



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**ANALISIS KEBIJAKAN PENCEGAHAN PRAKTIK  
PENGHINDARAN PAJAK OLEH PERUSAHAAN  
PERTAMBANGAN MELALUI *TRANSFER PRICING* DI  
INDONESIA  
(STUDI KASUS PT XYZ)**

**TESIS**

**WINA NATALIA HANDOKO**

**0906500993**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
PROGRAM PASCASARJANA ILMU ADMINISTRASI**

**SALEMBA**

**JUNI 2011**



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**ANALISIS KEBIJAKAN PENCEGAHAN PRAKTIK  
PENGHINDARAN PAJAK OLEH PERUSAHAAN  
PERTAMBANGAN MELALUI *TRANSFER PRICING* DI  
INDONESIA  
(STUDI KASUS PT XYZ)**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar  
Magister Ilmu Administrasi (M.A)**

**WINA NATALIA HANDOKO**

**0906500993**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
PROGRAM PASCASARJANA ILMU ADMINISTRASI  
SALEMBA  
JUNI 2011**



UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM PASCA SARJANA  
KEKHUSUSAN ILMU ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PAJAK

### HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

**Nama** : Wina Natalia Handoko  
**NPM** : 0906500993  
**Tanda Tangan** :   
**Tanggal** : 27 Juni 2011



UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM PASCASARJANA  
KEKHUSUSAN ILMU ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PAJAK

### LEMBAR PENGESAHAN TESIS

Nama : Wina Natalia Handoko  
NPM : 0906500993  
Program Studi : Administrasi dan Kebijakan Perpajakan  
Judul Tesis : Analisis Kebijakan Pencegahan Praktik  
Penghindaran Pajak Oleh Perusahaan  
Pertambangan Melalui *Transfer Pricing* Di  
Indonesia (Studi Kasus PT XYZ)

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Administrasi pada Program Studi Kekhususan Ilmu Administrasi dan Kebijakan Pajak, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia

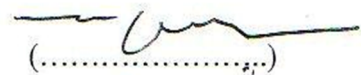
#### DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang : Dr. Tafsir Nurchamid, M.Si., Ak.



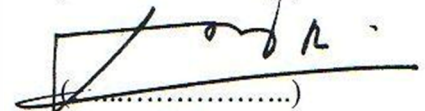
(.....)

Pembimbing : Darussalam S.E., M.Si., LLM., Ak.



(.....)

Penguji Ahli : Dr. Ning Rahayu, M.Si



(.....)

Sekretaris Sidang : Milla Sepliana Setyowati, S.Sos., M.Ak.



(.....)

Ditetapkan di : Salemba

Tanggal : 7/ Juli/2011

## KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkat dan rahmat-Nya, saya dapat menyelesaikan tesis ini. Tesis ini dibuat untuk dapat memenuhi sebagian syarat kelulusan Program Pasca Sarjana FISIP UI Jakarta dan memperoleh gelar Master of Administration (M.A).

Penulis sangat ingin berterimakasih kepada semua pihak yang telah membantu dan memberikan dukungan bagi penulis dalam merampungkan penelitian ini, kepada yang terhormat:

1. Prof Dr. Eko Prasajo, Mag. Rer. Publ, selaku Ketua Program Pasca Sarjana Administrasi FISIP UI
2. Bapak Darussalam, S.E.,M.Si.,LLM.,Ak., selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan saya dalam penyusunan Tesis ini;
3. Dr. Tafsir Nurchamid, M.Si., Ak, selaku ketua sidang tesis;
4. Dr. Ning Rahayu, M.Si, selaku penguji dan telah memberikan saran-saran dalam penyelesaian tesis;
5. Danny Septriadi, S.E., M.Si., LLM Int Tax, yang sangat membantu penulis dalam menyelesaikan penelitian ini;
6. Prof. Dr. Gunadi, M.Sc.,Ak.,yang telah meluangkan waktunya untuk menjadi narasumber dalam penelitian ini;
7. Bapak Joko Galungan yang telah meluangkan waktunya untuk menjadi narasumber dalam penelitian ini;
8. Bapak Wisamodro Jati selaku manajer Konsultan Ernst&Young yang telah memberikan masukan dan meluangkan waktunya untuk bertukar pikiran dengan penulis;
9. Bapak Irfan Maksam yang telah memberikan masukan dan meluangkan waktunya untuk bertukar pikiran dengan penulis;
10. Seluruh pengajar (Dosen) yang telah membimbing penulis selama kuliah pada Program Pascasarjana di Universitas Indonesia.
11. Seluruh Staf Sekretariat dan Staf Perpustakaan Pascasarjana Ilmu Administrasi Universitas Indonesia.
12. Untuk keluarga penulis, papa, mama, Silvia, Chamelia, dan Jessica, terima kasih sekali untuk dukungannya;
13. Untuk Alfian, terima kasih sekali untuk waktu dan dukungannya yang diberikan kepada penulis selama ini;
14. Untuk Mas Agung Wibisono terima kasih telah meluangkan waktunya untuk bertukar pikiran dengan penulis;
15. Teman teman seperjuangan dalam Program Pasca Sarjana Universitas Indonesia program Administrasi Kebijakan Fiskal yang selalu memberikan semangat dan motivasi untuk menyelesaikan tesis ini.

Akhir kata, saya berharap Tuhan YME berkenan membalas semua segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. semoga tesis ini dapat membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Salemba, Juni 2011



Penulis



## HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI

### TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS

---

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

Nama : Wina Natalia Handoko  
NPM : 0906500993  
Program Studi : Kekhususan Ilmu Administrasi dan Kebijakan Pajak  
Departemen : Ilmu Administrasi  
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik  
Jenis Karya : Tesis

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif** (*Non-Exclusive Royalty-Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul:

**Analisis Kebijakan Pencegahan Praktik Penghindaran Pajak Oleh Perusahaan Pertambangan Melalui Transfer Pricing Di Indonesia (Studi Kasus PT XYZ)**

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalih media/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat dan memublikasikan tugas karya akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Salemba  
Pada Tanggal : Juli 2011  
Yang Menyatakan



(Wina Natalia Handoko)



UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM PASCASARJANA  
KEKHUSUSAN ILMU ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PAJAK

## ABSTRAK

**Nama** : Wina Natalia Handoko (0906500993)  
**Program Studi** : Kekhususan Ilmu Administrasi dan Kebijakan Pajak  
**Judul** : Analisis Kebijakan Pencegahan Praktik Penghindaran Pajak Oleh Perusahaan Pertambangan Melalui *Transfer Pricing* Di Indonesia (Studi Kasus PT XYZ)

Penelitian ini membahas mengenai pelaksanaan transfer pricing yang dilakukan oleh PT XYZ dilihat dari ketentuan perpajakan di Indonesia; menjelaskan kebijakan yang akan diambil oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk mengatasi praktik transfer pricing di Indonesia baik dari sisi administratif maupun pidana. Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan deskriptif. Hasil penelitian ini menyimpulkan mengenai praktik transfer pricing yang dilakukan PT XYZ yaitu dengan cara menjual produksi batubara dengan harga rendah ke luar negeri, dimana pembeli di luar negeri yang umumnya terafiliasi dengan perusahaan di Indonesia akan menjual kembali barang tambang itu dengan harga lebih tinggi (harga pasar) ke pembeli lainnya. Transaksi transfer pricing yang dilakukan oleh PT XYZ memiliki indikasi adanya hubungan istimewa antar perusahaan dalam satu grup perusahaan dan transaksi tersebut tidak menunjukkan kewajaran akan kelaziman usaha; *Transfer Pricing* sebaiknya lebih ditempuh dengan kebijakan administratif daripada pemidanaan. Hal ini berdasarkan pada pertimbangan bahwa tujuan pajak bukan pada aspek pidana melainkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara. Dengan penerapan kebijakan pidana justru akan menyebabkan kriminalisasi transfer pricing yang kurang jelas dasar hukum pajaknya.

Kata kunci : Penghindaran pajak, Transfer pricing, Pidana pajak.





UNIVERSITY OF INDONESIA  
FACULTY OF SOCIAL AND POLITICAL SCIENCES  
DEPARTEMENT OF ADMINISTRATIVE SCIENCE  
POSTGRADUATE PROGRAM  
ADMINISTRATIVE STUDY PROGRAM  
MAJORING ADMINISTRATIVE FISCAL POLICY

## ABSTRACT

**Name** : Wina Natalia Handoko (0906500993)  
**Study Program** : Administrative Fiscal Policy  
**Tema** : Tax Policy Analysis on the Prevention of the Tax Avoidance conducted by Mining Company in Indonesia (Case Study PT XYZ)

This thesis discusses the implementation of transfer pricing conducted by PT XYZ from the tax regulation side in Indonesia; explain the policies to be taken by the Directorate General of Taxation to address the transfer pricing practices in Indonesia, both in terms of administrative and criminal. This study uses qualitative methods to the descriptive approach. The results of this study concluded that the transfer pricing practices that do XYZ that is by selling low-priced coal production overseas, where overseas buyers are generally affiliated with the company in Indonesia will be mine to resell the goods at a higher price (the price market) to another buyer. Transfer pricing of transactions conducted by XYZ Ltd. has indications of a special relationship between companies within a group of companies and the transaction will not show the reasonableness of the prevalence of business; Transfer Pricing policies should be further pursued by administrative rather than criminal prosecution. This is based on the consideration that the purpose of taxes is not the criminal aspect but rather to optimize revenues. With the application of penal policy would likely lead to the criminalization of transfer pricing is less clear legal basis for the tax.

**Keywords** : Tax evasion, Transfer pricing, Tax Criminal.

## DAFTAR ISI

LEMBAR JUDUL .....	ii
LEMBAR PERNYATAAN ORISINALITAS .....	iii
LEMBAR PENGESAHAN TESIS .....	iv
KATA PENGANTAR .....	v
PERSETUJUAN PUBLIKASI .....	vii
ABSTRAK .....	viii
DAFTAR ISI .....	x
DAFTAR TABEL .....	xii
DAFTAR GAMBAR .....	xiii
DAFTAR LAMPIRAN .....	xiv

### BAB 1 PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah.....	1
1.2 Perumusan Masalah .....	7
1.3 Tujuan dan Signifikasi Penelitian.....	7
1.3.1 Tujuan Penelitian.....	7
1.3.2 Signifikasi Penelitian.....	8
1.4 Sistematika Penulisan .....	8

### BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Penelitian Sebelumnya .....	11
2.2 Hukum Pajak .....	14
2.3 Asas-asas Hukum Pajak .....	17
2.4 Hukum Pidana .....	18
2.5 Hukum Pidana dan Tindak Pidana Perpajakan .....	18
2.6 Definisi <i>Transfer Pricing</i> .....	19
2.7 Tujuan <i>Transfer Pricing</i> .....	21
2.8 Kategori Transfer antara Perusahaan .....	23
2.9 Hubungan Istimewa .....	26
2.10 Prinsip dan Metode Harga Pasar Wajar .....	28
2.11 Pedoman Aplikasi Prinsip Harga Pasar Wajar .....	34
2.12 Beban Pembuktian .....	37
2.13 Wewenang Otoritas Pajak Sehubungan dengan Masalah <i>Transfer Pricing</i> .....	38
2.14 Sanksi Perpajakan Berdasarkan Ketentuan Domestik .....	40
2.15 Sanksi Administrasi Perpajakan .....	40
2.16 Sanksi atas <i>Abuse of Transfer Pricing</i> .....	41
2.17 <i>Special Purpose Vehicle/ Conduit Company</i> .....	42
2.18 Definisi <i>Tax Haven Countries</i> .....	45
2.19 Ciri-ciri <i>Tax Haven Countries</i> .....	47
2.20 Ketentuan Tentang <i>Tax Haven</i> .....	51
2.21 Kerangka Pemikiran.....	52

<b>BAB 3</b>	<b>METODE PENELITIAN</b>	
3.1	Pendekatan Penelitian .....	55
3.2	Jenis atau Tipe Penelitian .....	57
3.3	Metode dan Strategi Penelitian.....	58
	3.3.1 Pengumpulan Data .....	58
	3.3.2 Strategi Analisis Data.....	59
3.4	Nara Sumber atau Informan .....	60
3.5	Objek Penelitian .....	61
3.6	Keterbatasan Penelitian.....	61
<b>BAB 4</b>	<b>GAMBARAN UMUM PT XYZ DAN PERATURAN PERPAJAKAN</b>	
4.1	Gambaran Umum PT XYZ.....	65
4.2	Peraturan Perpajakan.....	65
<b>BAB 5</b>	<b>ANALISIS PRAKTIK <i>TRANSFER PRICING</i> OLEH PT XYZ DAN KEBIJAKAN DIREKTORAT JENDERAL PAJAK UNTUK MENGATASI PRAKTIK <i>TRANSFER PRICING</i></b>	
5.1	Pelaksanaan <i>Transfer Pricing</i> PT XYZ.....	78
5.2	Kebijakan Yang Diambil Direktorat Jenderal Pajak Untuk Mengatasi Praktik <i>Transfer Pricing</i> .....	88
<b>BAB 6</b>	<b>SIMPULAN DAN SARAN</b>	
6.1	Simpulan.....	101
5.2	Saran.....	102

