales Minus/Resale Price Method, Comparable Adjust Method</i>. Serta adanya ketentuan mengenai hubungan istimewa baik di dalam peraturan domestik maupun <i>tax treaty</i>.</p> <p>c. Adanya kerja sama yang intensif antara instansi yang terkait dalam penyediaan informasi yang cukup akurat.</p>	<p>b. Wajib pajak telah melakukan upaya-upaya untuk menghindari resiko koreksi fiskal berkenaan dengan <i>transfer pricing</i> yaitu telah memiliki kebijakan <i>transfer pricing</i> secara tertulis oleh internal dan regional auditor serta memiliki sistim dan prosedur untuk menjamin hal tersebut.</p> <p>c. Wajib pajak tetap dapat melakukan upaya hukum apabila ada koreksi fiskal berkenaan dengan <i>transfer pricing</i> walaupun belum ada ketentuan domestik yang mengatur secara terperinci mengenai prosedur permohonan penyesuaian kembali dan prosedur kesepakatan bersama.</p> <p>d. Ketentuan perpajakan berkenaan dengan <i>transfer pricing</i> masih mempunyai peluang disalahgunakan oleh wajib pajak dan fiskus.</p>	<p>b. Kebijakan <i>Anti Tax Avoidance</i> di Indonesia relatif belum memenuhi sifat kebijakan sebagaimana yang dikemukakan oleh James Anderson yaitu sifat rasional, <i>incremental</i> dan <i>emergence</i> karena pada kebijakan yang ada masih banyak peluang-peluang yang dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak khususnya PMA untuk melakukan penghindaran pajak, sehingga potensi pajak yang ada belum dapat digali secara optimal.</p> <p>c. Upaya-upaya yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam menangani praktik-praktik penghindaran pajak, khususnya yang dilakukan oleh FDI yang berbentuk <i>subsidiary company</i> (PT. PMA) relatif masih minim dan kurang menyentuh masalah yang bersifat esensial, sehingga kasus-kasus penghindaran pajak tersebut kurang tertangani dengan baik.</p>

Sumber : Data diolah oleh peneliti

Perbedaan penelitian tesis ini dengan penelitian sebelumnya terletak pada pokok permasalahan. Penelitian pada tesis ini lebih menekankan pada beberapa hal berikut: bagaimana PT.X melakukan kebijakan *transfer pricing* atas transaksi *intercompany* di unit usaha perusahaan. Adapun transaksi *intercompany* yang dimaksud dikhususkan pada transaksi penjualan atau pembelian mesin dan peralatan, pembayaran gaji, pinjaman dari pemegang saham dan jasa manajemen. Selain itu terdapat perbedaan dalam hal penggalian mengenai dampak dari kebijakan tersebut dalam upaya melakukan efisiensi pada PT.X serta untuk menggali masalah yang timbul dari adanya transaksi *intercompany* tersebut.

B. TINJAUAN PUSTAKA

Dalam penelitian ini dibahas beberapa teori yang akan digunakan untuk menganalisis penelitian tesis ini. Teori-teori tersebut diharapkan dapat dipakai sebagai panduan agar penelitian tesis ini dapat lebih terarah dan terukur. Teori-teori yang dimaksud antara lain:

B.1. Kebijakan (*Policy*)

Pengertian kebijakan menurut Hecllo (1972) seperti yang dikutip oleh Parson (2006) bukan sebuah pemahaman yang pasti atau swabukti. Pendapat tersebut didukung dengan beberapa pendapat ahli tentang pengertian kebijakan. Lassweel (1915) sebagaimana dikutip oleh Parson (2006, hal.17) juga berpendapat bahwa kata kebijakan (*policy*) umumnya dipakai untuk menunjukkan pilihan terpenting yang diambil baik dalam kehidupan organisasi atau privat. Kebijakan bebas dari kondisi yang dicakup dalam kata politik (*political*) yang sering kali diyakini mengandung makna keberpihakan dan korupsi.

Pendekatan kebijakan bukan sekedar mengkaji berbagai isu yang beragam, tetapi lebih menitikberatkan pada situasi yang fundamental, namun sering diabaikan, yang muncul dari upaya manusia dalam menyesuaikan dirinya dalam masyarakat. Hal tersebut kemudian mendasari pendapat Lasswell, seperti yang dikutip oleh Parson (2006) bahwa Ilmu kebijakan adalah sebuah disiplin yang

menitikberatkan pada usaha menjelaskan proses pembuatan kebijakan dan proses pelaksanaan kebijakan, serta sebagai usaha untuk menemukan data dan menyediakan interpretasi yang relevan dengan persoalan kebijakan pada periode tertentu.

Berkembangnya ilmu yang mempelajari mengenai kebijakan, menyebabkan kebijakan menjadi ilmu yang terpecah-pecah ke dalam beberapa sub ilmu di antaranya ilmu ekonomi, dimana di dalamnya terdapat beberapa kebijakan yang salah satunya adalah kebijakan perusahaan. Mengenai hal ini akan dijelaskan di bawah ini.

B.2. Kebijakan Perusahaan (*Business Policy*)

Kebijakan perusahaan selalu berkaitan dengan tujuan perusahaan. Tujuan yang paling umum dalam menjalankan suatu perusahaan adalah adanya motif keuntungan, yaitu keinginan untuk memperoleh keuntungan sebagai imbalan atas pengambilan resiko dalam menjalankan sebuah usaha. Setiap perusahaan berusaha untuk mendapatkan keuntungan yang maksimal dengan biaya yang seminimal mungkin. Hal ini selaras dengan apa yang dimaksud oleh Skinner yang dikutip oleh Anoraga dalam bukunya Manajemen Bisnis (1997) yang menyatakan bahwa agar tetap beroperasi dan memiliki kelangsungan hidup, setiap perusahaan harus memiliki tujuan yang antara lain: (a) *profit* (keuntungan), (b) mempertahankan kelangsungan hidup perusahaan, (c) pertumbuhan perusahaan (d) tanggung jawab sosial.

Motif keuntungan merupakan faktor penting dalam bisnis atau pun perusahaan. Faktor keuntungan ini mempunyai dua sisi. Pada sisi pertama, merupakan imbalan bagi pengambilan resiko bisnis atau keberanian menanggung resiko. Keuntungan menjadi motivator dalam menjalankan perusahaan, tanpa keuntungan, pengusaha tidak akan mau melakukan investasi. Pada sisi kedua, keuntungan dipandang sebagai indikator atau tolak ukur untuk mengetahui tingkat keberhasilan dan kegagalan sebuah perusahaan

Untuk itu, dalam mencapai tujuan tersebut perusahaan memerlukan sebuah manajemen yang handal. Manajemen yang diharapkan dapat menjalankan dan

merealisasikan tujuan semula melalui strategi bisnis yang ada. Setiap perusahaan membutuhkan manajemen karena tanpa manajemen yang efektif tidak akan ada usaha yang bertahan cukup lama. Tercapainya tujuan organisasi baik tujuan ekonomi, sosial dan politik tergantung pada kemampuan para manajer dalam perusahaan yang bersangkutan.

Kemampuan manajerial yang handal dapat terlihat dari bagaimana seorang manajer melakukan fungsinya dalam hal *planning, organizing, leading* dan *controlling*. Hal tersebut selaras dengan fungsi manajemen yang dijelaskan oleh Robin seperti yang dikutip oleh Anoraga (1997, hal 115). Fungsi manajerial tersebut harus dapat dilakukan agar perusahaan dapat berjalan sesuai dengan yang diharapkan.

Dengan fungsi manajerial yang efektif tentunya perusahaan akan dapat membuat rencana kebijakan perusahaan, melakukan kebijakan dan melakukan kontrol atas kebijakan tersebut. Kesemuanya itu dilakukan dengan tujuan agar perusahaan tersebut dapat lebih tepat dan terarah. Lebih tepat dalam pengertian sesuai dengan kaidah dan ketentuan yang berlaku. Lebih terarah dalam pengertian tidak menimbulkan eksese buruk dari kebijakan tersebut.

B.3. Strategi Perusahaan (*Business Strategy*)

Pencapaian tujuan perusahaan dilakukan melalui kepemimpinan manajerial yang handal serta strategi yang tepat guna. Perusahaan perlu menetapkan strategi melalui penyelarasan kemampuan perusahaan dengan peluang yang ada di perusahaan itu sendiri. Anoraga mengutip apa yang dijelaskan oleh Kenneth Andrew (1971) mengenai pengertian strategi sebagai pola sasaran, maksud atau tujuan dan kebijakan, serta rencana-rencana penting untuk mencapai tujuan itu, yang dinyatakan dengan cara seperti menetapkan bisnis yang dianut atau yang akan dianut oleh perusahaan dan jenis atau akan menjadi jenis apa perusahaan itu. Lebih lanjut menurut Buzzle & Gale (1987) dijelaskan bahwa Strategi adalah kebijakan dan keputusan kunci yang digunakan oleh manajemen, yang memiliki dampak besar pada kinerja keuangan. Kebijakan dan keputusan ini

biasanya melibatkan komitmen sumber daya yang penting dan tidak dapat diganti dengan mudah.

Strategi dalam perusahaan menempatkan parameter-parameter sebuah organisasi dalam pengertian menentukan tempat bisnis dan cara bisnis untuk bertahan serta bersaing. Dengan adanya strategi tersebut, perusahaan mendapat arahan yang hendak ditempuh guna terlaksananya kebijakan perusahaan tersebut. Pada akhirnya strategi menjadi rencana besar dan penting bagi sebuah perusahaan.

Strategi tersebut membuat perusahaan mencari cara untuk mengembangkan organisasinya (*organization Development*) ke arah yang lebih efisiensi dan berkesinambungan. Menurut Porass & Robertson (1992, p.722), seperti yang dikutip oleh Robert D. Smither dijelaskan mengenai pengembangan organisasi seperti di bawah ini:

“Organization development is a set of behavioral science-based theories, values, strategies and techniques aimed at the planned change of organizational work setting for the purpose of enhancing individual development and improving organizational performance, through the alteration of organizational member’ on the job behaviors.”

Diperoleh informasi dari definisi di atas bahwa pengembangan organisasi merupakan sekumpulan perilaku yang terdiri dari teori-teori, nilai-nilai, strategi-strategi dan tehnik. Semuanya itu mengarah pada perubahan lingkup kerja organisasi, unit kerja organisasi dan tentunya kebijakan organisasi. Hal ini bertujuan meningkatkan pengembangan individu dan organisasi melalui setiap perubahan unit organisasi.

Salah satu strategi perusahaan dalam rangka meningkatkan keuntungan tersebut dengan melakukan efisiensi. Efisiensi dilakukan baik dari sisi manajerial maupun dari sisi finansial. Efisiensi manajerial dapat diartikan sebagai proporsi dari sumber daya perusahaan secara keseluruhan yang menyumbang pada produktivitas. Semakin tinggi proporsi tersebut maka semakin efisien manajemen perusahaan tersebut secara keseluruhan. Dari sisi finansial, efisiensi dapat dilakukan dengan melakukan sistem keuangan ketat, *cut cost* untuk hal-hal yang tidak penting, perencanaan pajak maupun tindakan penghindaran pajak melalui

transfer pricing. Semakin rendah biaya yang dapat ditekan dan dikurangi dengan tetap berfokus pada keuntungan maka semakin efisien keuangan perusahaan tersebut.

Untuk dapat melakukan efisiensi, perusahaan membutuhkan perhitungan dan perencanaan yang matang, sehingga pada pelaksanaannya tidak timbul masalah atau pun keterlambatan dalam hal produksi atau operasi. Efisiensi yang baik bukan berarti tidak mengeluarkan biaya sama sekali, namun bagaimana keuangan tersebut dapat diatur sedemikian rupa, sehingga tepat pada sasaran dan waktunya. Efisiensi yang baik justru harus memaksimalkan segala komponen dan unit yang ada dalam perusahaan.

B.4. Perencanaan Perusahaan (*Business Planning*)

Perencanaan merupakan fungsi manajemen yang primer, yaitu yang mendahului dan menjadi dasar dari fungsi-fungsi manajerial lainnya seperti pengorganisasian, pengarahan dan pengendalian. Dalam istilah formal, perencanaan diartikan sebagai pengembangan tindakan yang sistematis yang diarahkan pada tercapainya tujuan bisnis yang disepakati melalui proses analisis, evaluasi dan pemilihan di antara peluang-peluang yang diramalkan akan muncul hal ini seperti yang dijelaskan Puspoparnoto dalam buku Manajemen Bisnis, Konsep, Teori dan Aplikasi (2005). Sebuah perencanaan diperlukan karena manusia dapat mengubah masa depan menurut kehendaknya, manusia tidak boleh menyerah pada keadaan dan masa depan yang tidak menentu, tetapi menciptakan masa depan. Kemampuan manusia untuk secara sadar memilih alternatif masa depan yang dikehendaknya dan kemudian mengarahkan daya upayanya untuk mewujudkan masa depan yang dipilih tersebut merupakan landasan dasar setiap perencanaan. Perencanaan merupakan langkah utama yang penting dalam keseluruhan proses manajemen agar faktor produksi yang terbatas dapat diarahkan secara maksimal untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Salah satu perencanaan yang dilakukan perusahaan dalam mencapai tujuan usaha yaitu melalui manajemen perpajakan yang baik atau perencanaan pajak yang efektif.

Manajemen Pajak menurut Sophar Lumbantoruan, seperti yang dikutip oleh Erly Suandy dalam buku Perencanaan Pajak (2001) didefinisikan sebagai sarana untuk memenuhi kewajiban perpajakan dengan benar tetapi jumlah pajak yang dibayar dapat ditekan serendah mungkin untuk memperoleh laba dan likuiditas yang diharapkan. *Tax Planning* atau Perencanaan Pajak adalah langkah awal dalam manajemen pajak. Pada tahap ini dilakukan pengumpulan dan penelitian terhadap peraturan perpajakan, dengan maksud dapat diseleksi jenis tindakan penghematan pajak yang akan dilakukan, karena pada umumnya penekanan dalam perencanaan pajak adalah tindakan untuk meminimumkan kewajiban pajak. Tujuan umum dari *tax planning* adalah rekayasa agar beban pajak serendah mungkin dengan memanfaatkan peraturan yang ada. Pengertian *tax planning* hampir sama dengan *tax avoidance* karena secara hakekat ekonomis baik *tax planning* maupun *tax avoidance* merupakan suatu upaya untuk memaksimalkan penghasilan setelah pajak karena pajak merupakan unsur pengurang laba yang tersedia untuk dibagikan kepada pemegang saham maupun untuk diinvestasikan kembali.

Perencanaan pajak yang efektif tergantung pada ketepatan pemilihan dari sejumlah besar kemungkinan transaksi, operasi serta hubungan keduanya. Salah satu hal yang sangat penting dalam *tax planning* yang terkait dengan usaha jasa penunjang migas adalah penentuan saat/waktu penghasilan dari usaha jasa tersebut diakui/diperoleh, karena saat pengakuan penghasilan berakibat terutangnya pajak atas transaksi tersebut. Salah satu penentuan saat pengakuan penghasilan menurut Gunadi dalam bukunya yang berjudul Akuntansi Pajak sesuai dengan Undang-Undang Pajak Baru (1997) dapat melalui pendekatan kemajuan pekerjaan (*percentage of completion contract method*) tanpa memperhatikan jangka waktu penyelesaian kontrak.

B.4.1 Perencanaan Pajak (*Tax Planning*)

Pada umumnya, perencanaan pajak (*tax planning*) merujuk kepada proses merekayasa usaha dan transaksi wajib pajak (WP) agar utang pajak berada dalam jumlah yang minimal, tetapi masih dalam bingkai peraturan perpajakan. Perencanaan pajak juga dapat diartikan sebagai perencanaan pemenuhan

kewajiban perpajakan secara lengkap, benar dan tepat waktu, sehingga dapat secara optimal menghindari pemborosan sumber daya.

Perencanaan pajak merupakan langkah awal dalam manajemen pajak. Manajemen pajak itu sendiri merupakan sarana untuk memenuhi kewajiban perpajakan dengan benar, tetapi jumlah pajak yang dibayarkan dapat ditekan seminimal mungkin untuk memperoleh laba dan likuiditas yang diharapkan. Langkah selanjutnya adalah pelaksanaan kewajiban perpajakan (*tax implementation*) dan pengendalian pajak (*tax control*). Pada tahap perencanaan pajak ini, dilakukan pengumpulan dan penelitian terhadap peraturan perpajakan. Tujuannya adalah agar dapat dipilih jenis tindakan penghematan pajak yang akan dilakukan.

Pada umumnya, penekanan tujuan perencanaan pajak (*tax planning*) adalah untuk meminimalisasi kewajiban pajak. Tujuan ini selaras dengan hal yang diutarakan oleh James W.Pratt, Jane O. Burns dan William N Kulsrud seperti yang dikutip oleh Yenny Mangoting dalam Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol 1 (1999) yaitu:

“The obvious goal of most tax planning is the minimization of the amount that a person or other entity must transfer to the government.”

Ada beberapa strategi perencanaan pajak (*tax planning*) yang dilakukan oleh perusahaan. Strategi tersebut antara lain dapat berupa penghematan pajak (*tax saving*), penghindaran pajak (*tax avoidance*), penggelapan pajak (*tax evasion*). Semua strategi perencanaan pajak hendaknya harus mengikuti ketentuan perpajakan yang ada. Hal ini selaras dengan apa yang disebutkan oleh Mansury dalam bukunya Kebijakan Fiskal (1999), yang menyatakan bahwa tujuan pembaharuan sistem perpajakan (kebijakan perpajakan) adalah: (1) menjamin adanya kepastian hukum, (2) menutup peluang penghindaran pajak dan/atau penyelundupan pajak dan penyalahgunaan wewenang.

Ada beberapa istilah dalam pengurangan pajak, yaitu *tax evasion*, *tax avoidance* dan *tax planning*. *Tax evasion* adalah tindakan penyelundupan pajak yang dilakukan dengan melawan hukum, karena melanggar ketentuan Undang-Undang perpajakan. *Tax avoidance* adalah tindakan penghindaran pajak dengan

menerobos kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam Undang-Undang perpajakan. Penghindaran pajak tidak bertentangan dengan Undang-Undang perpajakan, sehingga hal ini dikategorikan legal, namun hal ini tidak disenangi oleh pemerintah sehingga biasanya pemerintah mengusulkan adanya aturan mengenai penghindaran pajak (*anti tax avoidance rules*). *Tax Planning* adalah pertimbangan-pertimbangan biasanya pertimbangan ekonomis yang menjadi dasar untuk diaturnya perlakuan pajak.

B.4.2 Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*)

Setiap perencanaan pajak yang dibuat oleh perusahaan haruslah dapat meminimalisir pajak terhutang dan beban pajak lainnya. Hal ini dapat dilakukan baik dengan memenuhi ketentuan perpajakan maupun dengan melanggar ketentuan peraturan perpajakan. Istilah yang sering digunakan untuk menjelaskan di atas yaitu dengan *tax avoidance* dan *tax evasion*. Pengertian dari kedua istilah tersebut dijelaskan oleh Chelvathurai seperti yang dikutip oleh Ning Rahayu (2008) adalah sebagai berikut:

“Tax avoidance is used to denote the reduction of tax liability through legal means. In an extended or pejorative sense, however, the terms is also used to describe tax reductions achieved by artificial arrangements of personal or business affairs by taking advantage of loopholes and anomalies in the law and Tax evasion is usually defined as the reduction of tax by illegal means, including the omission of taxable income or transaction from tax declaration by fraudulent means”.

Maksud dari pengertian tersebut adalah untuk meminimalisasi setiap hutang pajak yang timbul. Penghindaran pajak (*tax avoidance*) dapat dilakukan dengan cara memanfaatkan kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam ketentuan yang berlaku dan ini tidak melanggar hukum, sedangkan *tax evasion* dilakukan dengan cara-cara yang bersifat ilegal atau melanggar ketentuan yang berlaku. Pada praktik di lapangan, batasan dari *tax avoidance* dan *tax evasion* sangat tipis dan sulit dibedakan. Hal ini diterangkan oleh Morgan, seperti kembali dikutip oleh Ning Rahayu (2008):

“In practice, the tax laws are so complex, and their application to spesific facts depends on so many variables, that the line between legal avoidance and unlawful evasion of taxes is often difficult to

draw. Even when the law is perfectly clear, the taxpayer may not understand the law or how it applies to his situation”.

Adanya batasan yang sulit dipisahkan tersebut membuat wajib pajak sulit memperoleh kepastian hukum pada saat harus menjalankan kewajiban perpajakannya. Akhirnya pada saat pengusaha melakukan setiap transaksi harus melanggar rambu-rambu ketentuan perpajakan yang ada. Bagi perusahaan multinasional, transaksi *intercompany* menjadi begitu rentan dengan pelanggaran ketentuan perpajakan. Hal ini disebabkan karena transaksi tersebut sarat dengan unsur *transfer pricing* dimana unit usaha yang melakukan transaksi *intercompany* tersebut mempunyai hubungan istimewa

B.5. Harga Transfer (*Transfer Pricing*)

Transfer pricing merupakan harga dari unit usaha yang dibebankan untuk suatu barang atau jasa yang dilimpahkan kepada unit usaha lain dalam sebuah organisasi yang sama, misalnya: sebuah grup jasa penunjang usaha migas yang mempunyai beberapa kegiatan, seperti unit usaha *Wireline*, unit usaha *Welltest* dan sebagainya. Harga transfer atau *transfer pricing* grup usaha tersebut adalah harga unit usaha *Wireline* yang dibebankan pada unit usaha *welltest*, begitu pula sebaliknya. *Transfer pricing* dapat menciptakan keuntungan pada penjualan untuk unit usaha *wireline* dan biaya pembelian untuk unit usaha *welltest*.

Pengaturan harga tidak sebatas antar unit usaha dalam grup perusahaan, tetapi dapat pula terjadi pengaturan harga antar divisi pada satu perusahaan dan malahan mencakup pengertian yang lebih luas dari sekedar pengertian *transfer pricing*. Masalah *transfer pricing* juga tidak terlepas dari fenomena usaha grup perusahaan atau perusahaan multinasional yang melakukan ekspansi dengan kecenderungan mengoperasikan usahanya secara desentralisasi.

Tuner (1996: 5), memberikan definisi mengenai *transfer pricing* sebagai berikut:

“The price at which goods, services or capital are exchanged between related parties, the transfer price is determined by the transfer-pricing policies used within the related grup”.

Secara lebih luas lagi, dalam transaksi internasional, menurut W.J. McCarten yang dikutip oleh Shome (1995: 221), *transfer pricing* adalah:

“The price for the internal sale of a good or service in intrafirm trade, that is, in trade between branches or affiliates of a single business enterprise located in different countries. Transfer prices are administrative prices set by management of transnational or multinational enterprises”

Beberapa mekanisme *transfer pricing* yang dilakukan untuk mencapai penghematan pajak adalah pemberian harga dengan *mark up/down* atas *transfer* barang, pengutipan tarif imbalan atas penyerahan jasa, alokasi biaya bersama dan pembiayaan perusahaan sebagian besar dengan pinjaman (*thin capitalization*). Beberapa petunjuk adanya rekayasa *transfer pricing* menurut Gunadi (2001), antara lain: “Pertama, walaupun perusahaan dalam keadaan merugi terus menerus dari tahun ke tahun, namun tetap terjadi pembayaran royalti atau imbalan jasa teknis dalam satu grup. Kedua, struktur permodalan perusahaan lebih banyak condong kepada pembiayaan dibanding dengan modal sendiri (*thin capitalization*). Ketiga, pembayaran dividen dalam jumlah besar apabila mendapatkan keringanan pajak. Keempat, pemanfaatan *tax haven countries*.”

Petunjuk di atas menjelaskan ada beberapa upaya yang dilakukan oleh perusahaan dalam merekayasa *transfer pricing* antara lain keadaan yang merugi terus menerus, struktur modal yang lebih cenderung ke arah permodalan dan pembayaran dividen dalam jumlah besar. Guna mengetahui apakah transaksi yang terjadi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sudah sesuai dengan prinsip *arm's length* diterapkan metode-metode untuk menentukan *arm's length* tersebut (Surahmat, 2001,107-109).

B.6. Metode Harga Transfer dan Penentuan Nilai Pasar Wajar

Transfer pricing sering diartikan sebagai nilai yang melekat pada pengalihan barang dan jasa yang terjadi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa. *Transfer pricing* dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, baik dalam bentuk hubungan antara anak perusahaan dengan induk perusahaan, cabang, unit usaha atau lainnya. Hubungan tersebut terjadi

dalam satu negara ataupun di luar negara. Menurut Horngren dan Foster (1987) dalam bukunya *Cost Accounting-a managerial ephasis* terdapat 6 (enam) metode harga transfer yaitu:

a. Harga transfer berdasarkan pasar (*Market-Based*)

Harga transfer yang berdasarkan biaya kurang memuaskan untuk perencanaan bisnis unit usaha, motivasi dan evaluasi kerja. Oleh karena itu, diperkenalkan harga transfer dengan basis harga pasar. Model dari bentuk ini berada pada harga pasar yang berlaku (*current-market price*) dengan harga pasar dikurangi diskon (*market-price minus discount*). Bentuk ini dijadikan tolak ukur untuk menilai kemampuan kinerja manajemen unit usaha karena hal ini menunjukkan kemampuan produk untuk menghasilkan laba serta merangsang unit usaha untuk bekerja secara bersaing. Bentuk ini dipakai apabila pasar perantara cukup bersaing dan saling ketergantungan antar unit usaha. Transfer barang atau jasa pada harga pasar secara umum akan mengarah pada keputusan optimal apabila kondisi berikut ini dipenuhi: (a) harga untuk *intermediate product* secara sempurna kompetitif, (b) independensi antara sub unit adalah minimal, (c) tidak ada tambahan biaya atau manfaat untuk perusahaan secara keseluruhan dari membeli atau menjual dalam pasar terbuka dibandingkan transaksi secara internal, (d) suatu pasar yang secara sempurna, kompetitif ada pada saat terdapat suatu barang yang sama dengan harga beli sama dengan harga jual dan tidak ada pembeli individual atau penjual dapat mempengaruhi harga-harga tersebut. Dengan menggunakan harga pasar dalam pasar yang secara sempurna kompetitif, suatu perusahaan dapat mencapai, (e) tujuan *congruence*, (f) dukungan manajemen, (g) evaluasi kinerja unit usaha, (h) otonomi unit usaha.

b. Harga transfer berdasarkan biaya (*Cost-Based*)

Harga yang berdasarkan pada biaya produksinya. Biaya yang digunakan dalam harga transfer berdasarkan biaya dapat merupakan biaya aktual (*actual cost*) atau biaya yang dianggarkan (*budget cost*). Transfer berdasarkan biaya termasuk suatu *mark-up* atau *profit margin* yang menggambarkan tingkat pengembalian investasi suatu unit usaha: (a) biaya variabel aktual (*actual variable costs*), (b) biaya tetap aktual (*standar variable fixed*), (c) biaya tetap aktual (*actual fixed costs*), (d) biaya total standar (*standar full costs*), (e) biaya

rata-rata (*average costs*), (f) biaya total ditambah laba kantor (*full cost plus mark-up*). Penentuan harga transfer berdasarkan biaya dalam konsep ini sederhana dan menghemat sumber daya karena informasi biaya tersedia pada tingkat aktivitas.

c. Harga transfer berdasarkan negosiasi

Pemberian tingkat otoritas dan pengendalian laba per divisi secara memadai menghendaki kemungkinan penentuan *transfer pricing* berdasarkan negosiasi. Pendekatan ini mengasumsikan bahwa kedua unit usaha mempunyai posisi tawar menawar yang sama, namun boleh jadi *transfer pricing* yang demikian akan memakan waktu negosiasi, mengulang pemeriksaan serta revisi *transfer pricing*.

d. *Full Costs Bases*

Dalam praktiknya, beberapa perusahaan menggunakan *transfer pricing* berdasarkan *full costs*. Untuk menaksir suatu harga mendekati harga pasarnya, *transfer pricing* berdasarkan biaya kadang-kadang dibuat pada *full costs plus* suatu margin. *Transfer pricing* ini kadang-kadang dapat mengarahkan pada keputusan unit usaha.

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

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

f. Harga Transfer Ganda

Transfer pricing ini digunakan untuk memenuhi disparitas responsibilitas dari unit usaha perusahaan.

Metode penentuan harga pasar wajar dilakukan untuk menentukan kewajaran suatu transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa atau unit usaha dalam grup perusahaan menurut *OECD Guidelines (1995: II.2 – II.17, III.1 – III.19)* terdiri atas 2 (dua) bentuk, yaitu:

- 1). Metode Transaksi Tradisional (*Traditional Transactions Method*), dimana metode ini terdiri atas 3 (tiga) jenis, yaitu:

a. *Comparable Uncontrolled Price Method (CUP)*

Metode CUP pada dasarnya adalah perbandingan antara harga untuk harta atau jasa antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan transaksi yang sejenis yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dalam lingkungan atau situasi yang mirip. Dalam bahasa sederhananya harga jual yang dipengaruhi hubungan istimewa ditetapkan sama dengan harga jual atas barang yang sama kepada pembeli yang tidak terdapat hubungan istimewa. Bila terdapat perbedaan antara harga tersebut, harga yang terjadi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa akan dipengaruhi oleh syarat-syarat dagang atau keuangan yang tidak *arm's length*. Harga yang dipakai untuk keperluan perpajakan adalah harga yang menunjukkan *arm's length* tersebut.

Dalam praktik, kita sering sulit menemukan transaksi yang terjadi antara pihak-pihak yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa, yang mirip dengan yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Penentuan apakah dua transaksi dapat digolongkan sebagai “mirip” memerlukan fokus yang lebih terpusat pada harga dalam konteks usaha yang lebih luas, jadi tidak sekedar perbandingan produk. Apabila terdapat perbedaan dalam kedua transaksi tersebut, upaya menentukan koreksi untuk menghilangkan pengaruhnya terhadap harga mungkin akan sulit. Demikian hal ini hendaknya tidak menghambat penerapan CUP. Metode CUP ini dapat diandalkan bila ada transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang independen yang menyangkut produk yang sama.

b. *Resale Price Method (RP)*

Metode ini melihat transaksi antara pihak-pihak yang independen setelah terjadinya transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, menyangkut barang yang sama. Harga tersebut kemudian dikurangi dengan laba kotor (*resale price margin*) yang pantas yang merupakan jumlah yang diterapkan oleh penjual untuk menutup kembali harga pokok berikut biaya operasi lainnya. Sisanya, setelah dikurangi

biaya-biaya yang berkaitan dengan pembelian barang tersebut, misalnya bea masuk, menghasilkan *arm's length price*. Hal ini dapat dipahami dengan lebih mudah sebagai harga jual yang dipengaruhi hubungan istimewa ditetapkan sama dengan harga jual retailer dikurangi dengan laba kotor sebanding yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa. *Resale price margin* dari transaksi antar perusahaan dalam satu grup dapat ditentukan dengan merujuk pada *resale price margin* yang diharapkan oleh penjual atas barang yang dibeli dan dijual berdasarkan transaksi sejenis yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

c. *Cost Plus Method (CP)*

Penentuan *arm's length* dimulai dengan besarnya jumlah yang dikeluarkan oleh pemasok harta atau jasa dalam transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Kemudian atas jumlah tersebut ditambahkan suatu jumlah *mark-up*, sehingga menunjukkan laba sesuai dengan keadaan pasar. Metode ini sangat bermanfaat untuk transaksi barang setengah jadi antara mereka yang mempunyai hubungan istimewa. Besarnya *cost plus mark-up* itu sebaiknya ditentukan dengan mengacu pada *cost plus mark-up* yang diperoleh pemasok yang sama atas transaksi sejenis yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

2). Metode Laba Transaksi (*Transactional Profit Method*), dimana metode ini terdiri atas 2 (dua) jenis, yaitu:

a. *Profit Split Method (PS)*

Dalam hal transaksi yang berkaitan erat satu dengan lainnya, evaluasi secara terpisah menjadi sulit. Metode *profit split* ini mencoba menghilangkan akibat dari syarat-syarat khusus yang diciptakan dalam transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menentukan pembagian laba yang diharapkan oleh perusahaan-perusahaan yang independen. Pertama-tama metode ini mencari laba yang akan dibagi di antara mereka yang ada dalam satu grup dari transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa tersebut. Kemudian laba tersebut dibagi di antara perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa

tersebut dengan dasar pertimbangan ekonomis, sehingga pembagian itu kurang lebih mencerminkan laba seandainya transaksi itu tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Kelebihan dari *profit split method* adalah bahwa ia tidak tergantung pada transaksi yang sejenis sebagai perbandingan, sehingga dapat diterapkan terhadap transaksi-transaksi pendanaannya yang terjadi antara pihak-pihak yang bebas.

b. *Transactional Net Margin Method (TNMM)*.

Metode ini menetapkan margin laba bersih yang didasarkan atas perbandingan tertentu terhadap biaya, penjualan atau aktiva, yang diperoleh wajib pajak. Jadi metode ini mirip dengan metode *cost plus* atau *resale price*. Dengan demikian, penerapan dari metode ini harus konsisten dengan penerapan *resale price* atau *cost plus*. *Net margin* dari wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa seharusnya ditetapkan dengan mengacu pada *net margin* wajib pajak yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Bila hal ini tidak diketahui, kita dapat melihat transaksi wajib pajak lain yang independen sebagai bahan acuan.

Kelebihan dari metode ini adalah *net margin* (yang dikaitkan dengan perbandingan laba terhadap aktiva, penghasilan usaha terhadap penjualan dan lain-lain) tidak terlalu dipengaruhi oleh perbedaan transaksi. Selain itu, metode ini juga tidak begitu terpengaruh oleh perbedaan peranan masing-masing pihak yang mempunyai dan yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Biasanya perbedaan peran perusahaan dalam satu grup ditunjukkan dalam variasi besarnya biaya operasi. Akibatnya, perusahaan-perusahaan tersebut mungkin mempunyai tingkat persentase laba bruto yang bervariasi. Dilihat dari *net margin*, mereka akan berada di tingkat yang kurang lebih sama. Sebaliknya, metode ini juga mengandung kelemahan. Yang paling menonjol adalah *net margin* seorang wajib pajak dipengaruhi oleh faktor-faktor yang sebenarnya tidak berarti apa-apa bagi wajib pajak lain.

Pada praktiknya ada beberapa alternatif metode lain yang digunakan di negara maju seperti halnya Amerika Serikat dalam rangka mengurangi kewajiban perpajakan sehubungan dengan adanya masalah *transfer pricing*., menurut *OECD (2001: III-19 – III-24, IV-31 – IV-33)* dan *PWC (2008: 1-2)*, yaitu: *Global Formulary Apportionment*, *Safe Harbour*, *Berry Ratio* dan lainnya. Dalam implementasi kedua metode ini, OECD tidak merekomendasikan penggunaannya sehubungan dengan tingkat kesulitan dalam penentuan prinsip kewajaran harga/nilai, resiko pajak berganda dan diskriminasi dalam perdagangan internasional.

Pada prinsipnya, metode *Global Formulary Apportionment* adalah penggabungan laba grup perusahaan multinasional dalam basis konsolidasi antara unit-unit usahanya, dengan mempergunakan formula yang telah ditentukan dahulu. *Safe Harbours* adalah penggunaan metode sederhana untuk penentuan batas toleransi harga menurut aturan yang telah disetujui oleh otoritas pajak dalam hal transfer harga. *Berry Ratio* yang kadang digunakan dalam analisis penentuan harga dengan cara membagi marjin kotor dibagi dengan biaya operasi.

B.7. Yurisdiksi Pemajakan (*Tax Jurisdiction*)

Perkembangan ekonomi yang semakin kompleks menyebabkan satu negara saling tergantung dengan negara lainnya dalam pemenuhan kebutuhan atas barang dan jasa. Ekonomi dunia yang semakin menyatu menyebabkan adanya transaksi lintas negara. Transaksi lintas negara ini berakibat adanya masalah dalam pemajakan atas transaksi tersebut. Gunadi (1999, hal.48) menyatakan bahwa yurisdiksi merupakan kewenangan untuk mengatur, termasuk mengatur pemajakan terhadap orang, barang atau objek yang berada di dalam wilayah kekuasaannya. Berdasarkan Pasal 2 Undang-Undang Pajak Penghasilan, serta kebiasaan internasional Indonesia membangun yurisdiksi pemajakannya berdasarkan dua pertalian fiskal (*fiscal allegiance*) yaitu subjektif (*personal*) dan objektif. Pertalian subjektif memperhatikan status wajib pajak (tempat tinggal/domisili, keberadaan atau niat dalam kasus wajib pajak orang pribadi; tempat pendirian atau kedudukan dalam kasus badan), pertalian objektif

mendasarkan kepada letak geografis sumber penghasilan. Surrey (1987) dan Tillinghast (1984) seperti yang dikutip oleh Gunadi (1999, hal.48-52) menyatakan bahwa yurisdiksi yang mendasarkan kepada pertalian subjektif disebut yurisdiksi domisili (*domiciliary jurisdiction*); sedangkan yurisdiksi yang merujuk kepada sumber penghasilan disebut yurisdiksi sumber (*source jurisdiction*). Penerapan standar kembar yurisdiksi domisili berdasarkan tempat pendirian dan tempat kedudukan atas badan dapat menyebabkan terjadinya residensi ganda dari suatu badan.

Definisi Hukum Pajak Internasional menurut Arnold J. Brian dan Michael J. McIntyre dalam bukunya *International Tax Primer (1995)* lebih tepatnya mengacu pada aspek internasional atas hukum pajak suatu negara. Cakupan pajak internasional sangat luas yang meliputi seluruh isi perpajakan yang timbul dari hukum pajak suatu negara termasuk unsur/aspek luar negerinya. Hukum pajak internasional suatu negara memiliki dua dimensi yaitu pertama pemajakan atas penduduk dan perusahaan atas penghasilan yang diperolehnya dari luar negeri dan dimensi kedua adalah pemajakan terhadap bukan penduduk (*non resident*) atas penghasilan yang diperolehnya dari dalam negeri, hal ini seperti yang dijelaskan oleh Arnold (1995, hal.4).