DAFTAR PUSTAKA  
RIWAYAT HIDUP

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1	Sistematika Dasar Tata Hukum Nasional.....	15
Gambar 2.2	Sistematika Hukum Pajak.....	16
Gambar 2.3	Kerangka Pemikiran.....	54
Gambar 5.1	Transaksi Transfer Pricing PT XYZ.....	80



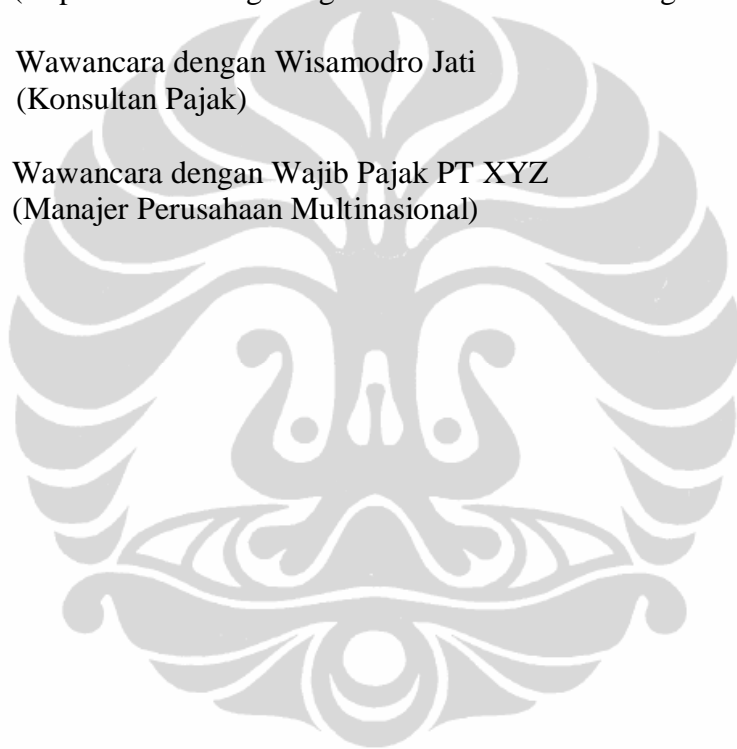
## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Tax Issues Percentage .....	2
Tabel 2.1	Tinjauan Pustaka.....	11
Tabel 4.1	Sanksi Administrasi Perpajakan.....	73
Tabel 4.2	Sanksi Administrasi Perpajakan.....	74
Tabel 4.3	Jenis perbuatan yang dapat dikenakan sanksi pidana.....	94
Tabel 5.2	Sanksi Administrasi Perpajakan.....	91



## DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1** Wawancara dengan Joko Galungan  
(Kepala Seksi pemeriksaan transaksi perusahaan grup Direktorat pemeriksaan dan penagihan DJP)
- Lampiran 2** Wawancara dengan Irfan Maksu  
(Kepala Seksi Pengurangan Keberatan dan Banding DJP )
- Lampiran 3** Wawancara dengan Wisamodro Jati  
(Konsultan Pajak)
- Lampiran 4** Wawancara dengan Wajib Pajak PT XYZ  
(Manajer Perusahaan Multinasional)



## BAB 1

### PENDAHULUAN

#### 1.1 Latar Belakang Masalah

*Transfer price* pada dasarnya adalah harga yang dilekatkan untuk memberikan nilai pada suatu produk yang dipertukarkan antar perusahaan yang masih dalam satu kelompok usaha. Dengan melakukan *transfer price* perusahaan dapat mengatur supaya penghasilan kelompok usahanya itu sebanyak mungkin diterima oleh anak perusahaan yang lokasinya berada di negara yang tarif pajaknya paling rendah.

Perusahaan tertarik untuk melakukan *transfer pricing* karena ada insentif/perbedaan nilai yang sangat signifikan, sehingga penghasilan dapat dimaksimalkan pada negara dengan tarif pajak yang rendah.<sup>1</sup> Selain itu tujuan yang ingin dicapai perusahaan dalam melakukan *transfer pricing* adalah memaksimalkan penghasilan global, mengamankan posisi kompetitif anak cabang, evaluasi kinerja anak cabang, pengendalian devisa, mengurangi resiko moneter, mengatur *cash flow*, mengurangi beban pajak dan bea masuk, dan mengurangi resiko pengambilalihan oleh pemerintah.

Menurut OECD (*Organization for Economic Cooperation and Development*) bahwa sekitar 60% dari transaksi perdagangan dan keuangan lintas negara (*cross border transaction*) dilakukan antar perusahaan dalam suatu kelompok perusahaan multinasional, dimana menurut Griffin dan Putsay perusahaan multinasional akan berusaha untuk memaksimalkan laba bersih setelah pajak yaitu *they may manipulate transfer prices to shift reported profits from high tax countries to low tax countries.*<sup>2</sup>

Maka menurut Dirjen Pajak dapat disimpulkan bahwa diperkirakan besaran transaksi afiliasi adalah sekitar 60% dari transaksi lintas negara yang

---

<sup>1</sup> Ralph H. Folsom, *Internasional Business Transactions* Fourth Edition, ST Paul, Minn, 1999.

<sup>2</sup> Ricky W. Griffin and Michel W. Putsay, *International business: A Managerial Perspective*, 2<sup>nd</sup> Edition, Wesley Publishing Company, 1999, hal 722.

terjadi di Indonesia. Sehingga konsekuensi logisnya, Dirjen Pajak sebagai otoritas pajak di Indonesia, menentukan sikap dan posisi untuk merespons perkembangan tersebut dengan menganggap isu *transfer pricing* adalah isu yang sangat penting, khususnya terkait dengan aspek perpajakan dari transaksi afiliasi. Hal ini dibuktikan dengan membentuk satuan khusus *transfer pricing* sejak tahun 2007 dan sudah membekali pemeriksa pajak sebanyak seribu orang dengan pengetahuan *transfer pricing*<sup>3</sup>, sedangkan menurut menteri keuangan sebanyak dua ribu orang.<sup>4</sup> Selain itu Dirjen Pajak telah menempatkan intel di beberapa negara *tax haven country*.

Wajib Pajak menganggap penting isu *transfer pricing* adalah dibuktikan dengan hasil survey *Ernst & Young* terkait *transfer pricing* untuk tahun 2007 yang dipublikasikan pada bulan Februari 2008. Di bawah ini adalah kutipan asli dari hasil survei tersebut :

- a. *39% of all respondents identified transfer pricing as the most important tax issue facing their group, more than any other tax issue.*

**Tabel 1.1**

No	Tax Issues	Percentage
1	<i>Transfer Pricing</i>	39%
2	<i>Tax Planning</i>	32%
3	<i>Double Taxation</i>	9%
4	<i>Value Added Tax</i>	8%
5	<i>Tax Controversy</i>	6%
6	<i>Customs Duties</i>	3%

<sup>3</sup> Ditjen Pajak Kerahkan 1.000 Tenaga Transfer Pricing (detikFinance ,edisi 4 Januari 2010)

<sup>4</sup> Pencegahan Penghindaran Pajak via Transfer Pricing dan SPT PPh Badan (Harian Kontan seperti dikutip [www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id))



7	<i>Foreign Tax Credit</i>	3%
	Total	100%

- b. 74% of parent and 81% of subsidiary respondents believe that transfer pricing will be “absolutely critical” or “very important” to their organizations over the next two years.
- c. 65% of parent respondents believe that transfer pricing documentation is more important now than it was two years ago.
- d. 2/3 of parent respondents have experienced an increased need for transfer pricing resources in the last three years, with 74% meeting this needs through increased reliance on external advisors.

Di mana perusahaan pertambangan lebih banyak mendapat sorotan karena pertambangan merupakan kekayaan alam yang sangat berharga dan adanya prinsip “ Bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung didalamnya dikuasai oleh negara dan digunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat Indonesia” dalam konstitusi negara Indonesia. Hal ini yang patut dicermati pada kegiatan perusahaan tambang terkait perpajakan adalah *transfer pricing*, pengeluaran biaya perusahaan satu grup, kontrak derivatif, pembayaran bunga pinjaman, *unde-ductable cost* dan depresiasi.<sup>5</sup> Tapi yang menjadi isu penting dalam kegiatan perusahaan tambang yang terkait perpajakan adalah *transfer pricing*.

Negara Indonesia merupakan negara yang sangat lengkap dengan bahan tambang dimana semua bahan tambang hampir semuanya tersedia di negara ini seperti emas, perak, tembaga, minyak bumi, batubara, nikel dan lain-lain. Salah satu artikel di Harian Media Indonesia tanggal 1 Desember 2010 menyebutkan bahwa Indonesia memiliki cadangan batubara sebanyak 12 miliar ton. Batubara merupakan komoditas tambang yang paling diminati sebagai salah satu sumber energi alternatif di saat terjadi kenaikan harga minyak dunia.

<sup>5</sup> Bisnis Indonesia, edisi 17 Juni 2010

Saat ini, Indonesia merupakan salah satu produsen sekaligus eksportir utama batu bara di dunia. Produksi batu bara nasional pada 2010 ini diperkirakan mencapai 320 juta ton. Ketua Umum Asosiasi Pertambangan Batu Bara Indonesia (APBI), Bob Kamandanu, menyatakan tahun ini produksi batu bara nasional bisa mengalami kenaikan sekitar 6,67 persen dari tahun sebelumnya yang mencapai 300 juta ton.<sup>6</sup>

Praktik *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan pertambangan adalah dengan cara menjual barang tambang dengan harga murah ke luar negeri. Dimana pembeli di luar negeri yang umumnya terafiliasi dengan perusahaan di Indonesia akan menjual kembali barang tambang itu dengan harga lebih tinggi ke pembeli lainnya.

Menurut Soedjoko Direktur Eksekutif Asosiasi Pertambangan Batubara, perusahaan batubara di Indonesia memang diperbolehkan menjual produknya ke perusahaan terafiliasi di luar negeri, tapi harus dengan harga pasar saat itu. Kalau lebih rendah, maka patut untuk dicurigai melakukan *transfer pricing*. Penerimaan negara akan berkurang karena pajak yang disetorkan menjadi rendah. Permasalahan pajak atas pertambangan sebenarnya lebih kepada kelemahan pengawasan penyelenggara negara. Jika dilakukan dengan serius tentu pajak pertambangan tidak akan merosot drastis.

PT XYZ melakukan pendirian *conduit company* di negara *tax haven country* di mana memiliki tujuan untuk masuk ke dalam kontrak jangka panjang pasokan batubara. PT XYZ lebih dulu menjual produksi batubara nya ke PT DEF di negara *tax haven country* dengan harga rendah, kemudian PT DEF tersebut menjual kembali produksi batubara dengan harga tinggi (harga pasar) ke pembeli non *afiliasi*. Akibatnya omzet penjualan yang tercatat pada PT XYZ lebih rendah, Menyusutnya tingkat penjualan tersebut berdampak pada berkurangnya tingkat pendapatan perusahaan.

Berdasarkan perencanaan strategi bisnis tersebut, PT XYZ mendapat keuntungan ekonomis berupa terbebas dari beban pajak tinggi di dalam negeri dan

---

<sup>6</sup> Republika, edisi 24 Mei 2010

mengalihkan beban pajak ke perusahaan *afiliasi* dengan beban pajak rendah.<sup>7</sup> PT XYZ meminimalkan beban pajak dengan cara menjual dengan lebih murah karena memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain.<sup>8</sup>

Perencanaan pajak yang dilakukan oleh PT XYZ dengan instrumen *transfer pricing* dengan melakukan transaksi penjualan ekspor ke perusahaan afiliasi, selanjutnya perusahaan afiliasi yang ada di *Tax Haven Countries* menjual kembali ke pembeli yang sebenarnya. Strategi pemasaran tersebut sebenarnya tidak ada masalah, namun yang menjadi permasalahan adalah apabila dalam transaksi dengan afiliasi tersebut tidak menerapkan prinsip kewajaran harga dan kelaziman usaha.

Kasus PT XYZ ini bermula dari kebijakan Dirjen Pajak untuk melakukan pemeriksaan terhadap PT XYZ terkait dugaan pidana pajak. Dirjen Pajak mengeluarkan surat perintah pemeriksaan bukti permulaan terkait tindak pidana perpajakan PT XYZ. Sesuai dengan mekanisme hukum, PT XYZ berhak menempuh langkah perkara tata usaha negara. Caranya, meminta pada Pengadilan Pajak agar membatalkan pemeriksaan Dirjen Pajak terhadap PT XYZ. Pengadilan Pajak pun akhirnya mengabulkan permohonan PT XYZ. Berdasarkan mekanisme hukum pula, Dirjen Pajak mengajukan peninjauan kembali ke Mahkamah Agung yang intinya agar Mahkamah Agung membatalkan putusan Pengadilan Pajak. Namun oleh Mahkamah Agung permohonan Dirjen Pajak tidak dikabulkan. Sementara itu, Komisi Yudisial (KY) belum memutuskan apakah akan mengkajiputusan Mahkamah Agung yang menolak permohonan peninjauan kembali (PK) Dirjen Pajak yang berimplikasi putusan bebas PT XYZ dari penyidikan kasus dugaan penunggakan pajak.<sup>9</sup>

Oleh karena itu Ditjen Pajak tetap meneruskan pemeriksaan terhadap dugaan pidana pajak PT XYZ, tidak saja untuk tahun buku 2007 tetapi juga tahun buku lainnya. Selain itu juga diperlukan pembenahan sistem dan administrasi

---

<sup>7</sup><http://majalah.tempointeraktif.com/id/arsip/2010/06/07/EB/mbm.20100607.EB133767.id.html>  
2011-06-07

<sup>8</sup> External Info (<http://www.spa-feui.com/category/external-infos/>)

<sup>9</sup> DetikFinance, edisi 26 Mei 2010

pengelolaan sengketa dan pemeriksaan pajak sehingga apa yang terjadi pada peninjauan kembali PT XYZ tidak terulang kembali.

Direktorat Jenderal Pajak berkepentingan untuk memastikan bahwa Wajib Pajak tidak menggunakan transaksi *afiliasi* dan penentuan harga transfer (*transfer pricing*) sebagai sarana penghindaran pajak. Direktorat Jenderal Pajak terus mengembangkan program untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak pada saat melakukan transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Hal ini dibuktikan dengan dibentuknya unit khusus dalam jajaran Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan, yaitu Sub Direktorat Pemeriksaan Transaksi Khusus Seksi *Transfer Pricing*.

Berdasarkan uraian di atas, maka penulis mengangkat judul : *Analisis Kebijakan Pencegahan Praktik Penghindaran Pajak oleh Perusahaan Pertambangan Melalui Transfer Pricing di Indonesia*. Dalam hal ini penulis memilih Perusahaan XYZ Indonesia sebagai objek penelitian.

## 1.2 Pokok Masalah

Globalisasi perdagangan bebas telah melahirkan perusahaan-perusahaan multinasional, sekaligus menimbulkan permasalahan tersendiri dari sisi perpajakan. Perusahaan-perusahaan ini cenderung berusaha memaksimalkan keuntungan dengan menggunakan berbagai macam cara. Salah satunya dengan melakukan praktik *transfer pricing*. Bagi pemerintah praktik *transfer pricing* ini berpotensi merugikan negara karena penerimaan pajak suatu negara menjadi berkurang karena telah terjadi pengalihan laba suatu perusahaan dari suatu negara yang tarif pajaknya tinggi ke negara yang tarif pajaknya rendah. *Transfer pricing* tidak hanya memiliki dampak buruk pengurangan pajak di negara-negara industri saja tetapi berpengaruh terhadap penerimaan pajak di negara-negara berkembang. Berbagai macam bentuk perlawanan serta alasan yang dapat dijadikan bahan pembelaan oleh para wajib pajak yang diduga melakukan praktik tersebut seringkali memberikan hambatan bagi otoritas pajak untuk membuktikan serta mengungkap kasus-kasus yang berkaitan dengan *transfer pricing*.

Untuk menghindari hal tersebut maka otoritas pajak membuat aturan *transfer pricing* seperti penerapan sanksi dan hukuman, persyaratan dokumentasi, serta pemeriksaan pajak terhadap perusahaan yang melakukan praktik *transfer pricing* di mana menyebabkan adanya penentuan kembali atau *primary adjustment* atas harga yang ditetapkan oleh para perusahaan multinasional tersebut terhadap *transfer pricing*. Koreksi yang dilakukan apabila transaksi yang dilakukan antar perusahaan tersebut sama-sama memiliki hubungan istimewa dan tidak berdasarakan prinsip harga pasar wajar. Dalam SE-04/PJ.7/1993 ditegaskan pula bahwa *transfer pricing* dapat terjadi antar wajib pajak dalam negeri dengan pihak luar negeri, terutama yang berkedudukan di *tax haven countries*.

Bertitik tolak dari apa yang telah diuraikan maka pokok permasalahan dari penelitian ini adalah:

1. Bagaimana pelaksanaan *transfer pricing* pada PT XYZ dilihat dari ketentuan perpajakan di Indonesia ?
2. Bagaimana kebijakan yang diambil oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk mengatasi praktik *transfer pricing* di Indonesia baik dari sisi administratif maupun pidana?

### **1.3 Tujuan dan Signifikansi Penelitian**

#### **1.3.1 Tujuan Penelitian**

Sesuai dengan perumusan masalah, maka tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Menjelaskan pelaksanaan *transfer pricing* yang dilakukan oleh PT XYZ dilihat dari ketentuan perpajakan di Indonesia.
2. Menjelaskan kebijakan yang diambil oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk mengatasi praktik *transfer pricing* di Indonesia baik dari sisi administratif maupun pidana.

### 1.3.2 Signifikasi Penelitian

#### a. Signifikasi Akademis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan bagi para akademis yang mendalami bidang perpajakan untuk melakukan studi di bidang perpajakan, khususnya mengenai pelaksanaan *transfer pricing* dilihat dari ketentuan perpajakan di Indonesia dan kebijakan yang diambil oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk mengatasi praktik *transfer pricing* di Indonesia baik dari sisi administratif maupun pidana. Penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan masukan bagi penelitian selanjutnya yang sejenis.

#### b. Signifikasi Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai masukan bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam menyempurnakan ketentuan peraturan perpajakan khususnya yang berkaitan dengan peraturan *transfer pricing*. Diharapkan bahwa penyempurnaan peraturan-peraturan tersebut akan dapat meningkatkan kepatuhan wajib pajak dan penerimaan pajak secara benar dan tepat, serta memepurkecil ketidakpastian hukum dalam pelaksanaannya.

### 1.4 Sistematika Penulisan

Penelitian ini terdiri dari 6 Bab, dengan kerangka isi atau penjelasan dari masing-masing bab adalah sebagai berikut:

#### BAB 1 PENDAHULUAN

Bab ini menguraikan tentang latar belakang masalah, perumusan masalah, tujuan dan signifikasi penelitian yang diuraikan baik signifikasi akademis maupun signifikasi praktis dan sistematika penulisan.

## BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA

Pada bab ini berisi penelitian sebelumnya, hukum pajak, asas-asas hukum pajak, hukum pidana, hukum pidana dan tindak perpajakan definisi *transfer pricing*, tujuan *transfer pricing*, kategori transfer antar perusahaan, hubungan istimewa, prinsip dan metode harga pasar wajar, pedoman aplikasi prinsip harga pasar wajar (*Guidelines For Applying Arm's Length Principle*) menurut OECD, beban pembuktian, wewenang otoritas pajak sehubungan dengan masalah *transfer pricing*, sanksi perpajakan berdasarkan ketentuan domestik, sanksi administrasi perpajakan, sanksi atas *abuse of transfer pricing* di negara lain, *conduit company*, definisi *tax haven countries*, ciri-ciri *tax haven countries*, , ketentuan tentang *tax haven*, dan kerangka pemikiran.

## BAB 3 METODE PENELITIAN

Bab ini membahas tentang metode penelitian yang digunakan meliputi pendekatan penelitian, jenis atau tipe penelitian, metode dan strategi penelitian, objek penelitian dan keterbatasan penelitian.

## BAB 4 GAMBARAN UMUM PT XYZ DAN PERATURAN PERPAJAKAN

Pada bab ini diuraikan gambaran umum objek penelitian, menganalisis ketentuan perpajakan di Indonesia mengenai transaksi *transfer pricing* dan menjelaskan mengenai peraturan pelaksanaan *transfer pricing* pada dari ketentuan perpajakan di Indonesia.

**BAB 5** ANALISIS PRAKTIK *TRANSFER PRICING* OLEH PT XYZ  
DAN KEBIJAKAN DIREKTORAT JENDERAL PAJAK  
UNTUK MENGATASI PRAKTIK *TRANSFER PRICING*

Pada bab ini menjelaskan mengenai pelaksanaan transaksi *transfer pricing* PT XYZ dan menguraikan mengenai kebijakan yang diambil oleh pihak Direktorat Jenderal Pajak dalam mengatasi permasalahan praktik *transfer pricing* ini.

**BAB 6** SIMPULAN DAN SARAN

Pada Bab ini penulisan akan menyimpulkan berbagai uraian dan konsep yang telah dibahas pada bab-bab sebelumnya. Pada bagian akhir dari bab ini, penulisan akan mengajukan beberapa saran kepada berbagai pihak, khususnya Direktorat Jenderal Pajak, untuk melakukan perbaikan berbagai ketentuan perpajakan yang berkaitan dengan *transfer pricing*.



## BAB 2

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1 Tinjauan Pustaka

Berkaitan dengan penelitian yang dilakukan terhadap analisis kebijakan pencegahan praktik penghindaran pajak melalui *transfer pricing* di Indonesia, terdapat penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya. Penelitian tersebut akan dijelaskan dalam bentuk matriks:

No	Uraian	Nama Peneliti	Nama Peneliti	Nama Peneliti
1		Astuti	Ginda Togagatorop	Arthur Mario
2	Judul Penelitian	Analisis Putusan Pengadilan Pajak Atas Sengketa Penentuan Harga Wajar pada Transaksi <i>Transfer Pricing</i> (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor X)	Analisis Pilihan Penerapan Sanksi Perpajakan Atas <i>Abuse of Transfer Pricing</i> (Studi Kasus PT ABC)	Analisis Kebijakan <i>Transfer Pricing</i> Atas Transaksi <i>Intercompany</i> Dalam Upaya Melakukan Efisiensi Beban Pajak (Studi Kasus PT X)
3	Tahun Penelitian	2008	2009	2009
4	Masalah Penelitian	1. Bagaimana perbandingan pengaruh kebijakan perpajakan dengan putusan pengadilan pajak mengenai	1. Bagaimana upaya pembuktian oleh Direktorat Jenderal Pajak atas <i>abuse of transfer pricing</i> yang dilakukan oleh	1. Bagaimana penerapan kebijakan <i>transfer pricing</i> atas transaksi <i>intercompany</i> pada PT X?

		<p>penentuan harga wajar di masing-masing negara?</p> <p>2. Kebijakan apa yang belum diatur untuk mendukung suatu putusan pengadilan sesuai pedoman OECD?</p>	<p>PT ABC?</p> <p>2. Apa saja pertimbangan dalam memilih sanksi perpajakan yang akan diterapkan atas <i>abuse of transfer pricing</i> yang dilakukan oleh PT ABC?</p>	<p>2. Apakah kebijakan <i>transfer pricing</i> yang diterapkan oleh PT X dapat memberikan efisiensi beban pajak?</p> <p>3. Permasalahan-permasalahan apa yang timbul dari penerapan kebijakan <i>transfer pricing</i> pada PT X?</p>
5	Tujuan Penelitian	<p>1. Menganalisa pengaruh kebijakan perpajakan dengan putusan pengadilan pajak di masing-masing negara</p> <p>2. Melakukan inventarisasi hal-hal yang perlu diatur lebih jelas dalam kebijakan perpajakan mengenai penentuan harga wajar sesuai dengan pedoman OECD</p>	<p>1. Menjelaskan upaya pembuktian oleh Direktorat Jenderal Pajak atas <i>abuse of transfer pricing</i> yang dilakukan oleh PT ABC.</p> <p>2. Menganalisis pertimbangan yang mempengaruhi pilihan sanksi perpajakan yang akan diterapkan atas terjadinya <i>abuse of transfer pricing</i> yang dilakukan oleh PT ABC.</p>	<p>1. Untuk mengetahui penerapan kebijakan <i>transfer pricing</i> pada PT X atas transaksi <i>intercompany</i> perusahaan.</p> <p>2. Untuk mengetahui kebijakan <i>transfer pricing</i> yang diterapkan oleh PT X telah mencapai efisiensi pajak.</p> <p>3. Untuk mengetahui permasalahan-permasalahan yang timbul dari penerapan kebijakan <i>transfer pricing</i> pada PT X.</p>

6	Metode Penelitian	Kualitatif	Kualitatif	Kualitatif
7	Hasil Penelitian	<p>Kebijakan dalam penentuan harga wajar untuk transaksi <i>transfer pricing</i> dengan mengambil masalah putusan hakim pengadilan pajak. Di mana kebijakan yang masih diatur di Indonesia adalah peraturan mengenai metode pengujian yang sesuai dengan pedoman OECD, peraturan mengenai APA, peraturan mengenai analisa fungsi, resiko, dan asset untuk menentukan kewajaran suatu harga serta pedoman pemeriksaan transaksi <i>transfer pricing</i> yang bisa mengikat antara fiskus dan wajib pajak.</p>	<p>Pemeriksaan dan pembuktian atas <i>abuse of transfer pricing</i> yang dilakukan PT ABC dapat dibuktikan dengan pengujian kewajaran harga transfer antara anak perusahaan dengan membandingkan harga pasar. Pengujian harga transfer dengan berpedoman kepada OECD <i>Transfer Pricing Guidelines</i>, dengan melakukan analisa fungsi, <i>asset</i> dan risiko setiap perusahaan <i>associated</i> yang terlibat dalam transaksi dengan membandingkan fungsi masing-masing.</p>	<p>Penerapan kebijakan <i>transfer pricing</i> atas transaksi <i>intercompany</i> yang terjadi pada PT X difokuskan pada jenis transaksi seperti transfer asset, biaya administrasi dan umum, pinjaman dari pemegang saham dan jasa manajemen. Sehingga dapat disimpulkan bahwa kebijakan <i>transfer pricing</i> atas transaksi <i>intercompany</i> telah memberikan upaya efisiensi terhadap beban pajak pada PT X.</p>

Perbedaan penelitian tesis ini dengan penelitian sebelumnya terletak pada pokok permasalahan. Penelitian pada tesis ini lebih menekankan pada beberapa hal berikut yaitu mengenai pelaksanaan *transfer pricing* yang dilakukan oleh PT XYZ dilihat dari ketentuan perpajakan di Indonesia dan menjelaskan kebijakan yang diambil oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk mengatasi praktik *transfer pricing* di Indonesia baik dari sisi administratif maupun pidana.