Tujuan dari peraturan perpajakan internasional (*international tax rules*) seperti diutarakan oleh Arnold (1995, hal.5-8) terdiri dari empat tujuan yaitu :

- Memperoleh bagian penerimaan yang wajar dari transaksi lintas negara (*Getting its fair share of revenue from cross-border transactions*)

Tujuan utama dari peraturan perpajakan internasional harus memberikan kepada masing-masing negara bagian penerimaan yang wajar atas penghasilan yang tersedia dari aktivitas transnasional baik dari pembayar pajak dalam negeri maupun luar negeri. Untuk mencapai tujuan keseimbangan antar negara (*inter-nation equity*) tersebut, suatu negara harus memproteksi dasar pengenaan pajak dalam negerinya. Perlindungan tersebut dapat dilakukan dengan cara mengembangkan peraturan perpajakan dalam negeri, serta harus menghindari penandatanganan perjanjian penghindaran pajak berganda yang membatasi hak negara yang bersangkutan untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber dari dalam negeri.

- Mempromosikan keadilan (*Promoting fairness*)
Kelebihan dari pajak penghasilan dibandingkan dengan pajak lainnya adalah keadilannya. Keadilan dapat tercapai dengan menerapkan beban pajak yang sama kepada pembayar pajak yang memiliki penghasilan yang sama, tanpa melihat sumber dari penghasilan serta dengan membuat beban tersebut sepadan dengan kemampuan membayar dari pembayar pajak. Suatu negara dapat mempromosikan keadilan dengan cara ikut berkontribusi terhadap pengembangan standar perpajakan internasional yang sesuai dan adil, serta bekerja sama dengan negara lain dalam penilaian dan pemungutan pajak atas penduduk serta warganya.
- Peningkatan daya saing ekonomi domestik (*Enhancing the competitiveness of the domestic economy*)
Peningkatan daya saing ekonomi domestik dapat dilakukan dengan cara menghilangkan ketentuan dalam peraturan perpajakan yang cenderung membuat modal dan lapangan kerja keluar dari negara tersebut atau menghambat pemasukan modal dan lapangan kerja.
- Netralitas impor modal serta netralitas ekspor modal (*Capital export and capital import neutrality*).
Berdasarkan prinsip netralitas ekspor modal, suatu negara harus memuat peraturan perpajakan internasional tidak mendorong atau menghambat arus keluar dari modal. Dalam kenyataannya, pembuat kebijakan umumnya memperlakukan netralitas ekspor modal sebagai pilihan terbaik kedua atau membuat peraturan perpajakan yang menghambat keluarnya modal dari negaranya. Sebenarnya setiap negara di dunia menginginkan pemasukan modal dengan mendorongnya melalui kebijakan perpajakan dan kebijakan perekonomian lainnya.
Berdasarkan prinsip netralitas impor modal, suatu negara harus menghindari peraturan perpajakan internasional yang akan mengakibatkan perusahaan multinasional-nya menanggung beban pajak efektif yang lebih tinggi dalam pasar luar negeri dibandingkan dengan perusahaan multi nasional dari negara lain. Untuk mengimplementasikan kebijakan netralitas impor modal secara

penuh, negara domisili perlu mengecualikan seluruh penghasilan yang bersumber dari luar negeri dalam perhitungan pajak domestik.

Setiap negara menerapkan prinsipnya sendiri dalam perundang-undangan yang diadikannya acuan untuk pemungutan pajak. Menurut Mansury (1999, hal.1) pengenaan pajak oleh suatu negara dan penggolongannya apakah termasuk subjek pajak dalam negeri ditentukan berdasarkan azas tertentu, lazimnya azas yang dianut adalah azas status atau "*status principle*". Status adalah hubungan antara subjek pajak tertentu dengan negara yang memungut pajak. Kebanyakan negara mempergunakan status kependudukan untuk menentukan subjek pajak tersebut termasuk subjek pajak dalam negeri atau subjek pajak luar negeri di negara yang bersangkutan.

Prinsip-prinsip pengenaan pajak internasional seperti dikemukakan oleh Rachmanto Surahmat (2001) adalah :

a. Azas negara tempat tinggal atau domisili

Pengenaan pajak berdasarkan azas tempat tinggal berarti bahwa seorang subjek pajak dikenai pajak di negara tempatnya berdomisili. Negara yang menganut pengenaan pajak berdasarkan azas domisili biasanya menganut prinsip *world wide income*, artinya mereka yang berdomisili di negara tersebut dikenai pajak atas seluruh penghasilan yang bersumber di berbagai negara, yang merupakan kebalikan dari azas sumber. Azas domisili berkaitan erat dengan penentuan domisili bagi subjek pajak, artinya seorang subjek pajak akan dianggap berdomisili di suatu negara atau menjadi penduduk dalam negeri (*resident tax payer*) apabila yang bersangkutan memenuhi syarat-syarat tertentu sesuai dengan undang-undang masing-masing negara.

Pengertian domisili untuk badan hukum (*legal person*) berbeda antara suatu negara dan negara lainnya. Ada negara yang menganut prinsip tempat pendirian (*place of incorporation*), tempat terdaftar, atau tempat kedudukan manajemen. Keseluruhan memiliki pengertian kehadiran fisik (*presence test*) di suatu negara (*the taxing state*). Dalam kenyataannya, bila suatu negara mendasarkan definisi domisili dari suatu badan hukum pada *economic control*, hal itu tidak akan menimbulkan masalah pengenaan pajak berganda, dalam

arti bahwa ketentuan tersebut tidak akan menimbulkan konflik yurisdiksi dengan negara lain.

b. Azas sumber

Pengertian pengenaan pajak berdasarkan azas sumber adalah pengenaan pajak di negara dimana sumber penghasilan berasal. Penentuan sumber penghasilan tergantung dari dua hal pokok, yaitu jenis penghasilan itu sendiri dan penentuan sumber penghasilan berdasarkan undang-undang pajak dari suatu negara. Secara umum penentuan letak sumber penghasilan, jenis penghasilan dibagi menjadi dua yaitu: (1) penghasilan dari usaha (*active income*), (2) penghasilan dari modal (*passive income*), seperti dividen, bunga, *royalty*, serta penghasilan dari harta.

c. Azas kewarganegaraan

Pengenaan pajak berdasarkan azas kewarganegaraan merupakan pengenaan pajak atas dasar status kewarganegaraan, misalnya Kanada. Jadi seseorang yang memegang paspor Kanada akan dikenai di Kanada tanpa melihat apakah tempat tinggalnya di Kanada atau di luar Kanada.

d. Campuran dari azas–azas di atas

Pada umumnya, suatu negara menganut campuran dari pada beberapa azas tersebut di atas, misalnya azas kewarganegaraan dicampur dengan azas domisili, atau azas sumber digabungkan dengan azas domisili.

e. Azas teritorial

Pengenaan pajak berdasarkan azas teritorial merupakan pengenaan pajak atas penghasilan yang diperoleh dari wilayah satu negara, yang berarti bahwa penduduk suatu negara yang menganut azas teritorial hanya akan dikenai pajak atas penghasilan dalam teritorial hanya akan dikenai pajak atas penghasilan dalam teritori negara tersebut. Artinya penghasilan yang diperoleh yang berasal dari luar negara tersebut tidak akan dikenai pajak di negara tersebut. Azas ini juga mencakup pengenaan pajak terhadap penduduk luar negeri yang mempunyai atau menguasai harta yang terletak dalam wilayahnya. Harta yang dimaksud mencakup pengertian harta berwujud (*tangible assets*) dan harta tak berwujud (*intangible assets*). Satu negara dapat

saja menentukan bahwa penduduk asing dikenai pajak di negara tersebut karena ia mempunyai atau menguasai harta yang terletak di wilayahnya.

B.8. Pemajakan terhadap Anak Perusahaan

Suatu hubungan dapat diklasifikasikan istimewa antara pihak-pihak yang berkepentingan apabila dalam proses pengambilan keputusan dipengaruhi oleh salah satu pihak. Bentuk intervensi pihak lain berbentuk kepemilikan saham pada satu pihak yang cukup signifikan dalam mempengaruhi suatu kebijakan, hubungan istimewa pihak pengambilan keputusan dalam suatu perusahaan.

Apabila perusahaan hendak melaksanakan suatu proyek di luar negeri, maka berbagai macam bentuk institusi dapat dipilih seperti cabang (*branch*), anak perusahaan (*subsidiary*), atau melalui institusi lain sesuai dengan kondisi peraturan perpajakan setempat. Definisi suatu cabang perusahaan luar negeri menurut William J. McCarten yang dikutip oleh Shome dalam bukunya *Tax Policy Handbook (1995)* sebagai suatu perusahaan luar negeri yang melaksanakan operasi bisnis di negara lain, tetapi tidak berbentuk badan (*incorporation*) di negara lain tersebut. Dengan adanya cabang perusahaan, maka kantor pusat perusahaan menanggung seluruh hutang dari cabangnya serta kewajiban hukum lainnya dari cabang tersebut.

Definisi suatu anak perusahaan (*subsidiary company*) menurut William J. Mc Carten yang kembali dikutip oleh Shome (p.225-227) adalah apabila suatu perusahaan luar negeri mendirikan perusahaan di negara lain. Tempat kedudukan *subsidiary company* dapat di negara induk perusahaan berkedudukan atau dapat juga negara asing. Jika induk perusahaan (*parent company*) dan anak perusahaan merupakan entitas hukum yang berdiri sendiri maka antara keduanya dihubungkan melalui suatu kepemilikan saham (*shareholding*). Tidak ada ketentuan tentang batas minimum kepemilikan saham yang mengakibatkan suatu perusahaan menjadi anak perusahaan dari perusahaan lain, tetapi untuk tujuan perpajakan di Indonesia kepemilikan minimal 25% dianggap terdapat kontrol atas perusahaan lain tersebut.

Apabila dilihat dari segi ekonomi, bahwa usaha dari *Multinational Enterprise* yang dilakukan di berbagai negara merupakan suatu kesatuan ekonomi. Kesatuan ekonomi ini semakin terasa apabila terdapat sentralisasi yang kuat dalam bidang pimpinan, manajemen, pemasaran, dan sebagainya. Menurut Gunadi dalam bukunya *Taxation of Inbound Investment in Indonesia (1992)* mengatakan bahwa pemajakan dapat dilakukan oleh negara induk perusahaan berdomisili atas penghasilan yang diperoleh dari investasi langsung luar negeri.

Terdapat beberapa negara induk perusahaan berdomisili mengenakan pajak terhadap penduduk (*resident*) atas dasar penghasilan global (*world wide income*), sebagian lagi mengenakan pajak atas dasar wilayah (*territorial*). Jika suatu negara menerapkan pajak atas dasar *world wide income*, maka biasanya memajaki penghasilan dari anak perusahaan di luar negeri atas dasar penangguhan (misalnya pemajakan dilakukan ketika terjadi distribusi penghasilan dari luar negeri) dan memajaki penghasilan dari suatu cabang perusahaan di luar negeri atas dasar kini (*current basis*). Ketiadaan pajak yang terutang sepanjang penghasilan tersebut masih di anak perusahaan (tidak dibagikan ke induk perusahaan), menjadikan pilihan usaha di luar negeri melalui anak perusahaan lebih menguntungkan dari pada melalui cabang perusahaan, dilihat dari sudut investor. Pembebasan kerugian luar negeri yang diberikan oleh negara perusahaan induk berdomisili.

Jika suatu anak perusahaan yang beroperasi di luar negeri mengalami kerugian, maka sebagian besar negara induk perusahaan berdomisili tidak memperkenankan untuk memperhitungkan kerugian tersebut dalam pembukuan induk perusahaan, karena anak perusahaan di luar negeri dianggap sebagai subyek pajak yang terpisah dari induk perusahaan. Sebaliknya, jika suatu cabang perusahaan di luar negeri mengalami kerugian, sebagian besar negara tempat induk perusahaan berdomisili yang menerapkan rejim dasar pemajakan global memperkenankan kerugian tersebut dimasukkan dalam perhitungan penghasilan kena pajak perusahaan secara global. Ada beberapa negara induk perusahaan berdomisili termasuk Indonesia yang menolak memperhitungkan kerugian oleh cabang di luar negeri dimasukkan dalam perhitungan pajak terutang perusahaan induk karena alasan kesederhanaan administrasi. Dalam kondisi permulaan

operasi bisnis suatu cabang, kerugiannya dapat diperhitungkan pada penghasilan kena pajak perusahaan induk secara global. Hal ini lebih menguntungkan dari pada anak perusahaan.

B.9. Pengawasan (*Controlling*)

Kerugian yang dapat diperhitungkan pada penghasilan kena pajak tersebut sering di luar batas kewajaran. Di satu sisi, perusahaan melaporkan laporan keuangannya dalam posisi rugi, namun di sisi lain perusahaan melakukan pembayaran Jasa Manajemen dan dividen yang besar ke unit usaha lainnya. Tentunya hal ini menjadi perhatian dan pengawasan dari institusi perpajakan yang ada, selain dari pengawasan yang dilakukan secara internal oleh perusahaan.

Struktur pengawasan mencakup kebijakan dan prosedur-prosedur yang ditetapkan untuk memberi jaminan tercapainya tujuan tertentu perusahaan. Konsep struktur pengawasan tersebut didasarkan atas tanggung jawab manajemen dan jaminan yang memadai untuk menetapkan dan menyelenggarakan usaha. Menurut Bodnar dalam bukunya *Accounting Information System* (1980), struktur pengawasan terdiri dari tiga unsur yaitu lingkungan pengendalian, sistem akuntansi dan prosedur-prosedur pengendalian.

Lebih lanjut menurut Jogiyanto dalam bukunya *Sistem Informasi Akuntansi berbasis Komputer* (1987), pengendalian dari suatu sistem dapat berupa pengendalian umpan balik (*feedback control system*), pengendalian umpan maju (*feed forward control system*) dan pengendalian pencegahan (*preventive control system*). Pada efisiensi perusahaan, pengendalian ini diharapkan dapat mencegah terjadinya *dispute* maupun kerugian di masa depan, baik dari sisi manajemen, keuangan maupun perpajakan. Dalam hal perpajakan, pengawasan yang dilakukan tidak hanya dilakukan oleh internal perusahaan, tetapi juga oleh pihak eksternal, dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak melalui mekanisme pemeriksaan pajak.

B.10. Pemeriksaan

Pemeriksaan dipandang perlu dalam sebuah perusahaan yang menginginkan adanya efisiensi. Hal ini menjadi bagian yang sangat penting dilakukan untuk menghasilkan informasi yang lebih akurat dan terpercaya. Sebuah pemeriksaan dapat meliputi pemeriksaan laporan keuangan, pemeriksaan kepatuhan maupun pemeriksaan operasional.

Alvin A. Aren dan K. Loebbecke dalam buku *Auditing dan Pendekatan Terpadu* yang diterjemahkan oleh Abadi Yusuf mendefinisikan pemeriksaan sebagai suatu proses pengumpulan dan pengevaluasian bukti tentang informasi yang dapat diukur dari suatu ekonomi *entity*, yang dilakukan oleh seorang yang kompeten dan independen dengan tujuan untuk dapat menentukan dan melaporkan kesesuaian informasi dimaksud dengan kriteria-kriteria yang telah ditetapkan. Pengertian lain yang disampaikan oleh Mulyadi (1990) sebagai suatu proses sistematis untuk memperoleh dan mengevaluasi bukti secara objektif mengenai pernyataan-pernyataan tentang kegiatan dan kejadian ekonomi, dengan tujuan untuk menetapkan tingkat kesesuaian antara pernyataan-pernyataan tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan, serta penyampaian hasil-hasilnya kepada pemakai yang berkepentingan.

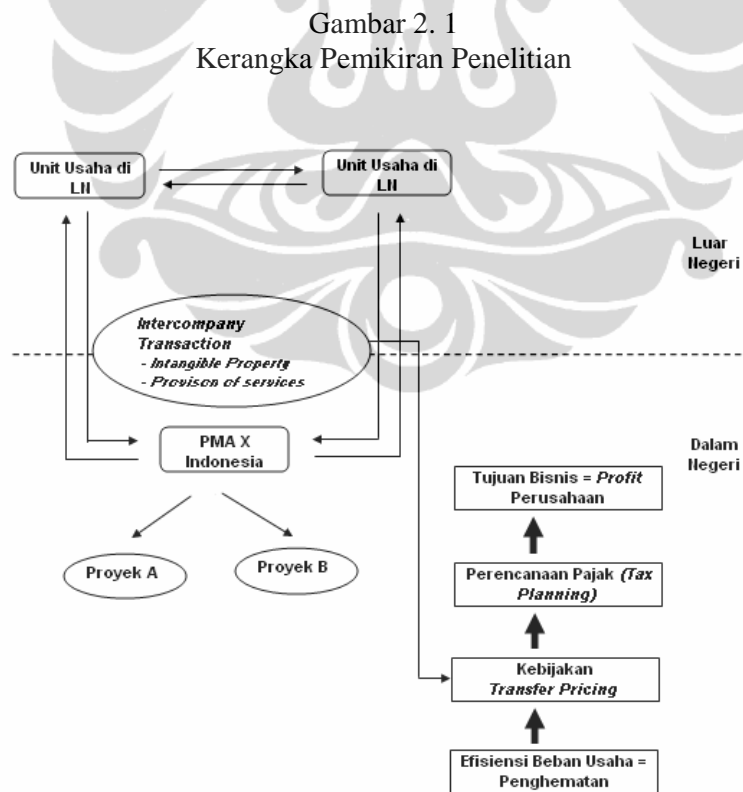
Pemeriksaan tersebut dimaksudkan untuk memungkinkan pihak luar yang independen memberikan pendapatnya atas kelayakan laporan keuangan dan memastikan bahwa laporan tersebut telah sesuai dengan prinsip akuntansi di Indonesia yang ditetapkan secara konsisten dengan tahun sebelumnya.

Prinsip pemeriksaan (*auditing principle*) adalah kebenaran dasar yang menunjukkan bagaimana tujuan pemeriksaan dapat dicapai. Hal ini seperti yang dijelaskan oleh Tuanakotta dalam bukunya *Auditing* (1997) lebih lanjut, antara lain: (1) prinsip pemberian informasi yang lengkap agar laporan keuangan tidak menyesatkan (*full disclosure*), (2) prinsip konsistensi yang berarti penerapan prinsip akuntansi yang sama dalam pembuatan laporan keuangan tahun ini dan tahun sebelumnya agar informasi tahun tersebut dapat dibandingkan, (3) prinsip materialitas yang membedakan penting atau tidaknya suatu hal tergantung dari sifat dan atau besarnya hal tersebut.

Pemeriksaan meliputi pemeriksaan internal maupun pemeriksaan eksternal. Pemeriksaan eksternal dapat dilakukan salah satunya melalui pemeriksaan pajak. Hal tersebut dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam kerangka peraturan perpajakan yang berlaku sejak diberlakukannya sistem *self assesment* dalam perpajakan di Indonesia tahun 1984, wajib pajak diberi kepercayaan penuh untuk menghitung, memperhitungkan, menyetor dan melaporkan sendiri pajaknya. Oleh karena itu, fungsi pembinaan dan pengawasan harus dijalankan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam upaya penegakan hukum yang diwujudkan dalam bentuk pemeriksaan pajak seperti yang dijelaskan Bwoga dalam bukunya Pemeriksaan Pajak di Indonesia (2006).