## 2.2 Hukum Pajak

Didalam sistem perundang-undangan dikenal adanya *hierarchie* (urutan). Ada peraturan perundang-undangan yang mempunyai tingkatan yang tinggi dan ada yang mempunyai tingkatan yang lebih rendah. Perundang-undangan suatu negara merupakan suatu sistem yang tidak menghendaki atau membenarkan atau membiarkan adanya pertentangan atau konflik di dalamnya. Peraturan perundang-undangan yang tingkatnya lebih rendah tidak boleh bertentangan yang lebih tinggi. Peraturan perundang-undangan yang lebih tinggilah yang akan didahulukan. Ini merupakan asas yang dikenal dengan *adagium* yang berbunyi *lex superior derogate legi inferiori*.<sup>10</sup>

Konflik mungkin juga terjadi antara peraturan perundang-undangan yang sifatnya umum dengan yang sifatnya khusus sedang keduanya mengatur materi yang sama, apabila demikian maka peraturan yang khusus dapat mengalahkan peraturan yang bersifat umum atau dengan kata lain peraturan khususlah yang harus didahulukan: *lex specialis derogate legi generali*.<sup>11</sup> Asas perundang-undangan diatur tentang berlakunya suatu undang-undang<sup>12</sup>:

### a) *Lex Specialis derogate Legi Generali*

Undang-undang yang bersifat khusus dapat mengesampingkan undang-undang yang bersifat umum, apabila undang-undang tersebut memiliki kedudukan yang sama. Kehususan itu karena sifat hakekat dari masalah atau

<sup>10</sup>Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum (suatu pengantar)*, (Yogyakarta: Liberty Yogyakarta, 1991), hal 72.

<sup>11</sup>*Op. Cit.*, hal 74.

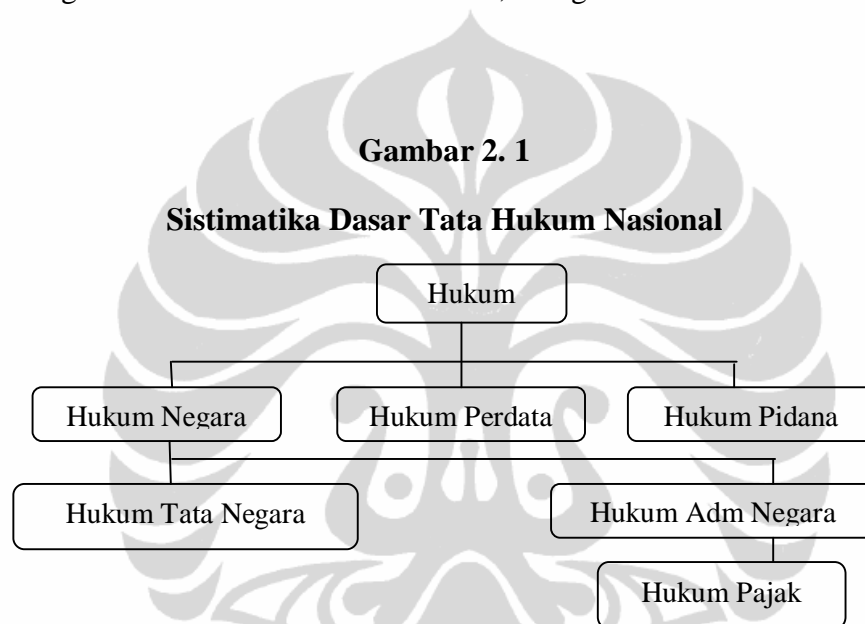
<sup>12</sup>Syarif Amiroedin dan Riduan Syahrani, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, (Bandung: Penerbit Citra Aditya Bakti, 1999),hal 103.

persoalannya sendiri atau karena kepentingan yang hendak diatur memiliki nilai intrinsik yang khusus sehingga memerlukan pengaturan khusus.

b) *Lex Posteriori derogate Lex Priori*

Undang-Undang yang berlaku baru dapat membatalkan undang-undang terdahulu sepanjang undang-undang tersebut mengatur hal yang sama.

Untuk mengetahui keberadaan hukum pajak kita harus mengetahui sistematika umum sebagai dasar tata hukum nasional kita, sebagai berikut<sup>13</sup>:

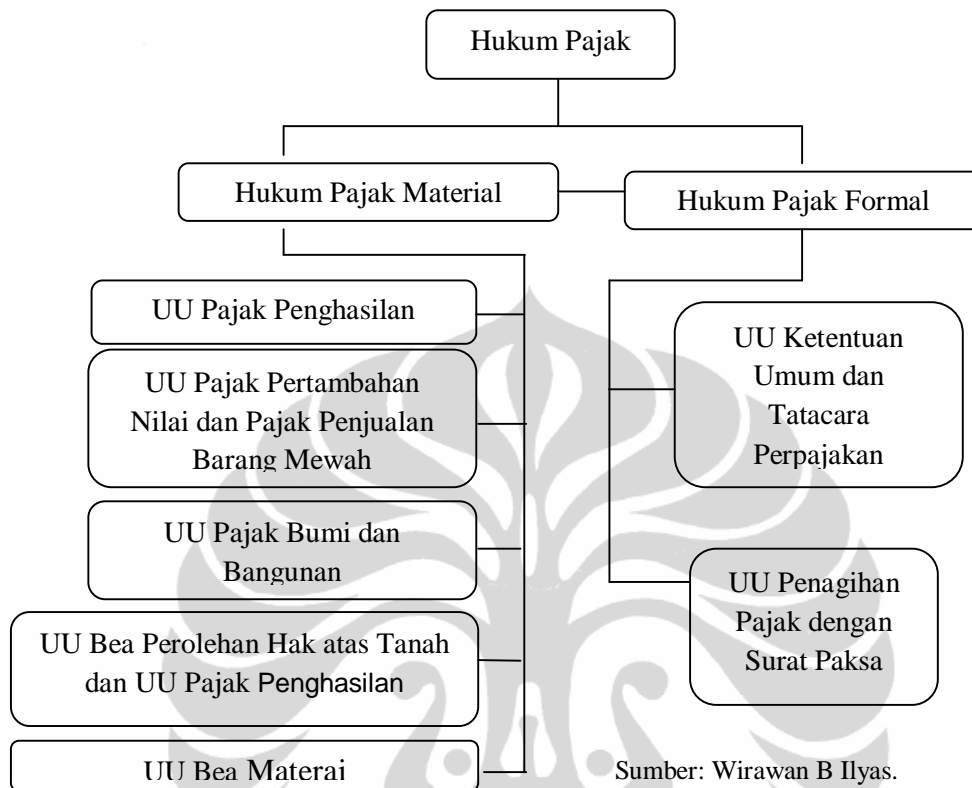


Sumber: Wirawan B Ilyas.

Hukum pajak merupakan bagian dari hukum administrasi negara, namun memiliki ciri kekhususan, yaitu dalam pengaturan materi hukumnya ada kesamaan dengan hukum perdata maupun hukum pidana. Sistematika hukum pajak dapat digambarkan sebagai berikut:

<sup>13</sup>Wirawan B Ilyas dan Rudi Suhartono, *Panduan Komprehensif dan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah sesuai dengan Undang-Undang No 8 Tahun 1983 sstd UU No 18 Tahun 2000 dan Aturan Pelaksanaan Terbaru*. (Jakarta: Lembaga Penerbit FE UI, 2007), hal 3.

**Gambar 2. 2**  
**Sistimatika Hukum Pajak**



Hukum pajak merupakan keseluruhan peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkan kembali kepada masyarakat melalui kas Negara. Oleh karena itu hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara Negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak.<sup>14</sup>

Mansury mendefinisikan hukum pajak sebagai ‘keseluruhan peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan

menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas Negara’.<sup>15</sup>

<sup>14</sup>R Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT Refika Aditama, 1998), hal 1.

<sup>15</sup> *Ibid.*

### 2.3 Asas- asas Hukum Pajak

Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* memberikan asas-asas yang harus dipenuhi. Asas-asas ini disebut juga dengan *the four maxims* yang meliputi:<sup>16</sup>

#### a. *Equality*

Keadilan menurut Adam Smith adalah bagaimana pembagian tekanan pajak diantara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya masing-masing dibawah perlindungan pemerintah. Dalam asas *equality* ini, tidak diperbolehkan suatu Negara mengadakan diskriminasi di antara sesama wajib pajak. Dalam keadaan yang sama, para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama juga.

*Transfer pricing* merupakan unsur bagian dari asas *equality* yang menyatakan bahwa dalam penentuan *tax base* harus netral, antara pihak mempunyai hubungan istimewa sehingga bisa mengatur besarnya objek pajaknya dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa dan harus membayar pajak yang lebih besar dari Wajib Pajak lainnya.

#### b. *Certainty*

Menurut Adam Smith disini adalah bahwa pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua wajib pajak dan seluruh masyarakat.

#### c. *Convenience of Payment*

Ketika wajib pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak menyulitkan wajib pajak. Berdasarkan asas ini muncul dukungan yang kuat untuk menerapkan sistem pemungutan pajak yang disebut *pay as you earn*.

---

<sup>16</sup> Moh Zain dan Kustadi Arinta, *Pembaharuan Perpajakan Nasional*, (Bandung:1984), hal 34.

d. Economy

Biaya pemungutan pajak bagi kantor pajak dan biaya pemenuhan kewajiban pajak (*compliance cost*) bagi wajib pajak hendaknya sekecil mungkin.

## 2.4 Hukum Pidana

Hukum pidana mempunyai ruang lingkup pada apa yang disebut peristiwa pidana yaitu sikap tindak atau perikelakuan manusia yang masuk lingkup laku perumusan kaedah hukum pidana, yang melanggar hukum dan didasarkan pada kesalahan. Jadi suatu peristiwa pidana mempunyai unsur-unsur sebagai berikut:<sup>17</sup>

- a. Sikap tindak atau perikelakuan manusia.
- b. Masuk lingkup laku perumusan kaedah hukum pidana (yang tertulis; lihat pasal 1 ayat 1 KUHP Pidana yang berbunyi: “Tiada suatu perbuatan boleh dihukum, melainkan atas kekuatan ketentuan pidana dalam undang-undang, yang ada terdahulu daripada perbuatan itu”).
- c. Melanggar hukum; kecuali bila ada dasar atau pembenaran.
- d. Didasarkan pada kesalahan; kecuali bila ada dasar peniadaan kesalahan.

## 2.5 Hukum Pajak dan Tindak Pidana Perpajakan

Secara umum hukum pajak dapat dibedakan menjadi dua, yaitu hukum pajak material dan hukum pajak formal. Hukum pajak material membuat norma-norma yang menerapkan mengenai:<sup>18</sup>

- a. Keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenai pajak.
- b. Siapa-siapa yang harus dikenai pajak.
- c. Berapa besarnya pajak.

<sup>17</sup> Prof. Dr. Soerjono Soekanto dan Prof. Purnadi Purbacaraka, *Sendi-Sendi Ilmu Hukum dan Tata Hukum*, (Bandung:1993), hal 85.

<sup>18</sup> Pudyatmoko, Sri, *Pengantar Hukum Pajak*, Andi Yogyakarta, 2002,hal 32.



Hukum pajak material masuk ke dalam substansi pajak itu sendiri. Agar hukum pajak material dapat berlaku efektif, maka diperlukan hukum pajak formal. Menurut Pudjatmoko hukum pidana formal adalah:<sup>19</sup>

“Serangkaian norma yang mengatur mengenai cara untuk menjelmakan hukum pajak material menjadi suatu kenyataan. Hukum pajak formal antara lain mengatur mengenai:

- a. Pendaftaran obyek pajak
- b. Pemungutan pajak
- c. Penyetoran pajak
- d. Pengajuan keberatan
- e. Permohonan banding
- f. Permohonan pengurangan dan penundaan pembayaran

Menurut Pudyatmoko hukum pajak memiliki hubungan erat dengan hukum perdata karena:<sup>20</sup>

- a. Hukum pajak mengambil sasaran pada peristiwa, keadaan, dan perbuatan yang berada dalam lapangan hukum perdata seperti obyek pengenaanya.
- b. Hukum pajak banyak menggunakan istilah-istilah yang ada di dalam hukum perdata entah dipakai dalam arti yang sama, atau diberikan dengan memberikan arti yang berbeda.
- c. Hukum perdata dipandang sebagai hukum umum dan pajak hukum khusus sehingga berlaku *lex specialis derogate lex generali*.

## 2.6 *Transfer Pricing*

*Transfer pricing* awalnya merupakan salah satu cara pengusaha dalam menjalankan bisnisnya untuk mengukur kinerja per departemen dalam suatu

<sup>19</sup> Pudyatmoko, Sri, *Ibid*, hal 33.

<sup>20</sup> Pudyatmoko, Sri, *Ibid*, hal 37.

perusahaan. *Transfer pricing* digunakan untuk mengukur efektifitas departemen dari suatu perusahaan untuk melihat kinerja keseluruhan perusahaan tersebut.<sup>21</sup> Dari sudut pandang ekonomi, *transfer pricing* diartikan sebagai penentuan harga barang atau jasa oleh suatu unit organisasi dari suatu perusahaan kepada unit organisasi lainnya dalam perusahaan yang sama.<sup>22</sup> Harga transfer merupakan harga yang diperhitungkan untuk pengendalian manajemen atas transfer barang atau jasa antar pusat pertanggungjawaban laba atau biaya, termasuk determinasi harga untuk barang, imbalan atas jasa, tingkat bunga pinjaman, beban atas persewaan dan metode pembayaran serta pengiriman barang.<sup>23</sup>

Menurut Gunadi *transfer pricing* adalah penentuan harga atau imbalan sehubungan dengan penyerahan barang, jasa, atau pengalihan teknologi antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa.<sup>24</sup>

Menurut Edward J. Blocher penentuan harga transfer adalah penentuan dari suatu harga pertukaran pada saat unit-unit bisnis yang berbeda di dalam suatu perusahaan bertukar produk-produk atau jasa-jasa. Produk-produk tersebut mungkin merupakan produk-produk akhir yang terjual pada pelanggan luar atau produk-produk menengah yang merupakan komponen-komponen produk akhir.<sup>25</sup>

*Transfer pricing* dapat juga diterapkan dalam transaksi konteks: Transaksi antara suatu unit organisasi dengan unit organisasi lainnya dalam satu perusahaan, antara kantor pusat dengan kantor cabangnya (Badan Usaha Tetap), atau antara kantor cabang dengan kantor cabang lainnya yang masih dalam satu perusahaan yang sama.

Menurut Mc Carten mendefinisikan *transfer pricing* sebagai berikut: *Transfer pricing is the price for internal sale and goods or service in intrafirm*

<sup>21</sup> Erly Suandy, *Perencanaan Pajak*, 2006, Salemba Empat, hal 73.

<sup>22</sup> Horngren, CT.WO Stratton, GL Sundem, *Introduction to Management Accounting*, 1996.

<sup>23</sup> Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, Salemba Empat, Edisi 3, 2002, hal 330.

<sup>24</sup> Gunadi, *Transfer Pricing: Suatu tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak*, PT Bina Rena Pariwara, 1994, hal 9.

<sup>25</sup> Edward J. Blocher, Kung H. Chen, Thomas W. Lin, *Manajemen Biaya: dengan Tekanan Strategi* (Terjemahan), Edisi Pertama, (Jakarta: Salemba Empat, 2001), hal. 165.

*trade, that is in trade between branches or affiliates of a single business enterprises located in different countries.*<sup>26</sup>

Berbeda dengan Soemitro definisi *transfer pricing* adalah suatu perbuatan pemberian harga faktur pada barang-barang yang diserahkan antar bagian atau cabang suatu *multinasional enterprise*.<sup>27</sup>

Yang menjadi alasan isu utama *Transfer pricing* dalam buku *Transfer pricing Manual* adalah *transfer pricing is usually only an issue that is relevant for taxation purposes where the two entities are in different countries and the transaction are there for cross border.*<sup>28</sup>

## **2.7 Tujuan Transfer Pricing**

Berbagai tujuan dari *transfer pricing* pada umumnya dapat dikelompokkan sesuai dengan jangkauan geografis perusahaan, yaitu *transfer pricing* domestik dan *transfer pricing* transnasional. *Transfer pricing* domestik berhubungan dengan penghitungan harga transfer barang atau jasa antar badan dalam satu grup perusahaan besar (*intercompany transfer*) atau antar divisi dalam satu perusahaan (*intracompany transfer*) dalam satu wilayah. Di pihak lain, *transfer pricing* transnasional berkenaan dengan transaksi antar divisi dalam satu entitas hukum atau antar entitas legal dalam satu entitas ekonomi yang meliputi berbagai wilayah.<sup>29</sup>

Aplikasi kebijakan *transfer pricing* domestik umumnya dilakukan dengan tujuan:<sup>30</sup>

1. Evaluasi kinerja.
2. Motivasi manajemen.
3. Pengendalian harga.

<sup>26</sup> William J, Mc Carten, *Internasional Transfer Pricing and Taxation*, in Tax Policy Handbook, Edited by: Parthasarathi Shome, (Washington DC : Internasional Monetary Fund, 1995), hal. 424.

<sup>27</sup> Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Refika Aditama, Bandung, 1998.

<sup>28</sup> Gareth Green, *Transfer Pricing Manual*, BNA International, hal 5.

<sup>29</sup> Gunadi, *op.cit.*, hal 30-31.

<sup>30</sup> *Ibid*, hal.31.

4. Pengendalian pasar.

Sedangkan aplikasi *transfer pricing* multinasional umumnya diarahkan dengan maksud:<sup>31</sup>

1. Maksimalisasi pendapatan entitas ekonomi.
2. Mengamankan persaingan anak perusahaan atau cabang perusahaan.
3. Mengevaluasi kinerja anak perusahaan atau cabang perusahaan mancanegara.
4. Menghindarkan gejolak nilai tukar.
5. Mengangkat kredibilitas asosiasi.
6. Meningkatkan bagian laba usaha patungan.
7. Mengurangi risiko moneter.
8. Mengatur arus kas anak perusahaan atau cabang perusahaan.
9. Membina hubungan baik dengan pemerintah tuan rumah.

Menurut Gunadi terdapat beberapa prosedur yang dapat ditempuh untuk menanggulangi manuver pajak melalui *transfer pricing*, yaitu:<sup>32</sup>

1. Menyikapi praktik bisnis *intercompany* secara lengkap, sehingga dapat dievaluasi keinginan *transfer pricing*. Hal ini biasanya dimintakan kepada wajib pajak asosiasi. Informasi tersebut dilampirkan pada Surat Pemberitahuan Tahunan.
2. Harmonisasi pemajakan internasional untuk meniadakan disparitas beban pajak. Prosedur ini sangat ideal namun sulit diaktualisasikan karena apada umumnya setiap pemegang yurisdiksi pemajakan cenderung menomorsatukan kepentingan nasionalnya. Suatu konsesi pajak selalu dihitung timbal balik.

<sup>31</sup> *Ibid*, hal.31.

<sup>32</sup> Gunadi, *Transfer Pricing: Suatu tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak*, PT Bina Rena Pariwara, 1994, hal 76.

3. Kerja sama internasional, prosedur ini dapat ditempuh melalui pertukaran informasi , audit, secara simultan atau audit pemajakan secara terpadu.
4. *Advanced pricing arrangement*. Prosedur ini memperbolehkan wajib pajak untuk membuat kesepakatan dengan otoritas pajak tentang aplikasi salah satu metode *transfer pricing* . Dengan demikian wajib pajak terikat untuk memakai metode tersebut, dan administrasi pajak menguji apakah kesepakatan tersebut terpenuhi.

## 2.8 Kategori Transfer antar Perusahaan

Terdapat berbagai tipe transaksi antarperusahaan seperti transfer barang berwujud dan barang tidak berwujud (*intangibles*), penyerahan jasa, keuangan, persewaan, dan *leasing* (sewa guna usaha), berbagai kontrak (manufaktur), penelitian dan pengembangan, pemeliharaan, dan biaya-biaya (*cost sharing*). Dalam sistem perpajakan secara meluas menghendaki agar harga yang dihitung pada setiap transaksi antarperusahaan dimaksud berdasar prinsip harga wajar (*arm's length principle*).<sup>33</sup>

### a. Penjualan Harta Berwujud

Harta berwujud merujuk pada semua *asset* fisik bisnis yang dapat meliputi (1) persediaan (bahan mentah, barang setengah jadi, dan barang jadi, serta barang dagangan lainnya) dan (2) mesin dan peralatan, inventaris, tanah dan bangunan, barang modal dan barang keperluan usaha lainnya.

### b. Pengalihan Harta Tidak Berwujud

Harta tak berwujud (*intangible assets*) dari aspek *transfer pricing* dibedakan antara manufacturing *intangibles* (yang timbul karena kegiatan pabrikasi atau upaya penelitian dan pengembangan oleh produsen), dan *marketing intangibles* (yang berasal dari upaya pemasaran, distribusi, dan jasa purna jual). Mode pengalihan harta tak berwujud dapat (1) penjualan dengan imbalan sekaligus, (2) pelepasan sekaligus tanpa imbalan (dengan

<sup>33</sup> Gunadi, *Transfer Pricing, suatu Tinjauan Akuntansi Manajemen dan Pajak*, Jakarta: Bina Rena Pariwara, 1994, hal 224.

hibah), (3) lisensi dengan imbalan royalty (sekaligus atau bersekala berdasar persentase dari penjualan, per unit, atau dasar lain), (4) lisensi bebas royalti.

Hampir semua administrasi pajak tidak menerima transaksi (2) kecuali transaksi dari *tax haven* atau dalam reorganisasi usaha. Semua harus dihitung harga wajarnya. Sementara, paten dan *technical know-how* merupakan contoh utama *manufacturing intangibles* merek dagang dan nama dagang (trade name) merupakan contoh marketing intangibles. Merek dagang (trade mark), berbeda dengan nama dagang (nama yang dipakai badan untuk melakukan usaha), merupakan suatu identitas yang membedakan suatu produk manufaktur dalam bentuk nama, logo, dan sebagainya. Beberapa contoh harta tidak berwujud termasuk paten, pengetahuan teknis yang tidak dipatenkan, formula, merek dagang dan brand names, nama dagang, lisensi, hak cipta, data teknis, kemampuan jasa purna jual, daftar pelanggan, dan personil dengan caliber tinggi (misalnya ahli marketing).

Dalam praktik, terdapat *intangible* yang tidak mudah diklasifikasikan dalam salah satu dari kedua kelompok dimaksud, seperti (1) *hybrid intangibles* (misalnya reputasi yang berasal dari periklanan yang jenius seperti IBM dan Coca-cola, (2) perangkat lunak komputer (software) tidak jelas apakah merupakan suatu produk untuk dijual (dengan harga jual) atau lisensi (dengan royalti), dan (3) *superintangibles* (*intangibles* yang memberikan hak monopoli atau seperti itu kepada pemiliknya dalam kelas produknya untuk suatu masa tertentu). Dalam kasus-kasus tersebut dari aspek *transfer pricing*, yang penting ialah bahwa pihak pengembang intangibles harus memperoleh imbalan yang wajar dari pemanfaatan harta dimaksud.

#### c. Penyerahan Jasa

Dari aspek harga transfer, penyerahan jasa kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa dapat berkisar dari yang sederhana seperti

jasa akuntansi, legal atau pajak ke jasa teknikal yang kompleks sehubungan dengan pelepasan *intangibles*. Pada umumnya, administrasi pajak akan meminta harga wajar dari transaksi jasa dimaksud. Harga wajar pada umumnya merujuk pada biaya penyediaan jasa ditambah margin. Namun hanya jasa yang memberikan manfaat pada *afiliasi* saja yang dapat dikurangkan sebagai biaya. Pada dasarnya terdapat lima kelompok jasa (1) jasa rutin seperti akuntansi dan legal, (2) bantuan teknis sehubungan dengan transfer *intangibles*, (3) jasa teknis sehubungan dengan pabrikasi, pengendalian kualitas, atau teknis pemasaran. (4) pengiriman karyawan untuk mengelola fasilitas baru atau pabrik baru.

d. Transaksi Finansial

Transaksi keuangan antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dapat dilaksanakan dalam rangka pemenuhan kebutuhan modal kerja atau kebutuhan modal jangka panjang. Untuk kebutuhan jangka pendek dapat dipenuhi dari utang piutang antarkorporat, persekut atau uang muka modal, pinjaman yang diberikan garansi oleh pihak terkait, dan pembayaran penetrasi pasar.

e. Berbagai Bentuk Kontrak Usaha

Rekayasa *transfer pricing* dalam perusahaan manufaktur juga dapat dilakukan dengan mereduksi anak perusahaan manufaktur penuh (*full-fledged manufactures*), menjadi *licensed manufactures*, *toll manufacturing* dan *contract manufacturing (mark loon)*. Dalam suatu paper Price Waterhouse Coopers 2003 yang tidak dipublikasikan menunjukan bahwa keuntungan *full-fledged manufactures* sekitar 30% dan *licensed manufactures* 20%, dapat diteruskan menjadi 7% dalam *contract manufacturing* (di Mexico dikenal dengan Manila dora). Selain kontrak manufaktur, terdapat juga kontrak penyediaan jasa (*contract services providers*) dalam berbagai bentuk seperti (1) kontrak penelitian dan pengembangan, (2) kontrak pemeliharaan, dan (3) kontrak pemasaran. Lembaga yang dirancang dalam rangka minimalisasi beban pajak atau

penempatan kepemilikan *intangibles* hasil dari penelitian dan pengembangan atau pemasaran dalam tempat terpusat. Untuk tujuan minimalisasi pajak biasanya ada pemisahan antara kepemilikan *legal* (*legal ownership*) dari *intangibles* dengan kepemilikan ekonomisnya (*beneficial ownership*).

f. *Cost Sharing* atau *Cost Contribution Arrangements*

*Cost sharing* didasarkan pada pemikiran bahwa grup perusahaan dapat secara bersama-sama membagi pengeluaran penelitian dan pengembangan sistem yang baru yang kemudian memperoleh hak atas hasil penelitian dan pengembangan sistem yang baru yang kemudian memperoleh hak atas hasil penelitian dan pengembangan. Secara teori, biaya dibagi kepada para anggota berdasar manfaat yang mereka peroleh. Namun apabila tahap kebersamaan pembiayaan terjadi pada tahap pengembangan dari hasil penelitian, pendatang baru untuk bersama memikul (*share*) biaya dapat dilakukan berdasar konsep "*buy-in*". Dalam konsep "*buy-in arrangement*" tersebut akan timbul masalah seberapa jumlah yang harus dibayar oleh pendatang baru tersebut dalam rangka "*buy-in arrangement*". Selain biaya penelitian dan pengembangan, biaya bersama yang dapat di *sharing* kan termasuk biaya akuntansi, manajemen, pemasaran, promosi, dan sebagainya.