C. KERANGKA PEMIKIRAN PENELITIAN

Alur kerangka pemikiran penelitian dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Sumber : Data diolah oleh penulis

D. METODE PENELITIAN

D.1. Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Seperti halnya Irawan dalam bukunya *Penelitian Kualitatif dan kuantitatif Untuk Ilmu-ilmu Sosial* (2006), peneliti kualitatif berfikir secara induktif, *grounded*. Penelitian kualitatif tidak dimulai dengan pengajuan hipotesis dan kemudian menguji kebenarannya (berfikir deduktif). Peneliti kualitatif bergerak dari bawah dengan mengumpulkan data sebanyak mungkin tentang sesuatu dan dari data itu dicari pola-pola, hukum, prinsip-prinsip, dan akhirnya menarik kesimpulan dari analisis tersebut. Penelitian kualitatif tidak bertujuan mengkonfirmasi realitas yang sebelumnya *tacit, implicit*, tersembunyi, menjadi nyata, eksplisit, nampak. Pemilihan pendekatan pada penulisan tesis ini didasarkan kepada masalah yang diteliti, yaitu berkaitan dengan kebijakan perpajakan untuk masalah tertentu yang bersifat khusus.

Pemilihan pendekatan kualitatif di atas sesuai dengan pendapat Creswell (1994:146), bahwa karakteristik dari penelitian kualitatif adalah:

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

Ini berarti karakteristik dari masalah penelitian kualitatif adalah (a) konsepnya tidak matang karena kurangnya teori dan penelitian terdahulu, (b) pandangan bahwa teori yang sudah ada mungkin tidak tepat, tidak memadai, tidak benar, atau rancu, (c) kebutuhan untuk mendalami dan menjelaskan fenomena dan untuk mengembangkan teori, atau (d) hakekat fenomenanya mungkin tidak cocok dengan ukuran-ukuran kuantitatif.

Adapun alasan penggunaan pendekatan kualitatif pada penulisan tesis ini karena ditemukannya data-data yang berada pada PT.X mengenai transaksi *intercompany* yang berindikasi adanya *transfer pricing*, sehingga perlu dilakukan penelitian mendalam guna mengumpulkan data sebanyak mungkin. Penelitian

disertai dengan menganalisis pola, prinsip dan alasan munculnya gejala atau fenomena tersebut. Pendekatan kualitatif yang digunakan dalam penulisan karena penelitian ini berpusat pada satu objek penelitian yang tidak meluas yaitu menganalisis transaksi *intercompany* di PT.X. Pada akhir penulisan ini akan ditarik kesimpulan yang akan menjawab setiap pertanyaan dari pokok permasalahan disertai dengan saran-saran yang diperlukan.

D.2. Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan dalam tesis ini adalah deskriptif. Menurut Irawan dalam bukunya yang lain berjudul Logika dan Prosedur Penelitian. Pengantar Teori dan Panduan Praktis Penelitian Sosial bagi Mahasiswa dan Peneliti Pemula (2004) mengatakan bahwa penelitian deskriptif adalah penelitian yang bertujuan mendiskripsikan atau menjelaskan sesuatu hal seperti apa adanya. Pemilihan jenis penelitian ini dilakukan dengan pertimbangan bahwa dalam tesis ini akan dimulai dengan menjabarkan pengertian *Transfer Pricing*, transaksi *Intercompany*, tujuan, subjek, objek, perlakuan perpajakan atas objek terkait. Penelitian ini juga akan menguraikan mengenai kondisi perusahaan PT.X yang berada di Indonesia.

D.3. Metode dan Strategi Penelitian

Menurut Bogdan dan Biklen serta Lincoln dan Guba, sebagaimana dikutip oleh Moleong dalam bukunya Metodologi Penelitian Kualitatif (2007) dikatakan bahwa salah satu ciri dari penelitian kualitatif adalah digunakannya metode-metode kualitatif. Metode ini terdiri dari pengamatan, wawancara atau penelaahan dokumen. Penelitian ini menggunakan metode studi kasus yang terfokus pada satu fokus (*single site case study*) dengan melakukan semua kegiatan tersebut dan membaginya menjadi dua bagian. Bagian pertama adalah studi kepustakaan yang terdiri dari penelaahan dokumen. Bagian kedua adalah studi lapangan yang terdiri dari wawancara mendalam dengan *key informan*. Data yang telah terkumpul kemudian diolah dan dianalisis dengan menggunakan Teknik Pengolahan Data dan Teknik Analisis Data.

a. Studi Kepustakaan

Teknik Pengumpulan data yang utama digunakan dalam penulisan tesis ini adalah melalui studi kepustakaan. Studi ini dilakukan dengan cara membaca dan mempelajari sejumlah buku., literatur, jurnal, *paper*, *OCDE Guidelines*, Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Surat Edaran Dirjen Pajak dan sebagainya. Adapun tujuan dari studi kepustakaan ini adalah untuk mendapatkan kerangka teori dalam penentuan arah dan tujuan penelitian serta mencari konsep-konsep dan bahan-bahan yang sesuai dengan konteks permasalahan tesis ini.

b. Studi Lapangan

Studi lapangan ini dilakukan dengan cara melakukan wawancara mendalam menggunakan pedoman wawancara kepada *key informan* pihak-pihak yang dalam tugasnya/jabatannya banyak berhubungan dengan masalah-masalah yang berkaitan dengan tesis ini.

c. Teknik Pengolahan Data

Berkaitan dengan pengolahan data, Irawan (2004) memberikan penjelasan sebagai berikut : “Berikut ini adalah beberapa langkah praktis yang dapat dilakukan pada waktu melakukan analisis data penelitian kualitatif: (1) Pengumpulan data mentah, yang dilakukan melalui wawancara, observasi lapangan, kajian pustaka, (2) Transkrip data, yaitu merubah catatan ke bentuk tertulis, (3) Pembuatan koding, membaca ulang seluruh data yang sudah di transkrip dan mengambil kata kunci. (4) Kategorisasi data, menyederhanakan data dengan cara mengikat konsep-konsep (kata-kata) kunci dalam satu besaran, (5) Penyimpulan sementara, yaitu pengambilan kesimpulan sementara, (6) Triangulasi, melakukan *check* dan *recheck* antara satu sumber dengan satu sumber data lainnya, (7) Penyimpulan akhir, yaitu proses akhir dari keseluruhan langkah. Kesimpulan akhir diambil ketika data sudah jenuh (*saturated*) dan setiap penambahan data baru hanya berarti ketumpangtindihan (*redundant*).

d. Teknik Analisis Data

Teknik analisis data menurut Neuman dijelaskan dalam bukunya *Social Research Methods: Qualitative And Quantitative Approaches* (1991), adalah:

“In general, data analysis means a search for patterns in data-recurrent behaviours, objects, or body of knowledge. Once a pattern is identified, it is interpreted in terms of a social theory or the setting in which it occurred. The qualitative researcher moves from the description of a historical event or social setting to a more general interpretation of its meaning.”

Ini berarti, secara umum, data analisis berarti suatu pencarian bentuk-bentuk data – perilaku yang berulang, objek-objek, atau suatu bentuk ilmu pengetahuan. Sekali bentuk tersebut dapat diidentifikasi, bentuk tersebut dapat diinterpretasikan dalam istilah mengenai teori-teori sosial atau kejadian-kejadian masa lalu atau bentuk-bentuk sosial kepada interpretasi yang lebih umum dari makna tersebut.

Berkaitan dengan metode yang digunakan dalam analisis data kualitatif, Neuman (1991) mengatakan:

“... five such methods selected from the all possible methods: successive approximation, the illustrative method, analytic comparison, domain analysis, and idea types. Qualitative research sometimes combine the methods or use them with quantitative analysis.”

Penelitian ini menggunakan teknik analisis data berupa *analytic comparison*. Berkaitan dengan hal tersebut, Mill sebagaimana dikutip oleh Neuman (1991) mengatakan:

“Mill developed logical methods for making comparison that are still used today. His Method of agreement and method of difference from the basis of analytic comparisons in qualitative data analysis. Aspect of this logic are also used when making comparisons in experimental research. In this method a researcher does not begin with an overall model consisting of empty boxes to fill with details. Instead, she develops ideas about regularities or patterned relations from preexisting theories or induction.”

Metode yang dipilih berkaitan dengan *analytic comparison* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Method of Difference*.

D.4. Nara Sumber

Studi lapangan yang dilakukan dalam penelitian ini salah satunya adalah dengan melakukan wawancara mendalam terhadap para nara sumber (*key informan*) berkaitan dengan ketentuan *Transfer Pricing* di Indonesia. Nara sumber tersebut adalah:

a. Pejabat Direktorat Jenderal Pajak

Penelitian ini menggali informasi berkaitan dengan *Transfer Pricing* di Indonesia melalui Pejabat Direktorat Jenderal Pajak yang diwakili oleh pejabat Unit Khusus *Transfer Pricing* yaitu E.T. maupun fungsional pemeriksa pajak yaitu B.A.N. Pertanyaan kepada Pejabat Unit Khusus *Transfer Pricing* Direktorat Jenderal Pajak lebih difokuskan pada penerapan kebijakan *transfer pricing* di Indonesia melalui penggalan informasi berisikan latar belakang, tujuan, unsur-unsur yang terkait dan isu-isu terbaru. Pertanyaan bagi fungsional pemeriksa difokuskan pada bagaimana fiskus dapat menemukan indikasi *transfer pricing* pada jenis transaksi *intercompany*, teknik pemeriksaan, pengolahan data temuan melalui wawancara. Wawancara tersebut dilakukan di kantor Direktorat Jenderal Pajak dan Kantor Pelayanan Pajak Jakarta.

b. Manajemen PT.X

Penelitian ini dilakukan dengan menggali informasi berkaitan dengan *transfer pricing* di Indonesia dan unit usaha luar negeri terutama dari kajian bisnis khususnya ditujukan kepada manajemen PT.X yang diwakili oleh *Country Finance Manager* PT.X yang berada di Jakarta. Guna mendapatkan pemahaman yang lebih mendalam, dilakukan wawancara dengan *Senior Region Accountant Tax & Compliance* yang berada di luar negeri. Pertanyaan berupa pandangan atas permasalahan *transfer pricing*, perlakuan pencatatan dan pendokumentasian *transfer pricing* di PT.X dan di regional X Holdings serta bagaimana perlakuan dengan unit usaha lain yang sejenis di luar negeri.

c. Praktisi Konsultan Pajak

Penelitian ini dilakukan dengan menggali informasi berkaitan dengan *transfer pricing* di Indonesia terutama dari kajian praktisi khususnya konsultan pajak PT.X. Pertanyaan berupa pandangan atas permasalahan *transfer pricing*,

perlakuan *transfer pricing*, di perusahaan melalui wawancara. Wawancara tersebut dilakukan di Jakarta.

d. Akademisi

Penelitian ini dilakukan dengan menggali informasi berkaitan dengan *transfer pricing* di Indonesia terutama dari kajian akademisi khususnya Prof. Gunadi Msc, Ak sebagai dosen FISIP UI. Pertanyaan berupa pandangan atas permasalahan *transfer pricing*, perlakuan *transfer pricing* di perusahaan melalui wawancara di bidang perpajakan internasional. Wawancara tersebut dilakukan di Gedung PPATK, Jakarta.

D.5. Proses Penelitian

Proses penelitian dimulai dengan perumusan masalah dan menentukan metode yang akan digunakan. Penelitian dilanjutkan dengan mempersiapkan kajian literatur yang sesuai dengan perumusan masalah yang ada. Selanjutnya, penelitian lapangan dipersiapkan secara matang sebelum dilakukan. Persiapan tersebut termasuk mempersiapkan pedoman wawancara mendalam.

Proses penelitian lapangan diawali dengan mempelajari dan mendalami kajian literatur yang ada. Setelah itu dilakukan wawancara terhadap *key informan* yang telah ditentukan. Hasil wawancara dan kajian literatur yang telah didapatkan kemudian dianalisis untuk menyusun kesimpulan dan saran.

D.6. Penentuan Site Penelitian

Lokasi pada penelitian ini adalah PT.X.

D.7. Batasan dan Keterbatasan Penelitian

Peneliti membuat pembatasan-pembatasan penelitian agar penelitian tesis ini lebih terfokus dan terarah. Pembatasan pertama adalah penelitian ini hanya akan membahas mengenai transaksi *intercompany* pada perusahaan multinasional dengan studi kasus pada PT.X di Indonesia. Batasan transaksi *intercompany* tersebut hanya pada jenis transfer aset, biaya gaji dan bonus, biaya pelatihan, pinjaman dari pemegang saham dan jasa manajemen.

Pembatasan kedua, adapun penelitian ini difokuskan pada periode tahun buku 2007. Praktik-praktik *transfer pricing* yang dikaji dibatasi pada melihat bentuk kebijakan yang dilakukan oleh PT.X dan permasalahannya. Hal ini sesuai dengan adanya kecenderungan perusahaan multinasional melakukan penggelembungan transaksi *intercompany* di antara unit usaha lainnya yang berada di Indonesia.

Keterbatasan dalam penelitian ini terkait dengan kesulitan dalam pencarian dokumen *transfer pricing* PT.X yang diperlukan untuk penganalisisan lebih lanjut serta ketidakterediaan data pembanding. Keterbatasan lainnya yaitu kurangnya pengetahuan dari pihak-pihak yang menjadi informan mengenai *transfer pricing* PT.X dan sulitnya pengaksesan data sehubungan dengan transaksi *intercompany* tersebut. Dalam menjaga validitas dan meminimalisasi setiap keterbatasan tersebut, peneliti berusaha mewawancarai tidak hanya satu informan tetapi beberapa informan terkait dengan topik penelitian tersebut. Dalam hal pemahaman dan akses terhadap objek penelitian, peneliti juga melakukan wawancara tidak hanya kepada manajemen PT.X tetapi juga dengan pihak manajemen X Holdings.

BAB 3

PENENTUAN *TRANSFER PRICING* YANG WAJAR

A. KEBIJAKAN *TRANSFER PRICING* DI INDONESIA

A.1. METODE *TRANSFER PRICING*

Penentuan metode *Transfer pricing* atau harga transfer apa yang akan digunakan dapat didasarkan pada perbedaan biaya atau harga pasar meningkat. Pengaruh lingkungan pada harga transfer juga menimbulkan beberapa pertanyaan tentang metode penentuan harga lainnya. Prinsip alami dari *transfer pricing* antar grup perusahaan yaitu jika terjadi hubungan istimewa dalam pasar yang kompetitif.

Kebijakan *transfer pricing* tidak terlepas dari adanya hubungan istimewa antara dua belah pihak yang melakukan transaksi. Ada hubungan istimewa tersebut menjadikan harga jual dari suatu barang atau jasa menjadi tidak wajar. Hal ini selaras dengan apa yang dijelaskan oleh ketentuan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 11 tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah: (1) Dalam hal harga jual atau Penggantian dipengaruhi oleh hubungan istimewa, maka Harga Jual atau Penggantian dihitung atas dasar harga pasar wajar pada saat penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak itu dilakukan. (2) Hubungan istimewa dianggap ada apabila: a) Pengusaha mempunyai penyertaan langsung atau tidak langsung sebesar 25% (dua puluh lima persen) atau lebih pada Pengusaha lain, atau hubungan antara Pengusaha dengan penyertaan 25% (dua puluh lima persen) atau lebih pada dua pengusaha atau lebih, demikian pula hubungan antara dua Pengusaha atau lebih yang disebut terakhir; atau b) Pengusaha menguasai Pengusaha lainnya atau dua atau lebih Pengusaha berada di bawah penguasaan. Penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau c) Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun

semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat dan/atau ke samping satu derajat.

Pada dasarnya *transfer pricing* merupakan harga yang diperhitungkan untuk pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa antar unit-unit usaha, termasuk juga determinasi harga barang, imbalan atas jasa, tingkat bunga pinjaman, beban sewa dan metode pembayaran serta pengiriman uang. Pengendalian tersebut berkaitan dengan adanya kepentingan dari pemilik untuk mengatur laba dan biaya tersebut.

Hubungan istimewa terjadi karena adanya kepentingan dari satu pihak atas pihak yang lain. Kepentingan tersebut dapat berupa pengendalian usaha karena kepemilikan atas saham mayoritas. Dengan adanya kebijakan *transfer pricing* tersebut perusahaan mempunyai kesempatan untuk melakukan pembayaran kepada pemegang saham. Ketentuan perpajakan memperbolehkan dilakukannya pembayaran kepada pemegang saham berupa *dividend* atau *management fee* sesuai dengan nilai yang wajar. Hal ini dijelaskan lebih lanjut pada Pasal 9 ayat 1 (f) Undang-Undang Nomor 17 tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang menyatakan: jumlah yang melebihi kewajaran yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan.

Secara umum *transfer pricing* merupakan jumlah harga atas penyerahan (*transfer*) barang atau imbalan atas penyerahan jasa yang telah disepakati oleh kedua belah pihak dalam transaksi usaha maupun keuangan. *Transfer pricing* awalnya merupakan usaha pengendalian yang dilakukan oleh satu pihak pada pihak lainnya melalui pemilikan, misalnya antara induk dengan unit usaha atau antar perusahaan afiliasinya.

Menurut Matz dan Usry, seperti yang dikutip Gunadi dalam bukunya *Transfer Pricing; Suatu Tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak* (1994, hal.24-26) terdapat 4 (empat) dasar metode penentuan *transfer pricing* yang umumnya dipergunakan oleh grup perusahaan multinasional di Indonesia, yaitu:

1. Harga Transfer Berdasarkan Biaya (*Cost – Based Transfer Price*)

Dengan metode ini, harga transfer ditetapkan sebesar biaya produksi barang yang ditransfer. Variasinya adalah biaya yang dipergunakan sebagai dasar perhitungan, bisa *variable cost* atau *full cost* atau *standard cost*. Kelebihan metode ini adalah kemudahannya, karena data tentang biaya sudah tercatat. Metode ini tidak tepat diterapkan pada perusahaan yang terdesentralisasi, unit usaha dinilai berdasarkan kemampuannya menghasilkan laba, karena harga transfer ditetapkan sebesar biaya, unit usaha tidak terukur prestasinya meraih laba. Untuk mengatasi kelemahan tersebut, harga transfer ditetapkan sebesar biaya ditambah dengan angka keuntungan yang wajar bagi unit usaha penjualan, disebut dengan *cost plus transfer price*.

2. Harga Transfer Berdasarkan Pasar (*Market – Based Transfer Price*)

Penetapan harga transfer berdasarkan harga pasar merupakan metode yang dianggap paling objektif untuk mengukur prestasi unit-unit usaha. Kesulitannya, harga pasar tidak selalu dapat diperoleh, karena tidak semua jenis barang yang ditransfer memiliki harga pasar. Suatu jenis barang tidak memiliki harga pasar karena tidak dijual di pasar bebas atau tidak ada barang sejenis yang digunakan sebagai pembanding. Kelemahan lain adalah adanya fluktuasi harga pasar, sehingga harga transfer terus berubah. Pemakaian metode inipun seringkali dikeluhkan oleh unit usaha pembeli karena menempatkan unit usaha pembeli pada posisi yang kurang menguntungkan dalam menghadapi pesaing. Dengan metode harga pasar, unsur laba unit usaha penjual diperhitungkan dalam harga transfer, sehingga harga transfer menjadi lebih tinggi. Hal tersebut menyulitkan unit usaha pembeli yang pada akhirnya menjual barang tersebut ke pasar bebas. Harga jual *output* yang tinggi disebabkan oleh inputan harga transfer yang tinggi. Untuk mengatasi keluhan unit usaha pembeli tersebut, digunakan *market minus transfer price*, yaitu harga transfer sebesar harga pasar dikurangi dengan sejumlah potongan harga yang wajar. Potongan harga tersebut dapat diberikan karena unit usaha pembeli membeli dalam jumlah

banyak, biaya administrasi dan biaya penjualan divisi penjualan dapat di hemat, lagi pula unit usaha pembeli merupakan “pasar” yang pasti.

3. Harga Transfer Negosiasi (*Negotiated Transfer Price*)

Negotiated transfer adalah harga transfer yang ditetapkan dan disepakati bersama oleh unit-unit usaha pembeli dan penjual. Cara ini sesuai dengan tujuan desentralisasi, yaitu memberikan wewenang kepada manajer unit usaha untuk memutuskan harga transfer yang menjadi tanggung jawabnya. Pada dasarnya, *negotiated transfer price* ini tidak berbeda dengan dua metode yang telah disebut sebelumnya. Negosiasi yang dilakukan tetap berdasarkan biaya atau harga pasar, plus atau minus yang dibicarakan agar kedua belah pihak mendapatkan harga transfer yang dianggap wajar. *Negotiated price* bisa sama dengan *cost plus price* atau *market minus price*. *Cost plus* dan *market minus price* tersebut bisa sama, sebagaimana dicontohkan sebagai berikut :

“*Output* unit usaha A yang merupakan unit usaha B diproduksi dengan biaya sebesar 100. Harga pasar barang tersebut adalah 200. Unit usaha A meminta *mark up* sebesar 50, sehingga barang tersebut ditransfer dengan harga 150 (100+50). Unit usaha B meminta potongan harga sebesar 50 dikurangkan dari harga pasar, sehingga harga yang diminta adalah 150 (200– 50)”. Contoh sederhana tersebut menunjukkan bahwa *cost plus price* dan *market minus price* bisa sama.

4. Harga Transfer Arbitrasi (*Arbitraty Transfer Price*)

Dengan cara ini, harga transfer ditetapkan tanpa dasar yang jelas: tidak berdasarkan biaya maupun harga pasar. Jadi sebetulnya cara ini tidak bisa disebut “metode” karena penetapan harga transfer tidak berdasarkan cara tertentu yang dapat dipertanggungjawabkan.

Penggunaan cara ini lebih berindikasi ke arah manipulasi, dimana harga transfer direndahkan atau ditinggikan dari harga yang semestinya, kemudian diatur sedemikian rupa supaya menghasilkan beban pajak terendah. Jika kita melihat keseluruhan dari metode yang dijelaskan di atas, tidak ada cara yang pasti untuk menetapkan harga transfer yang tepat untuk kepentingan berbagai pihak.

Dari penelitian tentang *transfer pricing* di Indonesia oleh Gunadi (1992, hal.184-185), disimpulkan adanya motivasi *transfer pricing* seperti: (1) pengurangan objek pajak (terutama pajak penghasilan), (2) pelanggaran pengaruh pembatasan kepemilikan luar negeri, (3) penurunan pengaruh depresiasi rupiah, (4) menguatkan tuntutan kenaikan harga atau proteksi terhadap saingan impor, (5) mempertahankan sikap *low profile* tanpa memperdulikan tingkat keuntungan usaha, (6) mengamankan perusahaan dari tuntutan atas imbalan atau kesejahteraan karyawan dan kepedulian lingkungan, (7) memperkecil akibat pembatasan, ketidakpastian atas risiko kegiatan usaha perusahaan luar negeri.

Dari uraian di atas nampak bahwa pada prinsipnya praktik *transfer pricing* (dengan harga yang tidak sama dengan harga pasar) dapat didorong oleh alasan pajak (*tax motive*) maupun bukan pajak (*non-tax motive*). Motivasi pajak atas praktik *transfer pricing* dilaksanakan dengan sedapat mungkin memindahkan penghasilan ke negara dengan beban pajak terendah atau minimal. Salah satu bentuk pengalihan penghasilan, misalnya dalam bentuk pembayaran royalti karena dengan langkanya standar harga pasar atas royalti akan sulit bagi administrasi pajak untuk mengatasinya.

Pada prinsipnya, *transfer pricing* dapat melibatkan baik transaksi domestik maupun global. Dari aspek pajak penghasilan, *transfer pricing* domestik tidak membawa implikasi yang signifikan karena potensi penghasilan kena pajak (walaupun digeser dari satu ke lain badan) masih berada dalam satu yurisdiksi pemajakan yang sama. Menurut Gunadi (1992, hal:188-189) penggeseran potensi pajak tersebut dapat memberikan manfaat kepada grup perusahaan secara keseluruhan dalam rangka, misalnya: (1) pemerataan penghasilan kena pajak (*base averaging*) dengan pengalokasian berdasarkan tarif progresivitas (30% atau 15%), (2) arbitrase kerugian (*loss arbitrage*) dengan menggeser laba kepada subyek pajak yang masih berhak atas kompensasi kerugian. Sehubungan dengan transaksi global, perbedaan tarif pajak penghasilan antar negara dapat mendorong rekayasa harga transfer untuk memperoleh penghematan pajak global.

Beberapa petunjuk rekayasa *transfer pricing*, menurut Gunadi (1992, hal.189) antara lain: (1) walaupun perusahaan dalam keadaan merugi terus-menerus dari tahun ke tahun, namun tetap terjadi pembayaran royalti atau imbalan

jasa teknik dan jasa lainnya dari perusahaan Indonesia dimaksud kepada induk atau perusahaan lainnya dalam satu grup, (2) struktur permodalan perusahaan lebih banyak condong kepada pembiayaan dengan pinjaman dibanding dengan modal sendiri (*thin capitalization*); (3) pembayaran dividen dalam jumlah besar apabila perusahaan melaporkan memperoleh laba; (4) memanfaatkan celah ketentuan pada P3B (*treaty shopping*) dengan merekayasa arus dana melalui negara mitra perjanjian dengan maksud mendapatkan keringanan pajak; (5) pemanfaatan *tax-haven countries* (negara tanpa beban atau dengan beban pajak yang lebih rendah dari pada Indonesia).

Masalah *transfer pricing* berkaitan erat dengan Pasal 9 dari UN Model, sebab hal ini biasanya terjadi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, maka harga yang terjadi tentu tidak bersifat *arm's length*. Pada akhirnya, terjadilah pergeseran dasar pengenaan pajak dari satu negara ke negara lainnya. Itulah sebabnya masalah *transfer pricing* menjadi masalah internasional karena banyak negara mempunyai kepentingan, terutama negara berkembang yang dalam transaksi tersebut sering menjadi negara sumber (penghasilan). *Transfer pricing* dapat mengakibatkan distorsi penerimaan negara dari pajak.

Dari sisi perusahaan multinasional, *transfer pricing* merupakan alat untuk memobilisasi laba usaha untuk tujuan usahanya, sedangkan aparat perpajakan selalu menginginkan transaksi yang terjadi antar perusahaan dalam satu grup tetap bersifat *arm's length*. Untuk keperluan ini, OECD mengeluarkan pedoman yang menjadi penengah antara dua belah pihak yang mempunyai kepentingan yang berbeda.

Pada dasarnya, OECD menggunakan prinsip *arm's length* dalam menghadapi masalah *transfer pricing*. Alasan utama mengapa OECD memilih metode tersebut adalah karena prinsip ini menempatkan perusahaan-perusahaan dari satu grup dalam kondisi yang sama dengan perusahaan yang independen, sehingga menghilangkan faktor-faktor yang menguntungkan maupun yang merugikan.

Menurut Surahmat (2001: 99-100) prinsip dari *arm's length* ini tercermin dalam Pasal 9 dari OECD *Model Tax Convention* maupun UN Model, yang berbunyi sebagai berikut:

“(When) conditions are made or imposed between two (associated) enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but reason for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprises and taxed accordingly.”

Rumusan di atas memberi jalan bagi penentuan laba usaha yang sebenarnya, apabila terjadi hubungan istimewa. Hal ini terjadi dengan memperlakukan perusahaan-perusahaan tersebut sebagai entitas yang terpisah. Hal yang penting adalah sifat transaksi yang terjadi di antara mereka.

Dalam mengeleminasi kemungkinan terjadinya pengenaan pajak berganda terhadap penerapan prinsip *arm's length* atas transaksi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa, dapat mengacu pada Pasal 9 ayat 2 dari UN model maupun OECD Model melalui Koreksi Silang (*Corresponding Adjustments*) yang dilakukan oleh otoritas pajak masing-masing negara yang memiliki P3B.

Berdasarkan Zain (2003, hal.321-322), Surahmat (2001, hal.97-99), OECD (2001, par.iv.11-13) dan United Nations (2001, hal.138-144), Pasal 9 ayat 2 dari UN Model maupun OECD, mengatur transaksi antara dua pihak yang mempunyai hubungan istimewa, dalam hal transaksi tersebut tidak menggunakan harga *arm's length*, salah satu negara yang memiliki P3B dapat melakukan Koreksi Silang (*Corresponding Adjustments*) yang seharusnya juga diikuti oleh negara pihak lainnya; dimana apabila koreksi tersebut tidak diikuti oleh negara pihak lainnya, maka akan terjadi pengenaan pajak berganda terhadap penghasilan yang sama oleh negara yang berbeda (*economic double taxation*). Apabila misalnya terdapat P3B antara negara A dengan negara B, maka koreksi yang dilakukan oleh negara A berupa kenaikan dasar pengenaan pajak (*tax base*) perusahaan tidak secara otomatis harus diikuti oleh negara B, tetapi koreksi akan dilakukan oleh negara B jika koreksi dari negara A menunjukkan laba yang didasarkan atas prinsip *arm's length*.

A.2. PENENTUAN HARGA WAJAR (*ARM'S LENGTH*)

Prinsip *arm's length* umumnya efektif dalam beberapa kasus, misalnya dalam transaksi jual beli barang dagangan tertentu atau tingkat bunga dari pinjaman komersial yang selalu dapat dicari transaksi pembandingnya di pasar atau bursa tempat pihak-pihak independen melakukan transaksi. Prinsip ini sulit diterapkan atau menjadi sangat rumit apabila yang terjadi adalah transaksi yang menyangkut barang-barang yang diproduksi secara terpadu (*integrated*) dan yang sifatnya sangat khusus.

Kesulitan dalam menerapkan *arm's length* adalah bahwa perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa sering kali melakukan transaksi yang tidak dilakukan oleh pihak-pihak yang independen. Transaksi tersebut tidak selalu bermotivasi menghindari pajak karena dalam transaksi perusahaan-perusahaan dari atau grup tersebut menghadapi lingkungan berbeda secara komersial. Hubungan istimewa erat hubungannya dengan masalah penentuan harga wajar. Bila suatu transaksi berindikasi mengandung syarat-syarat yang tak lazim seperti yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa. Pengertian hubungan istimewa telah dirumuskan di Pasal 18 ayat (4) Undang-undang Pajak Penghasilan, yang rumusannya adalah sebagai berikut: Hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3), Pasal 18 ayat (4), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila: a.) Wajib pajak mempunyai penyertaan langsung atau tidak langsung sebesar 25% atau lebih pada wajib pajak lain, atau hubungan antara wajib pajak dengan penyertaan 25% atau lebih pada dua wajib pajak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua wajib pajak atau lebih yang disebut terakhir; atau b.) Wajib pajak menguasai wajib pajak lainnya atau dua atau lebih wajib pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau c.) Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau kesamping satu derajat. Ketentuan ayat (4) huruf a mensyaratkan adanya penyertaan modal 25% atau lebih, dan dari sudut pandang penerapannya hal ini cukup transparan. Ayat (4) huruf (b) menggunakan tes penguasaan (kontrol) yang di dalam penjelasan dari pasal tersebut mencakup dua hal yaitu penguasaan melalui

manajemen dan penggunaan teknologi. Pengertian penguasaan melalui manajemen serta penggunaan teknologi tidak diuraikan lebih lanjut. Hal ini akan menyebabkan terjadinya perbedaan interpretasi antara wajib pajak dengan fiskus. OECD Model merumuskan hubungan istimewa ini dalam kaitannya dengan penentuan harga wajar (*arm's length*) dengan memberi patokan bahwa terdapat partisipasi di bidang manajemen, kontrol dan modal baik secara langsung maupun tidak langsung, namun demikian istilah-istilah tersebut tidak diberi batasan yang jelas. Perlu disimak bunyi ketentuan yang diatur dalam OECD Model Pasal 9.

OECD Guidelines memberikan contoh tentang hal ini: perusahaan yang independen tidak akan mau menjual hak untuk mengeksploitasi hasil bumi dengan harga yang sudah ditetapkan jika proyeksi keuntungan dari penjualan tersebut tidak dapat diperkirakan dengan baik. Dengan demikian, sebuah perusahaan yang independen tidak mau mengambil resiko dengan menjualnya padahal kemungkinan perolehan keuntungan yang lebih besar.

Demikian juga pemilik hak tersebut juga merasa ragu-ragu untuk menutup perjanjian lisensi dengan pihak lain karena khawatir nilainya menjadi berkurang. Sebaliknya, pemilik tersebut akan lebih senang menutup kontrak dengan perusahaan lain dalam satu grup karena lebih mudah pengawasannya. Inilah salah satu kelemahan dari *arm's length* karena transaksi-transaksi tertentu tidak selalu ada di pasar bebas.

Dalam hal-hal tertentu prinsip *arm's length* menimbulkan beban administrasi yang sangat besar, baik bagi wajib pajak maupun aparat perpajakan. Bagi aparat perpajakan, verifikasi atas *arm's length* yang terjadi beberapa tahun setelah transaksinya terjadi, misalnya, akan memerlukan pengumpulan data dan informasi tentang transaksi yang sejenis atau kondisi pasar pada saat itu. Hal ini akan lebih sulit karena dilakukan beberapa tahun setelah transaksi yang sebenarnya lewat. Kesulitan ini juga akan dialami oleh wajib pajak untuk membuktikan bahwa transaksinya adalah *arm's length*.

Seperti telah disinggung sebelumnya, OECD telah mengeluarkan petunjuk untuk menangani masalah *transfer pricing* ini pada tahun 1995. *OECD Guidelines* ini juga digunakan oleh aparat pajak yang ada di Indonesia. Berdasarkan *Surahmat (2001: 101-107)* dan *OECD (2001: I-7-I-28)* dalam melaksanakan

prinsip *arm's length*, ada beberapa hal yang perlu diperhatikan atau dilakukan, yaitu:

1. Analisis tentang transaksi yang bisa dibandingkan (*Comparability Analysis*)

Dasar penerapan *arm's length* adalah perbandingan transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan transaksi antara pihak-pihak yang independen. Oleh sebab itu, perlu diperhatikan bahwa yang sangat penting adalah karakteristik dari situasi yang ada harus dapat diperbandingkan; apakah perbedaan dalam situasi yang ada mempunyai atau tidak mempunyai pengaruh yang berarti terhadap keadaan yang sedang diteliti. Faktor yang penting adalah memahami bagaimana pihak-pihak yang independen melakukan evaluasi atas transaksi yang akan dilakukan. Dalam melakukan evaluasi ini, pihak-pihak independen itu akan membandingkannya dengan alternatif yang ada. Pemilihan terhadap salah satu alternatif merupakan indikasi bahwa alternatif itu adalah yang paling menguntungkan. Sebagai contoh, satu perusahaan tidak akan menerima penawaran dari perusahaan lain dengan harga yang ia tahu bahwa pembeli lain bersedia membelinya dengan harga yang lebih tinggi. Jadi faktor penting dalam menilai apakah dua transaksi dapat dibandingkan, adalah mempertimbangkan perbedaan-perbedaan ekonomi yang mempengaruhi evaluasi terhadap opsi yang tersedia. Faktor-faktor yang menentukan *comparability* tersebut adalah: (1) karakteristik barang atau jasa, (2) analisis fungsi dari masing-masing pihak, (3) syarat-syarat yang ada dalam kontrak, (3) situasi segi ekonomi, termasuk keadaan geografis, besarnya pasar dan tingkat persaingan di dalamnya, kedudukan pembeli dan penjual di pasar tersebut dan tersedianya barang pengganti. (4) strategi usaha, misalnya inovasi dan pengembangan produk baru, tingkat diversifikasi, metode penetrasi pasar dan lain-lain.

2. Pengakuan atas transaksi yang dilakukan (*Recognition of the actual transactions undertaken*)

Adalah sangat penting bagi aparat perpajakan untuk menerima transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana adanya. Sebab bila transaksi tersebut di koreksi kemungkinan terjadi *double taxation* akan menjadi sangat besar karena negara lain belum

tentu mempunyai pendapat yang sama. Aparat perpajakan dapat mengabaikan transaksi tersebut dalam hal berikut :

Pertama, bila substansi ekonomis dari transaksi tersebut berbeda dari formalitasnya. Dalam hal ini aparat dapat mengabaikan karakteristik dari transaksi yang bersangkutan dan menentukan kembali jenis transaksi tersebut berdasarkan substansinya. Contoh yang paling sederhana adalah jika di perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa terjadi investasi dalam bentuk pinjaman dengan tingkat bunga yang *arm's length*. Transaksi ini perlu diteliti : apakah dari sisi peminjam hal ini pantas dilakukan secara ekonomis dan jika memang dimaksudkan untuk investasi mengapa hal ini tidak dilakukan melalui penyertaan?

Kedua, substansi dan formalitasnya sama, tetapi bila dilihat secara keseluruhan, transaksi tersebut berbeda dari transaksi yang terjadi antara pihak-pihak yang independen. Contoh dari keadaan ini adalah kontrak jual beli jangka panjang dengan pembayaran *lump sum*, hak yang tak terbatas *intellectual property* atau hak cipta sebagai hasil riset masa mendatang.

3. Evaluasi terhadap transaksi secara terpisah atau secara gabungan (*Evaluation of separate and combined transactions*)

Seharusnya, untuk memperoleh perkiraan atas harga pasar yang wajar, kita perlu menetapkan prinsip *arm's length* terhadap setiap transaksi. Ada kala nya transaksi yang terpisah sangat erat hubungannya dengan yang lain, sehingga sulit bagi kita untuk menilainya. Contoh yang dapat dikemukakan di sini adalah kontrak lisensi untuk memproduksi (yang mengandung unsur teknologi) dan kontrak penyediaan komponen kepada produsen yang bersangkutan yang antara keduanya terdapat hubungan istimewa. Transaksi ini harus dilihat sebagai kesatuan. Sebaiknya, adakalanya kita perlu melihat satu kontrak yang berupa kesatuan sebagai transaksi yang terpisah. Satu perusahaan multinasional mungkin memuat beberapa manfaat dalam satu kesatuan dan menetapkan satu harga untuk, misalnya, hak paten, teknologi, merek dagang, pemberian jasa tehnik dan administrasi, serta penyewaan fasilitas produksi. Pengaturan semacam ini sering disebut sebagai "*a package deal*". Dalam kondisi seperti ini kurang tepat untuk melihat hal itu sebagai

satu transaksi saja. Setelah *transfer pricing* untuk setiap bagian dari transaksi itu ditentukan berdasarkan analisis, kita kemudian melihat keseluruhan apakah sifatnya sudah *arm's length*.