## 2.9 Hubungan Istimewa

Otoritas pajak suatu negara diberi wewenang untuk melakukan koreksi (*primary adjustment*) atas transaksi yang tidak mencerminkan harga wajar sepanjang transaksi tersebut dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Dengan kata lain suatu negara diperkenankan melakukan *primary adjustment*, sepanjang transaksi yang dilakukan tersebut tidak sesuai dengan prinsip harga pasar wajar dan transaksi tersebut dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.<sup>34</sup>

<sup>34</sup> Darussalam, Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing untuk Tujuan Perpajakan*, Danny Darussalam Tax Center hal 14,2008.



Oleh karena itu definisi hubungan istimewa merupakan hal yang sangat penting dalam konteks *transfer pricing*. Ketidaksesuaian definisi mengenai apa yang dimaksud dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa antara suatu negara dengan negara yang lain akan menyebabkan terjadinya pemajakan berganda. Hal ini disebabkan negara mitra perjanjian tidak akan mau melakukan *corresponding adjustment* kalau *primary adjustment* yang dilakukan tidak sesuai dengan definisi hubungan istimewa yang diatur dalam ketentuan *domestic* negaranya. Dengan alasan tersebut definisi tentang hubungan istimewa merupakan faktor penting dalam konteks *transfer pricing*.

Menurut Gunadi kewajaran harga atas transfer barang (baik berwujud maupun tidak berwujud) atau imbalan atas transfer jasa, dalam ketentuan perpajakan di kebanyakan negara terdapat ketentuan yang mengatur kewenangan administrasi pajak untuk meneliti kewajaran harga atau imbalan tersebut. Untuk setiap negara mempunyai konsep sendiri atas penelitian kewajaran harga atas transaksi yang melibatkan hubungan istimewa.

Menurut David Grecian dalam suatu kongres yang diselenggarakan oleh Internasional Fiscal Association (IFA), menyatakan bahwa yang dimaksud dengan pengendalian antara lain adalah:<sup>35</sup>

- a. Mempunyai kewenangan untuk membuat keputusan yang terkait dengan kebijakan keuangan dan operasi dari suatu perusahaan.
- b. Mempunyai pengaruh untuk menentukan besarnya harga yang ditetapkan.

Sedangkan yang dimaksud dengan berpartisipasi dalam suatu manajemen adalah ikut terlibat dalam pembuatan keputusan atas kegiatan operasi suatu perusahaan. Adapun yang dimaksud dengan manajemen di sini adalah bisa level direktur maupun level manajer. Sedangkan yang dimaksud dengan partisipasi adalah kepemilikan saham dalam suatu perusahaan.

---

<sup>35</sup> Darussalam, Danny Septriadi, *ibid*, hal 16.

## 2.10 Prinsip dan Metode Harga Pasar Wajar

Prinsip harga pasar wajar (*arm's length principle*) merupakan suatu kriteria untuk menentukan nilai transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Menurut prinsip harga pasar wajar ini, transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa seharusnya mengacu kepada harga pasar wajar, yaitu ditentukan berdasarkan harga yang terjadi seandainya transaksi tersebut dilakukan oleh pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa.

Secara teoritis prinsip harga pasar wajar didasarkan atas transaksi yang sama (*the same transaction*) dan dalam kondisi yang sama (*same circumstances*) yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Akan tetapi transaksi dan kondisi yang sama seperti tersebut dalam praktiknya jarang atau tidak pernah terjadi. Oleh karena itu dalam aplikasinya jarang atau tidak pernah terjadi. Oleh karena itu dalam aplikasinya penentuan harga pasar wajar didasarkan atas transaksi yang dapat diperbandingkan (*comparable transactions*) dan dalam kondisi yang dapat diperbandingkan (*comparable circumstances*) ketika tidak terdapat transaksi yang benar-benar sama.<sup>36</sup>

Apabila prinsip harga pasar wajar ini tidak diterapkan dalam transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, maka otoritas pajak dapat melakukan koreksi (*primary adjustment*) atas transaksi tersebut agar mencerminkan harga pasar wajar yang sebenarnya. Ada beberapa metode yang bisa dipergunakan untuk menentukan harga pasar yang wajar. Adapun tujuan dari metode-metode tersebut adalah untuk memastikan apakah harga yang ditetapkan dalam transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah dilakukan secara konsisten sesuai dengan prinsip harga pasar wajar. Secara umum ada tiga metode penentuan harga pasar wajar, yaitu:<sup>37</sup>

### 1. Metode tradisional

#### a) *Comparable uncontrolled price* (CUP)

<sup>36</sup> Robert Feinschreiber, *Transfer Pricing Methods: An Applications Guide*, John Wiley & Sons Inc, 2004, hal 41.

<sup>37</sup> Darussalam, Danny Septriadi, *ibid*, hal 19.

Dalam metode tradisional unsur terpenting dalam penentuan harga wajar transfer pricing adalah ketersediaan data pembanding. Dengan demikian apabila terdapat data pembanding maka penggunaan metode CUP adalah sangat tepat. Dalam metode CUP, penentuan harga pasar wajar dilakukan dengan cara membandingkan antara harga yang ditetapkan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa dalam kondisi yang dapat diperbandingkan.<sup>38</sup> Metode CUP secara luas dipergunakan pada perusahaan pertambangan minyak, biji besi, gandum, dan jenis barang lainnya dalam pasar komoditi.

- b) Metode CUP secara luas dipergunakan pada perusahaan pertambangan minyak, biji besi, gandum, dan jenis barang lainnya dalam pasar komoditi. Metode ini juga dapat diterapkan atas barang industri yang tidak tergantung kepada merk dagang atau label.
- c) Cost plus

Berdasarkan metode *cost plus* harga pasar wajar ditentukan dengan menambahkan margin laba kotor terhadap harga pokok penjualan. Metode ini diterapkan untuk kondisi sebagai berikut:

- Barang yang diperjualbelikan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah barang setengah jadi (*semi finished goods*).
- Perjanjian jual beli jangka panjang.
- Kegiatan pemberian jasa dan
- Perjanjian atas *join facility*.

d) *Resale price*

Dalam metode resale price penentuan harga pasar wajar didasarkan atas produk yang dibeli dari perusahaan *afiliasi* lalu dijual kembali kepada perusahaan *independen*. Kemudian penentuan harga pasar wajar atas dasar metode resale price ini dihitung dengan cara mengurangkan harga jual

---

<sup>38</sup> OECD Guidelines, paragraph 26.

kembali tersebut dengan suatu margin laba kotor tertentu, dimana margin laba kotor tersebut diambil dari margin laba kotor dari perusahaan sejenis yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Metode resale price ini sangat tepat untuk diterapkan di perusahaan yang bergerak dalam bidang pemasaran.

## 2. Metode *transactional profit*

Metode *transactional profit* digunakan apabila data pembanding tidak ada atau tidak cukup lengkap. Apabila metode *transactional profit* kita bandingkan dengan metode *cost plus* dan *resale price* maka terdapat persamaannya yaitu dalam penggunaan "*margin*". Akan tetapi dalam metode *cost plus* dan *resale price* yang diperbandingkan adalah "*gross margin*", sedangkan dalam metode *transactional profit* yang diperbandingkan adalah "*net margin*". Metode *transactional profit* ini dibagi menjadi dua yaitu *profit split* dan *transactional net margin method* (TNMM).

Metode *profit split* dipergunakan ketika tidak terdapat data yang dapat diperbandingkan. Dalam pendekatan metode *profit split* ini laba dari transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dapat diketahui dengan cara melakukan analisis fungsi atas kegiatan usaha yang dilakukannya. Sedangkan TNMM dipergunakan untuk menguji kewajaran laba bersih atas transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Pendekatan yang dipergunakan yaitu membandingkan laba bersih tersebut dengan harga pokok produksi, penjualan, atau aktiva yang dipergunakan untuk menghasilkan laba bersih tersebut. Setelah didapatkan *net margin* kemudian *net margin* tersebut diperbandingkan dengan *net margin* dari perusahaan sejenis yang melakukan transaksi yang dapat diperbandingkan dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

## 3. Metode lainnya, yang terdiri atas formula apportionment dan *global split*.

OECD Guidelines tidak memperkenankan metode lainnya sebagai metode penentuan harga dalam transaksi transfer pricing, karena metode ini tidak mencerminkan prinsip harga pasar wajar. Menurut OECD Guidelines, metode

tradisional lebih dipilih untuk diterapkan dibandingkan dengan metode lain. Akan tetapi, dalam metode tradisional tersebut sangat sulit untuk mendapatkan harga pasar pembandingan.

Terkait dengan penerapan metode penentuan harga pasar wajar OECD Guidelines menyatakan bahwa:

- Tidak ada satu metode yang tepat untuk dipergunakan dalam setiap situasi yang ada.
- Wajib pajak tidak dipersyaratkan untuk menentukan harga pasar wajar melalui pendekatan berbagai metode yang ada. Hal ini berbeda dengan ketentuan transfer pricing yang dikembangkan oleh Amerika Serikat, dimana wajib pajak diharuskan menentukan harga pasar wajar melalui berbagai metode yang ada. Setelah itu wajib pajak diminta untuk memilih salah satu metode yang dipakai sebagai penentuan harga pasar yang paling baik (*best method rule*).
- Metode tradisional yang terdiri dari *comparable uncontrolled price*, *resale price*, dan *cost plus* lebih diutamakan daripada metode *transactional profit*.

Seperti yang telah dikemukakan, prinsip *arm's length* telah diadopsi oleh banyak negara dan sudah menjadi standar *de facto* dalam analisis *transfer pricing*. Ada beberapa hal yang menjadi keunggulan *arm's length* yaitu<sup>39</sup>:

#### 1. Diterima secara luas

Menurut Sadiq bahwa sebenarnya banyaknya negara yang mengikuti standar *arm's length* sebenarnya hanya karena faktor sejarah semata.<sup>40</sup> Hal ini karena dasar-dasarnya sudah mula diperkenalkan semenjak zaman Liga Bangsa-Bangsa pada tahun 1933. Inilah yang kemudian dilanjutkan OECD dengan menerbitkan satu laporan mengenai *transfer pricing* pada tahun 1979. Laporan ini kemudian direvisi pada tahun 1995 menjadi panduan *transfer pricing* yang banyak diadopsi sekarang.

<sup>39</sup>Darussalam, Danny Septriadi, *ibid*, hal 200.

<sup>40</sup>*Ibid.*, hal.231.

## 2. Objektif

Prinsip *arm's length* dianggap objektif karena berdasarkan data perbandingan untuk transaksi serupa yang terjadi antara pihak-pihak yang saling independen. Karena mereka saling independen, maka tindakan-tindakan mereka akan berdasarkan semata-mata jenis transaksi seperti apa yang dapat memberikan keuntungan maksimal. Jadi prinsipnya adalah murni *supply demand*. Inilah yang dapat kita lihat terutama pada tiga metode yaitu (*comparable uncontrolled price, cost plus, dan resale price*) pada pendekatan tradisional.

## 3. Netral

Doernberg menyatakan bahwa pajak seharusnya netral dan hanya bergerak di balik layar saja. Oleh karena itu semua keputusan bisnis seharusnya dibuat tanpa dipengaruhi oleh faktor pajak. Apabila setiap unit usaha yang tergabung di dalam satu perusahaan multinasional masing-masing bertindak secara *arm's length*, maka masing-masing unit akan berusaha semaksimal mungkin untuk memaksimalkan nilai ekonomisnya dan menggunakan sumber daya yang dimilikinya seefisien mungkin. Inilah yang menurut OECD menjadi semangat Pasal 9 OECD Model.

## 4. Bisa mengalokasikan penghasilan dengan akurat

Menurut Sadiq yang mengutip Mclure dan Cuttler pada standar *arm length* asal mula penghasilan dicari dan setiap transaksi dianalisis satu per satu, bukan dilihat dalam konteks global sehingga bisa diketahui suatu transaksi itu terjadi dimana dan akibatnya serta asas penghasilan itu dari daerah mana. Jadi memberikan gambaran paling akurat atas berapa sebenarnya nilai wajar transaksi yang terjadi.<sup>41</sup>

Meskipun standar *arm's length* diterima secara luas bukan berarti tidak ada kelemahannya baik secara teoritis maupun praktis.

### 1. Kelemahan Teoritis

<sup>41</sup>Darussalam, Danny Septriadi, *ibid*, hal 202.

Pertama standar *arm's length* tidak sesuai dengan teori perusahaan. Ciri-ciri utama perusahaan multinasional adalah:<sup>42</sup>

- Sangat terintegrasi.
- Operasinya dilaksanakan melalui sistem control dan tidak berdasarkan sistem kontraktual.
- Banyak biaya dan risiko yang diinternalisasi.

Prinsip *arm's length* sama sekali mengabaikan hal-hal di atas. Pada ciri yang pertama misalnya salah satu keunggulan terintegrasinya satu perusahaan multinasional adalah apa yang oleh para ahli disebut *economies of scale*. Maksudnya, semakin terintegrasi suatu organisasi, maka semakin tinggi tingkat efisiensinya. Penghematan karena adanya *economies of scale* dan pengurangan biaya transaksi ini sangat susah diukur.

## 2. Kelemahan Praktis

- Sistem yang berdasarkan *arm's length* seringkali sangat kompleks. Terlalu banyak peraturan membuat interpretasi antara wajib pajak dan aparat pajak berbeda. Padahal salah satu kriteria sistem pajak yang baik adalah kesederhanaan.
- Akibat penerapan standar *arm's length* sistem pajak jadi tidak sederhana semakin kompleks satu sistem maka biasanya kendalanya adalah *cost complianceny* semakin meningkat.
- Prinsip *arm's length* membuka peluang untuk *tax avoidance* caranya adalah dengan menetapkan besarnya *transfer pricing* sedemikian rupa sehingga *worldwide tax* yang dibayar seminimal mungkin.
- Masalah standar internasional, salah satu keunggulan *arm's length* sudah diterima secara luas tetapi belum menjadi standar internasional sehingga masih perlu dipertanyakan

---

<sup>42</sup> Ibid., hal.202.

## 2.11 Pedoman Aplikasi Prinsip Harga Pasar Wajar ( *Guidelines For Applying Arm's Length Principle*) menurut OECD.

### 1. Analisis tentang transaksi yang dapat dibandingkan (*comparability analysis*)

Dasar penerapan *arm's length* adalah perbandingan transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan *independen*. Karena itu perlu diperhatikan bahwa yang sangat penting adalah karakteristik dari situasi yang ada harus diperbandingkan, apakah perbedaan dalam situasi yang ada mempunyai atau tidak mempunyai pengaruh yang berarti terhadap keadaan yang sedang diteliti.

Adapun faktor-faktor yang menentukan kesebandingan (*comparability*) menurut Larson, Karayannis, dan Burgess<sup>43</sup> adalah bahwa pihak fiskus di Amerika Serikat telah mengatur ketentuan mengenai faktor-faktor kesebandingan (*comparability*) yang dibagi menjadi lima kategori yang berkenaan dengan prinsip harga pasar wajar:

- a. Fungsi (*function*)
  - Penelitian dan pengembangan.
  - Design produk dan teknologi yang digunakan.
  - Pabrikasi, produksi, dan proses dari teknologi yang digunakan.
  - Produk yang dibangun, digali, dan dirakit.
  - Pembelian dan manajemen logistic.
  - Pemasaran dan distribusi, termasuk manajemen persediaan, jaminan dan aktivitas periklanan,
  - Pengangkutan dan pergudangan.
- b. Perjanjian dalam kontrak (*Contractual Terms*)
  - Volume pembelian dan penjualan.
  - Ketentuan mengenai garansi.
  - Hak untuk mendapatkan yang terkini, perubahan atau modifikasi.
  - Perpanjangan jangka waktu kredit dan pembayaran.

<sup>43</sup>Charles R. Larson, Marios Karayannis, and John Burges, *Comparability Adjustment in Transfer Pricing, in Transfer Pricing Handbook*, 2<sup>nd</sup> edition 1999 Cumulative Supplement Two, Edited by Robert Feinschreiber, USA, John Wiley& Sons, 1999, hal 21 A5-21 A7



- Jangka waktu lisensi, kontrak, atau perjanjian lainnya, dan pemutusan atau negosiasi kembali hak.
- Transaksi yang berkesinambungan antara penjual dan pembeli.

c. Risiko (*Risk*)

- Risiko pasar, termasuk fluktuasi terhadap biaya, permintaan, harga, dan tingkat persediaan.
- Risiko yang berhubungan dengan sukses atau gagalnya aktivitas penelitian dan pengembangan.
- Risiko keuangan, termasuk fluktuasi nilai ukur mata uang asing dan tingkat bunga.
- Risiko pemberian dan penagihan piutang.
- Risiko tidak terbayarnya hutang.

d. Kondisi ekonomi (*Economic Conditions*)

- Kesamaan daerah pemasaran.
- Tingkat dari pasar (seperti pedagang besar, pedagang eceran, dll).
- Lokasi yang memerlukan biaya produksi dan distribusi secara khusus.
- Kondisi ekonomi, termasuk pasar dalam keadaan kontraksi atau perluasan.
- Lokasi yang khusus sehingga memerlukan tambahan beban untuk produksi dan distribusi.
- Tingkat persaingan di tiap daerah pemasaran.
- Alternatif lain yang tersedia oleh pembeli dan penjual.

e. Harta atau jasa (*property or service*)

- Harta tidak berwujud yang melekat di dalam barang atau jasa yang ditransfer.
- Karakteristik dari barang atau jasa.

2. Pengakuan atas transaksi yang dilakukan

Adalah sangat penting bagi aparat perpajakan untuk menerima transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai adanya. Sebab bila transaksi tersebut dikoreksi, kemungkinan terjadinya *double*

*taxation* akan menjadi sangat besar karena negara lain belum tentu mempunyai pendapat yang sama.

### 3. Evaluasi terhadap transaksi secara terpisah atau secara gabungan

Untuk memperoleh perkiraan atas harga pasar yang wajar, maka perlu menerapkan prinsip *arm's length* terhadap setiap transaksi. Tetapi adakalanya transaksi yang terpisah sangat erat hubungannya dengan yang lain sehingga sulit untuk menilainya. Transaksi yang demikian harus dilihat sebagai satu kesatuan. Sebaliknya adakalanya kita perlu untuk melihat suatu kontrak yang berupa *package* sebagai transaksi yang terpisah. Setelah *transfer pricing* untuk setiap bagian dari transaksi itu ditentukan berdasarkan analisis kita kemudian melihat secara keseluruhan apakah sifatnya sudah *arm's length*.

### 4. Penerapan *arm's length* dalam suatu interval

Apabila penerapan satu metode atau lebih menghasilkan suatu interval angka, dan deviasi angka-angka tersebut terlalu besar, ada kemungkinan bahwa data-data yang dipakai tidak dapat dipercaya.

### 5. Penggunaan data yang berasal dari beberapa tahun

Untuk memperoleh gambaran yang lebih akurat mengenai fakta dan situasi yang memengaruhi transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, ada baiknya kita menggunakan data pada tahun terjadinya transaksi serta tahun-tahun sebelumnya. Perbedaan dalam siklus usaha atau produk mungkin mempunyai dampak yang besar terhadap *transfer pricing* yang perlu dianalisis untuk membandingkan apakah transaksinya dapat diperbandingkan.

### 6. Kerugian yang diderita

Apabila salah satu perusahaan dalam satu grup menderita rugi tetapi secara keseluruhan perusahaan memperoleh laba, pantas dicurigai adanya *transfer pricing*.

## 7. Dampak kebijakan pemerintah

Dalam beberapa kasus wajib pajak sering mengklaim bahwa harga berdasarkan *arm's length* harus disesuaikan karena adanya kebijakan-kebijakan pemerintah. Secara umum intervensi pemerintah tersebut harus diperlakukan sebagai kondisi pasar di negara tertentu dan hal ini harus dipertimbangkan dalam evaluasi *transfer pricing* yang dilakukan oleh wajib pajak.

## 8. 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 lainnya dan menerima manfaat dalam bentuk lain dari anggota tersebut.

## 9. Penggunaan patokan harga untuk keperluan bea masuk<sup>44</sup>

Dalam praktek, aparat bea cukai sudah menerapkan prinsip *arm's length* dalam rangka membandingkan harga barang yang diimpor oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan importer yang *independen*. 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*.

### 2.12 Beban Pembuktian (*Burden of Proof*)

OECD Transfer Pricing Guidelines mengatur secara khusus mengenai beban pembuktian (*burden of proof*) apabila terjadi persengketaan berkenaan dengan kasus transfer pricing yaitu:

- a. Di negara yang ketentuan domestiknya menganut beban pembuktian ada di pihak fiskus, Wajib Pajak tidak mempunyai kewajiban secara hukum untuk membuktikan kebenaran berkenaan dengan transfer pricing kecuali jika pihak fiskus dapat membuktikan transfer pricing tidak sesuai dengan prinsip harga pasar wajar (*arm's length price*). Tentu saja Wajib Pajak

<sup>44</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration, Para.I.24

tetap mempunyai kewajiban untuk memperlihatkan pembukuan dan kooperatif pada saat pemeriksaan pajak berjalan.

- b. Di negara yang menganut asas Wajib Pajak yang harus membuktikan pihak fiskus pada umumnya tidak dalam posisi semena-mena menerbitkan ketetapan pajak kepada Wajib Pajak apabila tidak mempunyai dasar hukum yang cukup kuat.

Menurut Bracewell Milnes menguraikan mengenai kebijakan pajak yang baik mengenai transfer pricing yaitu:<sup>45</sup>

- a. Pihak fiskus harus memeriksa metode harga yang ditetapkan oleh perusahaan multinasional daripada secara kaku menggunakan formula perhitungan lain.
- b. Tidak mencampuri kebijakan transfer price perusahaan multinsional kecuali didapatkan beberapa bukti bahwa perusahaan tersebut mempunyai maksud yang tidak baik dan beban pembuktian ada pada pihak fiskus.

### **2.13 Wewenang Otoritas Pajak Sehubungan dengan Masalah *Transfer Pricing***

Arnold dan McIntyre mengatakan bahwa di dalam sistem administrasi pajak penghasilan yang sudah baik, pihak otoritas fiskal harus mempunyai wewenang untuk melakukan koreksi untuk kasus yang berhubungan dengan *transfer pricing* dengan alasan sebagai berikut:<sup>46</sup>

1. *To prevent taxpayers from shifting income to related persons organized in tax havens or in countries where they enjoy some special tax benefit.*
2. *To give it leverage to prevent other countries from obtaining an unfair share of tax revenue on income derived from cross border transactions through overly aggressive enforcement of their transfer pricing rules.*

<sup>45</sup> Bracewell Milnes, Barry, (1979). *International Tax Avoidance*. Deventer:Kluwer.hal 126.

<sup>46</sup> Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *Internasional Tax Primer*, (Deen Haag: Kluwer Law International, 1995), hal. 53.

Jadi ketentuan mengenai pemberian wewenang apabila pihak otoritas fiskal dapat membuktikan bahwa wajib pajak telah melakukan *abuse of transfer pricing* adalah dengan tujuan mencegah wajib pajak mengalokasikan laba kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang didirikan di negara *tax haven* atau di negara yang terdapat fasilitas pajak serta untuk pemerataan dengan cara mencegah negara lain mendapatkan penerimaan yang tidak adil sehubungan dengan transaksi internasional melalui penegakan ketentuan *transfer pricing* yang berlebihan.

Pagan dan Wilkie menguraikan terdapat empat cara koreksi yang dapat dilakukan sehubungan dengan ketentuan *transfer pricing* adalah sebagai berikut:<sup>47</sup>

1. *The transaction is respected and only the price is charged.*
2. *The transaction is recategorized for the purpose of determining what a fair price would be.*
3. *The pricing adjustment is made in the form of a constructive dividend, or regarded as a capital contribution.*
4. *Non arm's length payments may be disallowed as deduction, or additional income may be required to be recognized under other the provisions in the tax law.*

Dengan demikian pihak otoritas fiskal dapat melakukan koreksi dengan cara-cara sebagai berikut: transaksi tetap diakui dan hanya harga yang mengalami koreksi, transaksi ditentukan kembali untuk menentukan berapa harga yang sepatasnya, koreksi harga dilakukan karena merupakan dividen terselubung atau diakui sebagai tambahan modal, pembayaran yang tidak wajar tidak dapat diperlakukan sebagai pengurang atau tambahan penghasilan harus dilakukan sesuai dengan ketentuan dalam undang-undang pajak.