4. Penerapan harga wajar dalam suatu interval (*Use of an arm's length range*)

Dalam beberapa kasus, penerapan *arm's length* tidak mungkin akan menghasilkan satu angka karena *transfer pricing* bukanlah ilmu pasti. Penerapan prinsip *arm's length* dengan metode-metode yang ada selalu menghasilkan beberapa angka yang semuanya dapat dipercaya. Diperolehnya beberapa angka tersebut adalah karena penerapan *arm's length* tersebut menghasilkan perkiraan dari kondisi-kondisi seandainya transaksinya dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Perbedaan angka yang diperoleh tersebut merupakan gambaran bahwa ada beberapa faktor yang berbeda yang mempengaruhi transaksi tersebut. Penerapan beberapa metode *arm's length* juga menimbulkan perolehan lebih dari satu angka, sebab setiap metode mempunyai cara dan penerapan sendiri dan tidak mungkin menghasilkan angka yang sama. Apabila penerapan satu metode atau lebih menghasilkan satu interval angka dan deviasi dari angka-angka tersebut terlalu besar, ada kemungkinan bahwa data-data yang dipakai tidak dapat dipercaya.

5. Penggunaan data yang berasal dari beberapa tahun (*Use of multiple year data*)

Untuk memperoleh gambaran yang lebih akurat mengenai faktor dan situasi yang mempengaruhi transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, ada baiknya menggunakan data pada tahun terjadinya transaksi serta tahun-tahun sebelumnya. Misalnya, data dari tahun-tahun lalu akan menunjukkan apakah wajib pajak tersebut menderita kerugian dari satu transaksi dan transaksi yang sejenis. Situasi ekonomi dalam satu tahun tertentu menyebabkan membengkaknya biaya. Analisis berjangka waktu beberapa tahun akan berguna dalam memberikan data yang menyangkut jenis usaha yang sedang diteliti dan siklus produk yang bersangkutan. Perbedaan dalam siklus usaha atau produk mungkin mempunyai dampak yang besar terhadap *transfer pricing* yang perlu dianalisis untuk menentukan apakah transaksinya dapat diperbandingkan. Data dari tahun-tahun setelah terjadinya transaksi juga

relevan untuk digunakan sebagai alat analisis *transfer pricing*. Misalnya data dari tahun-tahun berikutnya mungkin berguna untuk membandingkan siklus produk dari transaksi yang dipengaruhi dan yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

6. Kerugian yang diderita (*Losses*)

Apabila salah satu perusahaan dalam satu grup menderita rugi tetapi secara keseluruhan perusahaan tersebut memperoleh laba, pantas untuk dicurigai adanya *transfer pricing*. Adalah hal yang normal bahwa sebuah perusahaan dalam satu grup menderita kerugian yang mungkin disebabkan oleh beberapa hal, seperti biaya pra-produksi yang sangat besar, keadaan ekonomi yang tidak menunjang, tidak efisien, atau alasan lain yang dapat dipertanggungjawabkan. Perlu dicermati adalah jika kerugian tersebut berlangsung terus menerus, sebab perusahaan yang independen tidak akan membiarkan perusahaannya terus merugi. Perusahaan yang menderita kerugian, sedangkan grup dalam keseluruhan memperoleh keuntungan, mungkin tidak memperoleh kompensasi yang sewajarnya dan ini perlu diteliti sebab terdapat kemungkinan terjadinya *transfer pricing*. Sebagai contoh, satu grup perusahaan multinasional terpaksa memproduksi beberapa jenis produk agar tetap dapat bersaing dan secara keseluruhan tetap memperoleh laba, walaupun beberapa produknya harus menderita rugi. Salah satu anggota dalam grup tersebut harus menanggung rugi karena produknya memang rugi, sedangkan anggota lainnya dapat meraih laba karena memproduksi produk yang menguntungkan. Di sisi lain, perusahaan yang independen hanya mau memproduksi apabila memperoleh imbalan yang sepadan. Oleh karena itu, pendekatan atas masalah *transfer pricing* seperti ini adalah menganggap perusahaan yang rugi tersebut menerima imbalan yang pantas.

7. Akibat kebijakan pemerintah (*The effect of government policies*)

Dalam beberapa kasus, wajib pajak sering mengajukan tuntutan bahwa harga berdasarkan *arm's length* harus disesuaikan karena adanya kebijakan-kebijakan pemerintah, seperti pengendalian harga, pengawasan atas tingkat bunga, pengaturan atas *management fee*, pengawasan atas pembayaran royalti, pemberian subsidi di sektor-sektor tertentu, pengawasan devisa, bea-masuk

anti-dumping, atau pengaturan kurs valuta asing. Secara umum, intervensi pemerintah tersebut harus dipertimbangkan dalam evaluasi *transfer pricing* yang dilakukan oleh wajib pajak. Salah satu pertimbangan tersebut adalah menentukan sampai tingkat apa intervensi tersebut mempengaruhi harga atau jasa. Akibatnya sering kali pada harga di tangan konsumen, namun dapat juga terjadi ditahap sebelum produk akhir.

8. Kompensasi yang disengaja (*Intentional set-offs*)

Yang dimaksud dengan “kompensasi yang disengaja” adalah perusahaan-perusahaan dalam satu grup mengetahui bahwa transaksi yang terjadi telah diatur. Caranya adalah salah satu anggota memberikan manfaat tertentu kepada anggota yang lain dan menerima manfaat dalam bentuk lain dari anggota lain tersebut. Kompensasi semacam ini bervariasi baik dari segi besarnya maupun jenisnya. Kompensasi internal bervariasi, dari yang paling sederhana sampai yang sangat kompleks. Contoh yang sederhana adalah pembelian barang produksi dengan harga yang bagus sebagai imbalan penjualan bahan baku dengan harga yang menguntungkan.

9. Penggunaan patokan harga untuk keperluan bea masuk (*Use of customs valuations*)

Dalam praktik, aparat bea cukai sudah menerapkan prinsip *arm's length* dalam rangka membandingkan harga yang diimpor oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan barang yang diimpor oleh pihak yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa tersebut. Penilaian bea cukai ini terjadi pada saat barang tersebut ditransfer, sehingga akan sangat membantu aparat perpajakan untuk menilai apakah sudah sesuai dengan prinsip *arm's length*.

10. Penerapan metode Harga Transfer (*Use of transfer pricing methods*)

Penerapan metode *transfer pricing* merupakan alat untuk mengetahui apakah syarat-syarat di sebutkan dalam transaksi komersial atau transaksi keuangan sudah sesuai dengan prinsip kewajaran (*arm's length principle*).

Apabila terdapat harga transaksi yang tidak wajar antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk melakukan koreksi harga transaksi tersebut ke harga pasar wajar pada saat

terjadinya transaksi. Penentuan harga pasar yang wajar (*arm's length*) pada perusahaan multinasional di Indonesia umumnya menggunakan ketentuan penentuan harga yang ada pada *OECD Guidelines* seperti yang dijelaskan pada Bab II sebelumnya. Terkait dengan beberapa model yang dijelaskan pada *OECD Guidelines* tersebut terdapat 3 (tiga) metode pendekatan penentuan harga transfer wajar yang digunakan oleh Direktorat Jenderal Pajak seperti yang dijelaskan dalam makalah pokok-pokok ketentuan Perpajakan Indonesia, antara lain:

1. *Comparable Uncontrolled Price (CUP)*

Pendekatan ini digunakan dalam kondisi apabila terdapat transaksi yang sebanding antara perusahaan yang independen dan tidak mempunyai hubungan istimewa. Selanjutnya perusahaan yang memiliki indikasi *transfer pricing* tersebut juga memberikan jasa atau harga barang kepada perusahaan yang independen atau tidak memiliki hubungan istimewa, sehingga tercapai situasi kesebandingan. Adapun transaksi yang tercakup di dalamnya antara lain jasa akuntansi, audit, hukum atau IT. Direktorat Jenderal Pajak mengingatkan bahwa transaksi jasa atas infrastruktur dapat menyebabkan perbedaan harga.

2. *Cost Plus*

Pendekatan ini dapat digunakan oleh wajib pajak yang memiliki transaksi *transfer pricing* sebagai penentuan harga pasarnya apabila pada praktiknya tidak dapat menggunakan metode *Comparable Uncontrolled Price (CUP)*. Kondisi ini berlaku pada situasi transaksi aset atau pada transaksi yang memiliki tingkat resiko yang sebanding. Untuk itu, penggunaan basis biaya dalam metode ini sangat penting untuk dilakukan. Dengan penentuan harga transfer berdasarkan biaya yang terjadi, harga pasar ditentukan dengan mengenakan *mark-up*, namun perlu diperhatikan bahwa hal ini juga memperhatikan kondisi yang khusus atau spesial. Hal lainnya adalah pada perusahaan harus dapat menentukan apakah harga transfer tersebut berada pada pendekatan *at cost* atau *at profit*. Pada perusahaan yang memiliki hubungan istimewa pilihan tersebut jatuh pada pendekatan *at cost*. Pada perusahaan yang independen pendekatan yang dilakukan mengacu pada *at profit*.

3. TNMM

Pendekatan ini awalnya merupakan bentuk respon dari metode *Comparable Profit Method* (CPM) yang dikeluarkan oleh Amerika Serikat. Pendekatan ini melihat pada *net profit margin* yang relatif atas basis yang biasa digunakan oleh wajib pajak sebagai alat pengendali. misalkan biaya, penjualan atau aset. OECD menunjukkan perhatian terhadap perusahaan yang akan dijadikan sebagai data pembanding, sehingga tidak terdapat efek yang material pada keuntungan bersih yang digunakan.

Berikut ini dijelaskan beberapa contoh atas penentuan harga transfer yang menjadi acuan dalam melakukan transaksi *transfer pricing* sesuai dengan ketentuan perpajakan di Indonesia yaitu SE-04/PJ.07/1993.

1. Contoh kekuranganwajaran harga penjualan

- a) PT. A memiliki 25% saham PT. B. Atas penyerahan barang PT. A ke PT. B, PT. A membebankan harga jual Rp. 160,- per unit, berbeda dengan harga yang diperhitungkan atas penyerahan barang yang sama kepada PT.X (tidak ada hubungan istimewa) yaitu Rp. 200,- per unit.

Perlakuan Perpajakan :

Dalam contoh tersebut, harga pasar sebanding (*comparable uncontrolled price*) atas barang yang sama adalah yang dijual kepada PT.X yang tidak ada hubungan istimewa. Dengan demikian harga yang wajar adalah Rp. 200,- per unit. Harga ini dipakai sebagai dasar perhitungan penghasilan dan/atau pengenaan pajak. Kalau PT. A adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP), maka harus menyetero kekurangan PPN-nya dan PPn BM kalau terutang. Atas kekurangan tersebut dapat diterbitkan SKP dan PT. A tidak boleh menerbitkan faktur pajak atas kekurangan tersebut, sehingga tidak merupakan kredit pajak bagi PT. B.

- b) PT. A memiliki 25% saham PT. B. Atas penyerahan barang ke PT. B, PT. A membebankan harga jual Rp. 160,- per unit. PT. A tidak melakukan penjualan kepada pihak ketiga yang tidak ada hubungan istimewa.

Perlakuan Perpajakan:

Terkait dengan contoh di atas, maka harga yang wajar adalah harga pasar atas barang yang sama (dengan barang yang diserahkan PT. A) yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila ditemui kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sama (terutama karena PT. A tidak menjual kepada pihak yang tidak ada hubungan istimewa), maka dapat ditanggulangi dengan menerapkan harga pasar wajar dari barang yang sejenis atau serupa, yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Dalam hal terdapat kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sejenis atau serupa, karena barang tersebut mempunyai spesifikasi khusus, misalnya *semi finished products*, maka pendekatan harga pokok plus (*cost plus method*) dapat digunakan untuk menentukan kewajaran harga penjualan PT. A. Misalnya diketahui bahwa PT. A memperoleh bahan baku dan bahan pembantu produksinya dari para pemasok yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Harga pokok barang yang diproduksi per unit adalah Rp. 150,- dan laba kotor yang pada umumnya diperoleh dari penjualan barang yang sama antar pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (*comparable mark up*) adalah 40% dari harga pokok. Dengan menerapkan metode harga pokok plus maka harga jual yang wajar atas barang tersebut dari PT. A kepada PT. B untuk tujuan penghitungan penghasilan kena pajak/dasar pengenaan pajak adalah Rp. 210 {Rp. 150 + (40% x Rp. 150)}.

2. Contoh kurang-wajaran harga pembelian

H Ltd Hongkong memiliki 25% saham PT. B. PT. B mengimpor barang produksi H Ltd dengan harga Rp. 3.000 per unit. Produk tersebut dijual kembali kepada PT. Y (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp. 3500 per unit.

Perlakuan perpajakan :

Pada contoh tersebut di atas, pertama-tama dicari harga pasar sebanding untuk barang yang sama, sejenis atau serupa atas pembelian/impor dari pihak yang

tidak ada hubungan istimewa atau antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa (sama halnya dengan kasus harga penjualan). Apabila ditemui kesulitan, maka pendekatan harga jual minus dapat diterapkan, yaitu dengan mengurangi laba kotor (*mark up*) yang wajar ditambah biaya lainnya yang dikeluarkan wajib pajak dari harga jual barang kepada pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila laba yang wajar diperoleh adalah Rp. 750,- maka harga yang wajar untuk perpajakan atas pembelian barang dari H Ltd di Hongkong adalah Rp. 2.750 (Rp. 3.500 - Rp.750). Harga ini merupakan dasar perhitungan harga pokok PT. B dan selisih Rp. 250 antara pembayaran utang ke H Ltd di Hongkong dengan harga pokok yang seharusnya diperhitungkan dianggap sebagai pembayaran dividen terselubung.

3. Contoh kurang-wajaran alokasi biaya administrasi dan umum

Induk perusahaan di luar negeri dari BUT di Indonesia sering mengalokasikan biaya administrasi dan umum (*overhead cost*) kepada BUT tersebut. Biaya yang dialokasikan tersebut antara lain adalah: (1) biaya training karyawan BUT di Indonesia yang diselenggarakan kantor pusat di luar negeri, (2) biaya perjalanan dinas direksi kantor pusat tersebut ke masing-masing BUT, (3) biaya administrasi/manajemen lainnya dari kantor pusat yang merupakan biaya penyelenggaraan perusahaan, (4) biaya riset dan pengembangan yang dikeluarkan kantor pusat.

Perlakuan perpajakan :

Alokasi biaya-biaya tersebut di atas diperbolehkan sepanjang sebanding dengan manfaat yang diperoleh masing-masing BUT dan bukan merupakan duplikasi biaya. Biaya kantor pusat yang boleh dialokasikan kepada BUT tidak termasuk bunga atas penggunaan dana kantor pusat, kecuali untuk jenis usaha perbankan, dan royalti/sewa atas harta kantor pusat. Dalam hal berlaku perjanjian penghindaran pajak berganda maka pengalokasian biaya kantor pusat, kepada BUT adalah seperti yang diatur dalam perjanjian tersebut. Kewajaran biaya training di atas dapat diuji dengan membandingkan jumlah biaya training yang sama atau sejenis, yang diselenggarakan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Untuk biaya lainnya, maka

besarnya biaya yang dapat dialokasikan dihitung berdasar faktor-faktor tertentu yang dapat mencerminkan dengan baik proporsi manfaat yang diterimanya, misalnya perbandingan jumlah peredaran.

4. Contoh kurang-wajaran pembebanan bunga atas pinjaman oleh pemegang saham

H Ltd di Hongkong memiliki 80% saham PT. C dengan modal yang belum disetor sebesar Rp. 200 juta. H Ltd juga memberikan pinjaman sebesar Rp. 500 juta dengan bunga 25% atau Rp. 125 juta setahun. Tingkat bunga setempat yang berlaku adalah 20%.

Perlakuan perpajakan :

- (a) Penentuan kembali jumlah utang PT. C. Pinjaman sebesar Rp. 200 juta dianggap sebagai penyeteroran modal terselubung, sehingga besarnya hutang PT. C yang dapat diakui adalah sebesar Rp. 300 juta (Rp. 500 juta - Rp. 200 juta).
- (b) Perhitungan Pajak Penghasilan. Bagi PT. C pengurangan biaya bunga yang dapat dibebankan adalah Rp. 60 juta ($20\% \times \text{Rp. 300 juta}$) yang berarti koreksi positif penghasilan kena pajak. Selisih Rp. 65 juta (Rp. 125 juta - Rp. 60 juta) dianggap sebagai pembayaran dividen ke luar negeri yang dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 26 sebesar 20% atau dengan tarif sesuai dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku.
5. Contoh kurangwajaran pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan jasa lainnya

PT. A memiliki 25% saham PT. B. PT. A memberikan bantuan teknik kepada PT. B dengan imbalan sebesar Rp. 500. Imbalan jasa yang sama dengan keadaan yang sama atau serupa adalah Rp. 250.

Perlakuan Perpajakan :

Dalam kasus di atas, maka imbalan jasa yang wajar adalah Rp 250.

Penentuan metode yang sedemikian rupa telah menimbulkan persoalan bagi wajib pajak untuk menentukan harga pasar yang wajar. Ketidaktersediaan harga pasar pembandingan yang wajar tersebut, dapat berakibat pada dilakukannya koreksi atas harga jual maupun keuntungan perusahaan oleh fiskus. Hal ini akan menyebabkan tujuan semula dari usaha untuk mendapatkan keuntungan yang maksimal tidak tercapai.

Guna menghindari kondisi ini, wajib pajak dapat mengambil langkah strategis yaitu melakukan kesepakatan dengan Direktorat Jenderal Pajak melalui mekanisme APA (*Advance Pricing Agreement*). Hal tersebut diatur di dalam penjelasan Pasal 18 ayat 3 (a) Undang-Undang Nomor 17 tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang menyatakan kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*) adalah kesepakatan antara wajib pajak dengan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) dengannya. Tujuan diadakannya APA adalah untuk mengurangi terjadinya praktik penyalahgunaan *transfer pricing* oleh perusahaan multi nasional. Persetujuan antara wajib pajak dengan Direktur Jenderal Pajak tersebut dapat mencakup beberapa hal antara lain harga jual produk yang dihasilkan, 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 antara Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas perpajakan negara lain yang menyangkut wajib pajak yang berada di wilayah yurisdiksinya.

Kebijakan manajemen perusahaan multinasional dalam menentukan *transfer pricing* yang wajar antar unit-unit usaha, merupakan alat perencanaan dan pengendalian dalam menilai kinerja unit-unit usaha secara global. Kebijakan ini pada umumnya dilakukan oleh perusahaan multinasional yang melakukan desentralisasi manajemen.

Keputusan perusahaan dalam menentukan metode *transfer pricing* tentunya mempunyai implikasi perpajakan yang mempengaruhi penilaian kinerja unit-unit usaha, sehingga dalam penerapan *transfer pricing* kadang kala tidak dapat diterima oleh otoritas pajak negara domisili dimana unit usaha tersebut melakukan kegiatan operasionalnya. Bagi otoritas pajak di Indonesia penentuan metode harga transfer yang wajar dapat menyebabkan berkurangnya potensi penerimaan negara.

A.3. SISTEM PERPAJAKAN ANAK PERUSAHAAN

Apabila perusahaan hendak melaksanakan suatu proyek di luar negeri, maka berbagai macam bentuk institusi dapat dipilih seperti cabang (*branch*), anak perusahaan (*subsidiary*) atau melalui institusi lain sesuai dengan kondisi peraturan perpajakan setempat. Pada dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 4, dinyatakan bahwa investasi pada anak perusahaan terkendali yang ditunjukkan dalam bentuk kepemilikan saham lebih dari 50% hak suara, oleh investor lain harus dikonsolidasikan dalam laporan keuangan perusahaan investor dengan pengungkapan selengkapnya terhadap hak minoritas (*minority interest*). Walaupun suatu perusahaan memiliki hak suara 50% atau kurang, pengendalian tetap dianggap ada apabila dapat dibuktikan adanya salah satu kondisi seperti di bawah ini, antara lain: (a) mempunyai hak suara yang lebih dari 50% berdasarkan suatu perjanjian dengan investor lainnya, (b) mempunyai hak untuk mengatur dan menentukan kebijakan finansial dan operasional perusahaan berdasarkan anggaran dasar atau perjanjian, (c) mampu menunjuk atau memberhentikan mayoritas pengurus perusahaan, (d) mampu menguasai suara mayoritas dalam rapat pengurus.

Sesuai dengan ketentuan perpajakan Pasal 1 huruf f Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-45/PJ.42/1999 tentang Penyelenggaraan Pembukuan Dalam Bahasa Asing dan Mata Uang Selain Rupiah disebutkan pengertian wajib pajak yang melakukan afiliasi yaitu: wajib pajak yang berafiliasi dengan perusahaan induk di luar negeri, yaitu wajib pajak (anak perusahaan) yang dimiliki dan/atau dikuasai oleh perusahaan induk di luar negeri dalam hubungan

istimewa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (4) huruf a, dan b Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994.

Jika melihat dari sudut pandang ekonomis, bahwa usaha dari perusahaan multinasional yang dilakukan di berbagai negara merupakan suatu kesatuan ekonomis. Kesatuan ekonomis ini semakin nyata apabila terdapat sentralisasi yang kuat dalam bidang pimpinan, manajemen, pemasaran, akuntansi dan sebagainya. Sentralisasi ini akan terlihat dari siapa yang menjadi pengambil keputusan akhir dari setiap permasalahan yang timbul dalam perusahaan multinasional dan grup usahanya.

Perbandingan kelebihan serta kekurangan bentuk usaha anak perusahaan dilihat dari aspek perpajakannya, dijelaskan oleh Gunadi, seperti yang dikutip oleh I Wayan (2004) sebagai berikut:

1. Pemajakan oleh negara induk perusahaan berdomisili atas penghasilan yang diperoleh dari investasi langsung di luar negeri.

Terdapat beberapa negara induk perusahaan berdomisili mengenakan pajak terhadap penduduk (*resident*) atas dasar penghasilan global (*world wide income*), sebagian lagi mengenakan pajak atas dasar wilayah (*teritorial*). Jika suatu negara menerapkan pajak atas dasar *world wide income*, maka biasanya memajaki penghasilan dari anak perusahaan di luar negeri atas dasar penangguhan. Oleh karena tidak ada pajak yang terutang sepanjang penghasilan tersebut masih di anak perusahaan, maka beroperasi di luar negeri melalui anak perusahaan lebih menguntungkan.

2. Pembebasan kerugian luar negeri yang diberikan oleh negara perusahaan induk berdomisili

Jika suatu anak perusahaan yang beroperasi di luar negeri menderita suatu kerugian, maka sebagian besar negara induk perusahaan berdomisili tidak memperkenankan untuk memperhitungkan kerugian tersebut dalam pembukuan induk perusahaan, karena anak perusahaan di luar negeri dianggap sebagai subyek pajak yang terpisah dari induk perusahaan. Ada beberapa negara induk perusahaan berdomisili termasuk Indonesia yang menolak memperhitungkan kerugian oleh cabang di luar negeri dimasukkan dalam

perhitungan pajak terutang perusahaan induk karena alasan kesederhanaan administrasi.

3. Pembebasan pajak berganda yang diberikan oleh negara perusahaan berdomisili

Untuk mengurangi adanya perpajakan ganda atas penghasilan yang diperoleh dari investasi di luar negeri, beberapa negara tempat induk perusahaan berdomisili memberikan suatu kredit pajak luar negeri, sementara beberapa negara lainnya mengecualikan penghasilan tersebut dari pengenaan pajak. Jika kredit pajak luar negeri secara langsung diberikan atas dividen yang diterima, maka suatu kredit pajak secara tidak langsung juga tersedia terhadap pajak perseroan yang dibayar oleh cabang perusahaan di luar negeri, yaitu sebesar kredit pajak luar negeri sehubungan dengan laba dari cabang.

4. Alokasi dari transaksi dan aktiva

Jika perusahaan induk menjual barang, atau melakukan transfer suatu aktiva, memberikan pinjaman kepada anak perusahaan di luar negeri, atau sebaliknya, transaksi ini secara hukum telah terjadi. Penghasilan yang diperoleh dari transaksi ini secara hukum juga dapat dianggap berasal dari induk perusahaan atau anak-anak perusahaan.

5. Penentuan penghasilan

Dalam hal mengamankan penerimaan dari pajak suatu negara biasanya mensyaratkan dalam peraturan perpajakannya bahwa laba atas transaksi antara pihak-pihak yang saling berhubungan (*related party transaction*) harus mencerminkan transaksi yang wajar (*arm's length dealing*). Untuk meyakini bahwa memang terjadi transaksi yang wajar antar induk perusahaan dan anak perusahaan biasanya dilakukan pemeriksaan oleh aparat perpajakan.

6. Pengurangan biaya

Apabila anak perusahaan di luar negeri membayar bunga dan royalti kepada induk perusahaan, maka secara umum dikurangi dari penghasilan anak perusahaan (merupakan biaya bagi anak perusahaan)

7. Fluktuasi nilai tukar

Penurunan nilai mata uang yang sangat besar pada mata uang negara tempat anak perusahaan beroperasi mengakibatkan penghasilan yang lebih kecil dari

pada jumlah penghasilan yang diterima sebelumnya ketika penghasilan tersebut dikonversikan ke mata uang investor.

8. Pemajakan yang timbul pada saat transfer dan likuidasi
Bursa saham disebagian besar negara memberikan fasilitas perpajakan atas penjualan saham yang diperoleh atas suatu likuidasi anak perusahaan dikenakan pajak oleh negara tempat anak perusahaan berlokasi sedangkan keuntungan yang diperoleh dalam rangka transfer saham tidak dikenakan pajak. Keuntungan yang diperoleh oleh suatu anak perusahaan atas likuidasinya, umumnya dikenakan pajak oleh negara tempat anak atau cabang perusahaan tersebut berlokasi.
9. Penerapan peraturan perpajakan khusus
Di beberapa negara termasuk Indonesia, suatu peraturan perpajakan tersedia hanya untuk perusahaan yang menjadi penduduk (*resident*) di negara tersebut. Perlakuan berbeda seperti ini menyebabkan beroperasi dengan anak perusahaan lebih menguntungkan.
10. Dapat diterapkannya *tax treaty* yang dimiliki oleh negara anak perusahaan perusahaan beroperasi dengan negara ketiga.
Untuk tujuan *treaty*, induk perusahaan dianggap sebagai *resident tax payer*, sehingga boleh menerapkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang dimiliki oleh negara tempat anak perusahaan beroperasi.

Dengan pandangan seperti di atas memilih untuk beroperasi dengan anak perusahaan merupakan pilihan bijak dan efektif. Hal ini tentunya jika dilihat dari segi biaya operasional serta berlangsung untuk waktu yang singkat dan skala kecil.

A.4. TRANSAKSI *INTERCOMPANY* PERUSAHAAN MULTINASIONAL

Pasca Perang Dunia ke-2 fenomena ekonomi ditandai dengan munculnya pihak-pihak non-negara yang ikut memainkan peran penting dalam hubungan ekonomi lintas negara. Salah satu pihak yang menonjol adalah Perusahaan Multi Nasional atau *Multi National Corporation (MNC)*. Dengan kekuatan modal,

teknologi dan sistem manajemen yang baik, MNC's mengontrol aliran modal, teknologi dan bahkan distribusi barang melintasi batas-batas negara.

Eksistensi perusahaan multinasional ternyata sanggup mengubah secara signifikan struktur perekonomian global dimana setiap negara termasuk negara berkembang makin terlibat di dalam transaksi bisnis internasional. Tidak terkecuali di Asia yang mayoritas pertumbuhannya dalam kategori berkembang.

Ada beberapa alasan mengapa perusahaan di negara maju berlomba untuk mendirikan perusahaan multinasional di beberapa negara dunia, hal itu antara lain dikarenakan: (1) basis pajak yang lebih besar, (2) meningkatnya jumlah tempat (kesempatan) kerja, (3) alih teknologi, (4) ekspansi modal, (5) diperkenalkannya jenis industri khusus, (6) pengembangan sumber daya lokal.

Dampak negatif juga muncul dari adanya perusahaan multinasional ini yang sering disampaikan oleh negara dimana perusahaan itu berada antara lain: (1) mencari laba yang berlebihan, (2) mendominasi perekonomian setempat, (3) hanya mempekerjakan tenaga lokal yang sangat berbakat, (4) gagal melakukan alih teknologi yang maju, (5) melakukan intervensi terhadap pemerintah yang kurang membantu perkembangan perusahaan domestik, (6) kurang menghormati adat, hukum dan kebutuhan setempat

Dari seluruh kondisi di atas tidak menyurutkan perusahaan untuk tidak melakukan ekspansinya menjadi perusahaan multinasional. Keuntunganlah yang menjadi alasan nomor satu dari semuanya itu. Keuntungan tersebut dapat dicapai dengan melakukan efisiensi biaya ataupun melakukan penurunan beban pajak perusahaan. Hal ini tentunya hanya bisa dilakukan dengan melakukan transaksi antar grup perusahaan atau *intercompany transaction*.

Untuk memahami lebih mudah tentang apa itu *intercompany transaction* pada dapat disimpulkan sebagai transaksi antar grup perusahaan yang sama yang melakukan pembebanan atau mengakui pendapatan kedalam laporan keuangan grup perusahaan lainnya. Hal ini tentunya lazim dilakukan oleh pihak-pihak atau perusahaan multinasional yang mempunyai hubungan istimewa. Transaksi tersebut dapat dilakukan dalam bentuk (i) pemberian bantuan masalah sumber daya manusia (*human resources management*) (ii) pemberian bantuan untuk

melakukan analisis tukar uang (*treasury management*) (iii) pemberian bantuan manajemen pembelian (*purchasing management*) (iv) pemberian bantuan teknologi informasi (*IT Support*) dan masih banyak lagi.

Pada *OECD Guidelines (par.vii.5)* disebutkan bahwa dalam melakukan analisis *transfer pricing* antar grup perusahaan terdapat 2 (dua) inti permasalahan yang antara lain: (1) apakah *intercompany services* telah benar-benar dilakukan atau diserahkan oleh pemberi jasa yang dalam hal ini grup perusahaan lainnya, (2) bagaimana menentukan harga pasar wajar yang dapat dibebankan oleh pemberi jasa atas pemberian *intercompany services* tersebut.

Tentunya untuk memahami kedua komponen di atas tersebut perlu dilakukan alat pengujian. Pada pengujian mengenai apakah benar *intercompany services* itu benar-benar terjadi sangat lah sulit. Umumnya pembebanan atas transaksi tersebut bersifat internal. Dokumen pendukung yang biasanya diminta oleh fiskus pun cenderung tidak bisa diberikan oleh perusahaan afiliasi yang ada di negara tertentu. Apalagi jika pembebanan tersebut melibatkan beberapa grup perusahaan afiliasi lainnya, sehingga dokumen pendukung seperti invoice atau lainnya tidak bisa di berikan pada saat pemeriksaan. Perusahaan afiliasi tentunya hanya bergantung kepada komitmen dan kepercayaan bahwa transaksi tersebut benar-benar terjadi. Hal ini tentunya tidak cukup bagi fiskus untuk dapat menerimanya sebagai alat bukti dan ini juga merupakan masalah yang ditimbulkan dari adanya transaksi *intercompany* di dalam perusahaan multinasional.

Indikator lain yang digunakan untuk mengetahui kebenaran dari transaksi *intercompany* tersebut, yaitu dengan melihat apakah transaksi tersebut memberikan manfaat ekonomis bagi anak perusahaan yang dibebani tersebut. Hal lainnya untuk mengukur apakah harga yang dibebankan tersebut sesuai dengan prinsip harga pasar wajar. Menurut Darussalam (2008) prinsip harga pasar wajar diketahui dengan menentukan apakah transaksi *intercompany* yang dilakukan antar grup perusahaan mempunyai hubungan istimewa atau tidak dengan mencoba menelusuri dengan 2 (dua) cara yaitu: (1) membandingkan dengan perusahaan lain-nya yang tidak memiliki hubungan istimewa dengan situasi yang sama, apakah mereka bersedia untuk membayar atas penyerahan jasa atau pembelian

barang tersebut jika tidak memiliki hubungan istimewa?, (2) menanyakan perusahaan yang tidak mempunyai hubungan istimewa tersebut apakah bersedia melakukan sendiri transaksi jasa tersebut?

Jika penelusuran tersebut menghasilkan jawaban yang menyatakan tidak, maka transaksi *intercompany* tersebut tidak sesuai dengan prinsip harga pasar wajar. Lebih jauh dijelaskan dalam ketentuan *OECD Guidelines (par.vii.6)* di bawah ini:

”... If the activity is not one for which the independent enterprise would have been willing to pay or perform for itself, the activity ordinarily should not be considered as intra-group service under the arm’s length principle.

Contoh lainya yang dapat diberikan melalui *OECD Guidelines* mengenai transaksi *intercompany* yang dengan mudah dapat diidentifikasi yaitu jasa perbaikan mesin atau peralatan yang digunakan dalam proses produksi antar grup perusahaan. Ada beberapa hal penting yang di jelaskan dalam *OECD Guidelines (par vii.9)* mengenai transaksi *intercompany* ini yang memerlukan perhatian khusus bagi perusahaan multinasional di dalam menjalankan aktivitasnya. Hal itu antara lain:

1. *Shareholder Activities* (Aktivitas Pemegang Saham)

Sangat diperlukan analisis yang lebih mendalam pada saat perusahaan multinasional yang mempunyai hubungan istimewa melakukan aktivitas *intercompany* kepada lebih dari satu perusahaan dalam grup mereka. Adalah hal yang lazim setiap transaksi *intercompany* tersebut dilakukan meskipun di dalam satu grup perusahaan dimana sebenarnya perusahaan tidak memerlukan jasa tersebut atau anak perusahaan berhak menolak setiap transaksi tersebut. Jenis jasa ini umumnya dilakukan untuk kepentingan melindungi kepemilikan para pemegang saham atas perusahaan afiliasinya atau anak perusahaan. Transaksi ini seharusnya tidak dibenarkan atau tidak diperkenankan dibebankan kepada penerima jasa.

OECD Guidelines (par.vii.10) memberikan beberapa contoh kegiatan pemegang Saham antara lain: a.) biaya yang berhubungan dengan kegiatan *juridical structure of the parent company*, seperti halnya: biaya meeting yang dilakukan oleh pemegang saham, penerbitan saham *parent company* dan biaya

supervisory board, b.) biaya yang dikeluarkan untuk keperluan *parent company* termasuk laporan konsolidasi, c.) biaya hutang untuk meningkatkan kepemilikan saham *parent company*.

2. *Duplication Services* (Penggandaan Jasa)

Penggandaan Jasa atau kegiatan di dalam transaksi *intercompany* tidak dapat dibenarkan. *OECD Guidelines (par.vii.11)* memberikan pengecualian terhadap kondisi tersebut antara lain: a.) jika dilakukan dalam waktu yang tidak lama atau sementara, seperti ketika perusahaan multinasional sedang melakukan reorganisasi untuk mensterilkan fungsi-fungsi manajemen, b.) jika dilakukan untuk meminimalkan kesalahan pengambilan keputusan dengan cara mendapatkan *second opinion* atas masalah yang sama.

3. “*On Call*” *Services* (Jasa per Transaksi)

Induk perusahaan atau grup perusahaan lainnya dapat saja memberikan jasa keuangan, manajemen, teknis, konsultasi hukum atau perpajakan kepada perusahaan afiliasinya yang mana harus selalu tersedia setiap waktu ketika diperlukan. “*On Call Services*” ini dapat diterima jika pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa bersedia untuk membayar “*stand by charges*” untuk memastikan ketersediaan jasa tersebut saat diperlukan. Perlu diketahui bahwa perusahaan yang tidak mempunyai hubungan istimewa tidak akan mau mengikat kontrak “*on call services*” jika dapat diperkirakan kebutuhan akan jasa tersebut tidak mendesak atau jasa ini dapat diberikan oleh pihak ketiga tanpa perlu mengikat sebuah perjanjian. Untuk itu melihat jenis jasa ini harus dipandang dari keseluruhan bisnis usaha perusahaan tersebut dan tidak melihat dari satu kurun waktu yang singkat.

4. *Substance Over Form Principle*

Salah satu jenis jasa yang umum dilakukan dalam transaksi *intercompany* adalah *management fee*, namun kebenaran atas jasa tersebut sangat lah sulit untuk dilihat. Walaupun bukti pembayaran atas jasa manajemen ini dijadikan sebagai pendukung transaksi *intercompany* ini. Hal yang sering muncul adalah tidak adanya *contractual agreement* yang menyatakan hal ini disetiap pembayaran. Hal ini tidak secara otomatis bisa diambil kesimpulan bahwa aktivitas jasa manajemen tersebut tidak terjadi.

Masalah dokumentasi merupakan hal yang mutlak diperlukan dalam setiap pembukuan komersial maupun pembukuan perpajakan. Tidak terkecuali untuk setiap transaksi *intercompany* yang mempunyai indikasi *transfer pricing* yang sering dilakukan oleh perusahaan multinasional. Memiliki dokumen-dokumen baik kontrak perjanjian, *minute of meeting* manajemen, *invoice*, *manifest*, *timesheet*, *purchase order* maupun *correspondece email* yang sekarang ini menjadi trend sangat lah penting disimpan dalam kurun waktu tertentu. Bagi perusahaan multinasional dokumentasi sering menjadi kendala keabsahan sebuah transaksi *intercompany* karena agak sulit untuk dibutuhkan bahwa harga yang dicatat tersebut merupakan harga pasar wajar.

Dalam pasal 16 ayat (2) dan (3) Peraturan Pemerintah Nomor 80 tahun 2007 yang ditetapkan tanggal 28 Desember 2007 mengatur tentang kewajiban untuk mengadakan pembukuan, menyatakan bahwa dalam hal wajib pajak melakukan transaksi dengan para pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak, kewajiban menyimpan dokumen lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi dokumen dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Ketentuan lebih lanjut mengenai jenis dokumen dan/atau informasi tambahan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dan tata cara pengelolaannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

Ketentuan peraturan ini secara fundamental merubah praktik perpajakan internasional di Indonesia. Peraturan ini mewajibkan wajib pajak untuk mempersiapkan dokumentasi atas *transfer pricing* untuk mendukung pelaporan SPT PPh Badan tahun pajak 2008 dan tahun-tahun berikutnya, sehingga mau tidak mau dengan ketentuan ini perusahaan harus melakukan berbagai perubahan kebijakan di dalam pencatatan pembukuannya.

Dalam *OECD Guidelines* (Darussalam dan Danny Septriadi, 2008) diberikan beberapa saran kepada wajib pajak khususnya perusahaan multinasional yang menjalankan transaksi *intercompany* agar menyediakan data-data yang diperlukan dalam melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, yaitu:

1. Daftar nama perusahaan yang terlibat dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
2. Penjelasan atas transaksi-transaksi beserta syarat dan kondisi.
3. Analisis fungsi yang dijalankan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, harta-harta yang digunakan serta resiko yang harus ditanggung.
4. Penjelasan atas informasi yang diperoleh dari pihak independen yang melakukan transaksi atau kegiatan usaha yang sejenis.
5. Penjelasan atas kondisi ekonomi dan aktiva yang digunakan saat melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
6. Penjelasan atas aliran tagihan dan baran antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
7. Pembicaraan/diskusi tentang syarat atau kondisi perdagangan.
8. Penjelasan tentang kegiatan usaha.
9. Penjelasan tentang struktur organisasi dan pemilikan dari grup perusahaan multinasional.
10. Data pembukuan, termasuk nilai penjualan dan hasil kegiatan usaha untuk beberapa tahun terakhir antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
11. Data pembukuan yang menunjukkan transaksi wajib pajak dengan *foreign associated companies* seperti nilai penjualan dari persediaan barang dagang, harta atau jasa yang diberikan serta bunga dari pinjaman.
12. Penjelasan mengenai kebijakan harga, strategi kegiatan usaha dan kondisi khusus lainnya.
13. Penjelasan mengenai gambaran umum kegiatan komersial dan industri perusahaan.
14. Penjelasan mengenai proses tawar-menawar harga atau perubahan harga dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Dari penjelasan di atas, *OECD Guidelines* menyarankan wajib pajak untuk menyediakan dokumen maupun data yang diperlukan guna keperluan pajak.

Pemeriksa pajak harus mempunyai hak untuk mendapatkan dokumen tersebut untuk menguji ketaatan atau kepatuhan terhadap prinsip harga pasar wajar. Pemeriksa pajak juga harus menyadari bahwa dalam menyediakan dokumen tersebut terdapat *cost of compliance* yang harus ditanggung oleh wajib pajak tersebut. Semuanya itu berguna untuk memberikan solusi terhadap isu-isu *transfer pricing* yang timbul dalam transaksi *intercompany* tersebut.

B. GAMBARAN UMUM PT.X

B.1. Sejarah Perusahaan

X Holdings pertama kali beroperasi pada tahun 1974, dengan kantor pusatnya berada di Aberdeen, Scotlandia. Kemudian pada tanggal 27 Maret 1995, X Holdings mulai tercatat sebagai *public company* di *London Stock Exchange*. Saham X Holdings mulai diperjual-belikan secara aktif, sehingga mencapai nilai kapitalisasi pasarnya menyentuh angka £103 juta.

Sebagai sebuah perusahaan multinasional X Holdings terus berkembang dengan melakukan ekspansi ke negara-negara dibelahan dunia lain termasuk wilayah asia. Negara Indonesia dianggap memiliki potensi sumber daya alam yang besar di wilayah asia tenggara pun mulai diperhitungkan. X Holdings mempunyai 2 (dua) anak perusahaan yang berlokasi di Indonesia, dimana satu dengan yang lainnya saling mendukung dalam hal industri gas dan minyak. Adanya anak perusahaan tersebut X Holdings diharapkan mampu memenuhi cakupan operasi di seluruh wilayah Indonesia.

Pada Juni 2008, X Holdings diakuisisi oleh *consortium* U Ltd. Dengan akuisisi ini, X Holdings yang telah tercatat di bursa, kembali menjadi *private company*. Dengan masuknya konsorsium tersebut X Holdings diharapkan mendapatkan suntikan dana baru agar dapat melakukan ekspansi lebih besar.

Visi X Holdings adalah untuk menjadi *market leader* di bidang *well flow management*. *Well flow management* didefinisikan sebagai kegiatan untuk mengatur laju aliran produksi dari sumur minyak dan gas bumi. Mengatur di sini mencakup mengukur laju aliran dan mengidentifikasi kandungan hidrokarbon dari fluida di dalam sumur minyak dan gas tersebut.

X Holdings melalui anak perusahaannya di Indonesia berkomitmen untuk selalu melaksanakan kegiatan operasionalnya dengan tuntas dan memuaskan. Kualitas pelayanan yang superior dan inovasi dalam bidang teknologi akan membuat konsumen yakin untuk memilih X Holdings. Selain itu, keberhasilan X Holdings memenangkan penghargaan di bidang keselamatan kerja tiga kali berturut-turut akan semakin mengukuhkan X Holdings sebagai perusahaan yang layak untuk dipilih.

B.2. Struktur dan Kepemilikan Modal Perusahaan

PT.X sebagai perusahaan terbatas didirikan di Indonesia dalam kerangka hukum perusahaan penanaman modal asing sesuai dengan akta notaris Nomor 62 pada tanggal 23 November 2004, yang kemudian disahkan dengan surat Menteri Hukum dan Hak Asasi Manusia Nomor C-030xxx HT.01.01TH.2004 pada tanggal 23 Desember 2004. Perusahaan berlokasi di Cilandak *Commercial Estate* Jakarta. Sebagai perusahaan penanaman modal asing, karyawan PT.X terdiri dari staf lokal maupun tenaga kerja asing (*expatriate*), baik staf yang ada di *back office* maupun staf yang ada di lapangan.

Modal dasar PT.X sebagai anak perusahaan grup X di Indonesia tercatat sebesar USD 1,899,896 yang terdiri atas 1,899,896 lembar saham dengan nilai nominal sebesar masing-masing saham USD 1,-. Modal tersebut telah ditempatkan dan disetor penuh oleh masing-masing pemegang saham. Daftar pemegang saham dapat digambarkan dalam tabel di bawah ini.

Tabel 3. 1

Jumlah Saham dan Daftar Pemegang Saham PT.X

Pemegang Saham	Kepemilikan Saham	%
X Holdings	1,804,901	95%
PT. XYZ	94,995	5%
Jumlah Saham	1,899,896	

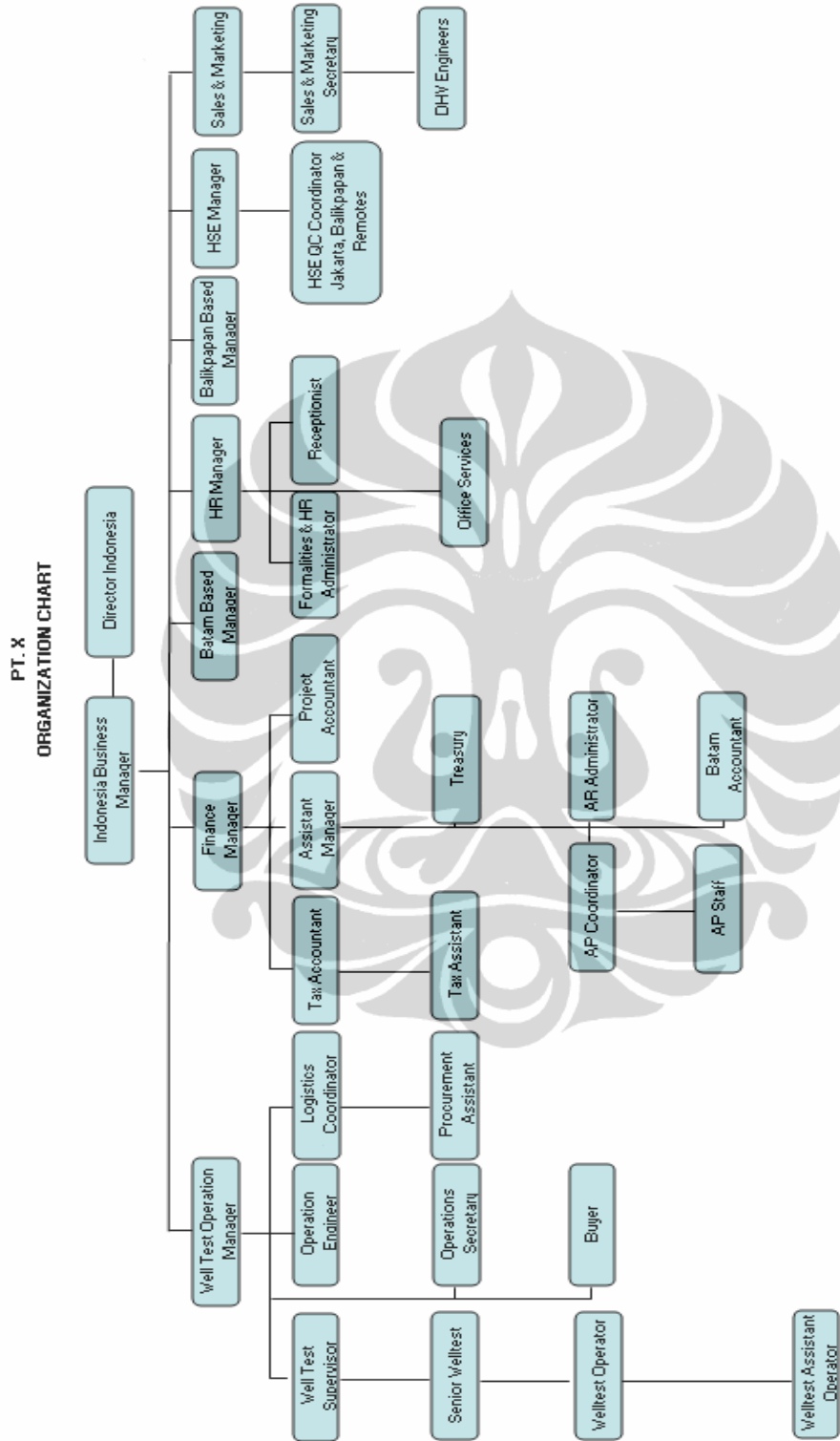
Sumber: Data di olah dari laporan keuangan

Dari data di atas dapat terlihat bahwa kendali perusahaan dilakukan oleh X Holdings yang menjadi induk perusahaan PT.X. Kepemilikan yang hampir mencapai 100% menjadikan grup perusahaan berhak menentukan kebijakan global yang harus diikuti oleh PT.X. Dalam hal ini termasuk di dalamnya kebijakan mengenai *transfer pricing* di dalam setiap transaksi *intercompany* perusahaan.

Struktur organisasi untuk kantor pusat Jakarta, serta *base* Batam dan Balikpapan ditunjukkan oleh di gambar berikut:



Gambar 3.1
Struktur Organisasi PT.X



Sumber : Data diolah oleh Peneliti

B.3. Proses bisnis dan pencatatan PT.X

Proses bisnis dimulai ketika PT.X memenangkan *tender/project* dari perusahaan minyak yang hendak melakukan eksplorasi. Kemudian perusahaan akan memobilisasi sejumlah peralatan maupun personnel yang dibutuhkan untuk melakukan operasi, sesuai dengan perjanjian kerjasama yang telah disepakati. Adapun untuk hal tersebut PT.X melakukan kerjasama dengan pemasok di dalam negeri, di luar negeri serta perusahaan yang menjadi bagian dalam satu X Holdings.

Dari kerja sama yang dilakukan tersebut di atas menimbulkan kewajiban perpajakan baik dalam kaidah pajak penghasilan maupun pajak pertambahan nilai. Dengan adanya jasa yang diterima atau diberikan kepada pihak lain maka mewajibkan PT.X untuk melakukan pemotongan maupun pemungutan atas pajak penghasilan melalui setiap transaksi jasa tersebut. Di dalam negeri PT.X melakukan kewajiban pemotongan PPh pasal 23 atas semua jasa yang terjadi di dalam daerah wilayah Indonesia. Begitu juga dengan pihak luar negeri PT.X melakukan pemotongan dan pemungutan PPh pasal 26 atas jasa maupun Royalti.

B.4. Kewajiban Perpajakan PT.X

Dalam penelitian ini tahun pajak yang dipakai adalah tahun pajak 2007 yang akan dibandingkan dengan tahun pajak sebelumnya. Adapun selama tahun pemajakan 2004-2007 PT.X belum dilakukan pemeriksaan pajak sehubungan dengan pelaporan kewajiban perpajakan baik yang bersifat umum maupun khusus pada transaksi *transfer pricing*.

Dari informasi laporan keuangan diketahui bahwa sejak awal pendirian usaha PT.X selalu mencatat keuntungan fiskal. Jika dibandingkan dari tahun ketahun terdapat kenaikan laba yang cukup progresif. Total laba yang diperoleh sampai dengan tahun 2007 tercatat sebesar USD 3,012,209. Pada tahun 2007 terdapat kenaikan laba yang besar sebesar USD 1,770,340. Hal ini disebabkan pada tahun 2007 PT.X sedang mengerjakan proyek baru khususnya BP Berau.

Tabel 3.2

PT. X
Statement of Income
For the year ended
Dec 31, 2004 - 2007

	2007	2006	2005	2004
Revenue	13,065,231	5,448,975	5,467,595	2,301,153
Operating Expenses	9,987,555	4,233,192	4,722,050	1,829,668
Operating Profit	3,077,676	1,215,783	745,545	471,485
Others Expenses - Net	110,324	227,125	171,810	18,939
Profit before tax	2,967,352	988,658	573,735	452,546
Corporate Tax	1,197,012	339,549	259,415	174,106
Net Profit for the year	1,770,340	649,109	314,320	278,440

Sumber : Data diolah dari laporan keuangan

Dalam laporan neraca di bawah ini, aktiva yang dimiliki oleh PT.X dari tahun ke tahun mengalami pertumbuhan. Begitu juga halnya dengan posisi hutang khususnya *non-current liabilities* mengalami peningkatan yang signifikan sejak awal perusahaan berdiri sampai dengan tahun 2007. Peningkatan yang cukup besar ini berindikasi bahwa di dalam transaksi tersebut terdapat transaksi *transfer pricing*

Tabel 3.3.

PT. X
Balance Sheet
Dec 31, 2004 - 2007

	2007	2006	2005	2004
Current Asset	5,721,843	3,658,265	3,634,874	2,618,836
Non-Current Asset	14,925,815	10,052,314	8,379,628	2,779,002
Total Asset	20,647,658	13,710,579	12,014,502	5,397,838
Current Liabilities	1,241,933	812,531	2,865,734	1,634,138
Non-Current Liabilities	14,493,590	9,756,283	6,656,112	1,585,364
Total Liabilities	15,735,523	10,568,814	9,521,846	3,219,502
Equity	4,912,135	3,141,765	2,492,656	2,178,336
Total Liabilities and Equity	20,647,658	13,710,579	12,014,502	5,397,838

Sumber : Data diolah dari laporan keuangan

B.5. Kebijakan Akuntansi PT.X

Kebijakan *transfer pricing* tidak terlepas dari kebijakan akuntansi di PT.X. Melalui kebijakan akuntansi ini dapat diketahui secara operasional bahwa PT.X telah melakukan semua pencatatan transaksinya baik transaksi yang dilakukan di dalam negeri maupun transaksi yang dilakukan di luar negeri. Kebijakan akuntansi PT.X tidak terlepas dari kebijakan global X Holdings yang juga memiliki afiliasi-afiliasi di seluruh dunia., namun kebijakan PT.X harus mengacu kepada prinsip-prinsip akuntansi yang lazim.

Kebijakan akuntansi dan pelaporan yang dilakukan oleh PT.X bersumber pada prinsip akuntansi yang berlaku di Indonesia. Prinsip-prinsip akuntansi dalam mempersiapkan laporan keuangan tersebut antara lain.

1. *Basis of preparation of the financial statements*

Laporan keuangan PT.X dibuat berdasarkan basis akrual dan menggunakan konsep *historical cost*. Dalam menyajikan laporan keuangan khususnya “*Reporting Currency*” PT.X mengadopsi PSAK Nomor 52, dimana dijelaskan dalam PSAK tersebut bahwa perusahaan Indonesia dalam hal penyajian laporan keuangannya dapat menggunakan mata uang selain Rupiah sebagai mata uang pelaporan keuangannya. Dalam hal ini PT.X menggunakan mata uang dollar sebagai standar pelaporan keuangannya.

2. *Foreign Currency Transactions*

Pencatatan akuntansi pada PT.X menggunakan mata uang dollar, sehingga apabila terdapat transaksi selain dari mata uang tersebut akan dicatat dengan menggunakan nilai tukar yang berlaku pada saat transaksi.

3. *Cash and cash equivalents*

Pencatatan kas dan setara kas termasuk di dalam nya rekening bank maupun deposit jangka pendek digunakan untuk pembayaran yang terjadi pada saat itu. Kas yang dimiliki perusahaan digunakan untuk pembayaran yang terjadi kurang dari 3 (tiga) bulan.

4. *Trade receivables*

PT.X memiliki kebijakan mengenai piutang dagang dengan periode aging selama 30-60 hari, dimana melewati periode tersebut piutang dagang akan diprovisi sebagai piutang tak tertagih

5. *Machinery and equipments*

Mesin dan peralatan dicatat sebesar biaya yang dikurangi dengan akumulasi depresiasi. Depresiasi perusahaan menggunakan metode garis lurus dengan estimasi masa penggunaan selama 10 (sepuluh) tahun. Adapun perbaikan maupun pemeliharaan atas mesin dan peralatan akan dibiayakan terhadap pendapatan yang terjadi pada periode tersebut. Semua mesin dan peralatan yang diidentifikasi sebagai kategori rusak akan dikeluarkan dari akun tersebut. Keseluruhan keuntungan atau kerugian karena penjualan mesin dan peralatan tersebut akan tercermin dalam laporan rugi laba periode yang berlangsung.

6. *Corporate income tax*

Beban pajak periode berjalan ditentukan berdasarkan pendapatan terhutang selama periode yang terjadi dengan menggunakan tarif pajak yang berlaku. Pajak tangguhan atas aktiva dan hutang dikategorikan sebagai resiko pajak mendatang yang dihitung dengan tarif pajak yang dikenakan pada saat tanggal neraca.

7. *Employee benefits*

Perusahaan memiliki program jaminan karyawan seperti yang diamanatkan oleh Undang-Undang Ketenagakerjaan Nomor 13 tahun 2003. Adapun jaminan karyawan tersebut berupa pengikutsertaan karyawan dalam program jamsostek.

8. *Revenue and expenses recognition*

Pendapatan diakui pada saat jasa telah diberikan kepada konsumen dan biaya diakui pada saat biaya tersebut terjadi.

9. *Transfer pricing policy*

Kebijakan *transfer pricing* yang terjadi di perusahaan menggunakan harga yang terjadi pada saat transaksi. Adapun harga tersebut ditentukan oleh kendali pusat yang memiliki keputusan akhir atas semua transaksi *transfer pricing*.