---

<sup>47</sup> Jill C. Pagan and Wilkie J. Scott, *Transfer Pricing Strategy in a Global Economy*, (Amsterdam:IBFD Publications BV, 1993) hal . 60.

## 2.14 Sanksi Perpajakan Berdasarkan Ketentuan Domestik

Dalam UU KUP dikenal dua macam sanksi, yaitu Sanksi Administrasi dan Sanksi Pidana. Ancaman pelanggaran terhadap suatu norma perpajakan ada yang diancam dengan sanksi administrasi saja, ada yang diancam dengan sanksi pidana saja, dan ada pula yang diancam dengan sanksi administrasi dan sanksi pidana adalah:

### 1. Sanksi administrasi

Merupakan pembayaran kerugian kepada negara, khususnya yang berupa bunga dan kenaikan atau denda.

### 2. Sanksi pidana

Merupakan siksaan atau penderitaan. Merupakan suatu alat terakhir dan benteng hukum yang digunakan fiskus agar norma perpajakan dipatuhi.

## 2.15 Sanksi Administrasi Perpajakan

Kewajiban pajak bagi Wajib Pajak bagaimanapun merupakan beban, sehingga tidak jarang ada kecurangan yang dilakukan baik sengaja maupun tidak. Undang-undang pajak mengatur sanksi bagi Wajib Pajak yang melakukan pelanggaran. Pengenaan sanksi bukan satu-satunya jalan yang terbaik, namun paling tidak akan membuat sadar Wajib Pajak yang telah melakukan kelalaian atau kesengajaan dan merupakan peringatan bagi Wajib Pajak lainnya.

Sanksi perpajakan administrasi perpajakan terdiri dari, denda administrasi, bunga, dan kenaikan pajak. Berikut uraian dari masing-masing sanksi.

### 1. Denda administrasi

Besarnya sanksi yang berupa denda administrasi sangat bervariasi dan bergantung pada tingkat kepatuhan Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajibannya.

## 2. Bunga

Sanksi bunga diberikan kepada Wajib Pajak yang melakukan perbuatan pelanggaran dan bentuknya berupa penambahan beban bunga atas pajak yang tidak dibayar sesuai dengan ketentuan.

## 3. Kenaikan pajak

Sanksi kenaikan pajak yang terutang besarnya bervariasi pada pelanggaran yang dilakukan Wajib Pajak. Kenaikan pajak ini maksudnya kalau Wajib Pajak melakukan pelanggaran atas pajak yang terutang ditambahkan atau dinaikkan sejumlah tertentu sebanding dengan kesalahannya.

### 2.16 Sanksi atas *Abuse of Transfer Pricing* di Negara Lain

Menurut *EU Transfer Pricing*, sanksi atas transfer pricing dapat diklasifikasikan sebagai berikut:<sup>48</sup>

1. Sanksi atas dokumentasi *transfer pricing* yaitu sanksi yang dikenakan atas keterlambatan pemberian dokumentasi *transfer pricing* atau tidak dipenuhinya persyaratan dokumentasi yang wajib dipenuhi Wajib Pajak. Bentuk dari sanksi atas dokumentasi *transfer pricing* bisa berbentuk sanksi administrasi atau sanksi pidana.
2. Sanksi atau koreksi (*adjustment*) *transfer pricing*. Bentuk dari sanksi atas koreksi harga *transfer pricing* bisa berbentuk sanksi administrasi maupun sanksi pidana.

Mengenai sanksi atas koreksi harga transfer pricing, *OECD Guidelines* menekankan pentingnya kemungkinan untuk menghapus atau mengurangi sanksi tersebut apabila dalam proses *Mutual Agreement Procedure* yang dilakukan oleh negara yang bersengketa, koreksi atas *transfer pricing* tersebut dapat dibatalkan atau dikurangi.

<sup>48</sup> Darussalam, Danny Septriadi, *ibid*, hal 29

*OECD Guidelines* mengusulkan beberapa prinsip yang harus dipegang teguh dalam merancang sanksi atas transfer pricing, yaitu sebagai berikut: <sup>49</sup>

1. Tidak sepatutnya untuk mengenakan sanksi yang cukup besar semata-mata karena menyajikan jumlah pajak yang terutang lebih kecil dari yang seharusnya apabila kejadian tersebut terjadi karena kesalahan yang tidak disengaja (*good faith error*).
2. Tidak adil untuk mengenakan sanksi yang cukup besar kepada Wajib Pajak yang telah berusaha semaksimal mungkin dan telah berusaha menunjukkan niat baik (*effort in good faith*) untuk menerapkan prinsip harga pasar wajar terhadap transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
3. Tidak sepatutnya untuk mengenakan sanksi atas tidak dipertimbangkannya suatu data, dimana Wajib Pajak tersebut tidak mempunyai akses atau tidak dapat melaksanakan metode transfer pricing karena Wajib Pajak tersebut tidak memperoleh data tersebut.

Selain itu hal-hal yang perlu dipertimbangkan dalam penerapan sanksi atas transfer pricing adalah adanya itikat baik, transparansi, kerjasama, kondisi Wajib Pajak, dan frekwensi pelanggaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

### **2.17 *Special Purpose Vehicle/Conduit Company***

Dalam konteks perpajakan, *Special Purpose Vehicle* dapat diartikan sama dengan *conduit company*. Sebagaimana ditulis oleh Rachmanto, bahwa didalam dunia perpajakan khususnya praktik *treaty shopping* biasanya ditempuh dengan membentuk suatu *conduit company*.<sup>50</sup>

<sup>49</sup> *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* Guidelines, para 4.28

<sup>50</sup> Rachmanto Surahmat, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Jakarta, PT Gramedia Pustaka Utama, 2001, hal. 31.



Definisi *Special Purpose Vehicle* secara umum menurut Gorton dan Souleless adalah sebagai berikut:<sup>51</sup>

*Special Purpose Vehicle is a legal entity created by a firm (known as the sponsor or originator) by transferring assets to SPV, to carry out some specific purpose or circumscribed activity, or a series of such transactions. SPVs have no purpose other than the transaction for which they were created and they can make no substantive decisions, the rules governing them are set down in advance and carefully circumscribe their activities. Indeed, no one works at an SPV and it has no physical location.*

*Special Purpose Vehicle* merupakan badan hukum yang dibentuk oleh suatu perusahaan (yang dikenal sebagai *sponsor* atau *originator*) dengan mentransfer *asset* kepada *Special Purpose Vehicle* bentukan tersebut, untuk melakukan beberapa tujuan atau aktivitas tertentu atau serangkaian transaksi. *Special Purpose Vehicle* tidak mempunyai tujuan lain kecuali yang telah ditetapkan dan mereka tidak bisa mengambil suatu keputusan penting dan tidak ada orang yang bekerja di *Special Purpose Vehicle* tersebut dan *Special Purpose Vehicle* tidak mempunyai lokasi fisik.

IBFD mendefinisikan *conduit company* sebagai:<sup>52</sup>

*“A company which obtains the benefits of a tax treaty in respect of income arising in a foreign country, the economic benefit of which income accrues to persons in another country who would not have been entitled to such treaty benefits had they received the income directly.”*

Sama seperti skema-skema penghindaran pajak sebelumnya, penghindaran pajak ini bersifat lintas batas. Namun demikian seperti dijelaskan oleh IBFD pembentukan *conduit company* dilakukan untuk memperoleh manfaat yang terdapat dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Pengaturan *conduit company* ini juga berkaitan dengan konsep *beneficial ownership* terhadap suatu penghasilan. Sampai saat ini belum ada definisi internasional dari *beneficial*

<sup>51</sup> Gary Gorton dan Nicholas S. Souleles, *Special Purpose Vehicle and Securitization*, The Wharton School University of Pennsylvania, September 2005.

<sup>52</sup> Barry Larking (ed), 2005, *IBFD International Tax Glossary Revised 5 Edition*, IBFD, Amsterdam, hal 84.

*ownership* yang merupakan konsep yang terdapat di beberapa negara *common law*.

Sementara menurut Rohatgi dalam bukunya *Basic Internasional Taxation*, menyatakan bahwa:<sup>53</sup>

*“A conduit company receives income in an intermediary jurisdiction for onward distribution to nonresidents. It is normally based in a country with a preferential tax regime and a wide tax treaty network. A conduit company may use a direct conduit or a stepping stone conduit method. The direct conduit method makes use of an exemption from tax in the intermediary country while the stepping stone method reduces a tax liability in that country by counterbalancing expense.”*

Maksud dari pernyataan Rohatgi adalah *conduit company* menerima penghasilan dalam suatu “yuridiksi antara” yang akan meneruskannya ke pihak lain yang bukan penduduk negara (yuridiksi) tersebut. Yuridiksi dimaksud biasanya terdapat di negara dengan rezim pajak istimewa (khusus) dan mempunyai jaringan penghindaran pajak berganda yang luas. Suatu *conduit company* dapat menggunakan metode *direct conduit* atau *stepping stone conduit*. Menurut metode *direct conduit*, wajib pajak menempatkan suatu entitas perantara (*intermediary entity*) yang mempunyai penghindaran pajak berganda yang menguntungkan di mana biasanya dilakukan untuk mengurangi tarif pajak di negara sumber.

Masalah *conduit Company*, didalam penjelasannya OECD mengatakan bahwa kadang-kadang perusahaan secara sahnya hukum memang sengaja dibentuk untuk digunakan dalam urusan pasar modal, regulasi mata uang, politik, atau sebagai kantor perwakilan, sehingga memiliki konsekuensi perpajakan.<sup>54</sup> Apabila suatu perusahaan dibuat di negara treaty yang digunakan untuk menyalurkan penghasilan secara ekonomis kepada *person* negara lainnya yang mengambil keuntungan karena adanya *benefit* yang disediakan dari suatu *tax treaty* dimana perusahaan itu didirikan, maka itu digolongkan sebagai *treaty shopping* dan perusahaannya disebut *Conduit Company*.

<sup>53</sup> Roy Rohatgi, *Basic International Taxation Volume 1: Principles* (London: BNA internasional Inc., 2005), hal. 304.

<sup>54</sup> OECD Model Tax Convention: Volume II, OECD, 2000, hal. R(6)-3.

## 2.18 Definisi *Tax Heaven Countries*

Menurut Richard Murphy *tax haven country* adalah :<sup>55</sup>

*“A place where certain taxes are levied at a low rate or not at all to encourage wealthy individuals and or firms to areas that would otherwise be overlooked”*

Beberapa pengertian tentang *tax haven countries* berdasarkan definisi yang diberikan oleh beberapa negara:<sup>56</sup>

1. Negara Belgia

*Tax heaven countries* adalah negara-negara yang memiliki *substantially tax regime* yang jauh lebih menguntungkan dibandingkan dengan negara Belgia sendiri.

2. Negara Hungaria

*Tax heaven countries* adalah negara-negara yang tarif pajaknya kurang atau sama dengan 10%.

3. Negara Brazil

*Tax heaven countries* adalah negara-negara yang tarif pajaknya kurang atau sama dengan 20%.

4. Negara Korea

*Tax heaven countries* adalah negara-negara yang mempunyai beban pajak yang sesungguhnya dibayar kurang dari 15% dari penghasilan kena pajak.

5. Negara Jepang

*Tax heaven countries* adalah negara-negara yang mempunyai beban pajak yang sesungguhnya dibayar kurang dari 25% dari penghasilan kena pajak.

6. Negara Finlandia

*Tax heaven countries* adalah suatu negara akan diklasifikasikan sebagai *tax heaven country* apabila pajak yang terutang di negara tersebut atas

<sup>55</sup> Richard Murphy, *Avoiding the issues: The UK policy on tax havens, Economic and Business Exchange, LLP*, 2002.

<sup>56</sup> Darussalam, Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Cross Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*, Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2008, hal.65.

suatu penghasilan tertentu jumlahnya kurang dari 60% dari pajak yang terutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan Finlandia.

#### 7. Negara Portugal

*Tax heaven countries* adalah suatu negara akan diklasifikasikan sebagai *tax heaven country* apabila pajak yang terutang di negara tersebut atas suatu penghasilan tertentu jumlahnya kurang dari 60% dari pajak yang terutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan Portugal.

#### 8. Negara Perancis

*Tax heaven countries* adalah suatu negara akan diklasifikasikan sebagai *tax heaven country* apabila pajak yang terutang di negara tersebut atas suatu penghasilan tertentu jumlahnya kurang dari 66,67% dari pajak yang terutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan Perancis.

#### 9. Negara Inggris

*Tax heaven countries* adalah suatu negara akan diklasifikasikan sebagai *tax heaven country* apabila pajak yang terutang di negara tersebut atas suatu penghasilan tertentu jumlahnya kurang dari 75% dari pajak yang terutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan Inggris.

Para peneliti di bidang perpajakan internasional pada umumnya membagi *tax haven countries* dalam empat kelompok sebagai berikut ini:<sup>57</sup>

1. *Classical tax haven* yaitu negara yang tidak mengenakan pajak penghasilan sama sekali atau menerapkan tarif pajak penghasilan yang rendah.
2. *Tax haven* yaitu negara yang menerapkan pembebasan pajak atas sumber penghasilan yang diterima dari luar negeri (*no tax on foreign source of income*).

<sup>57</sup> Darussalam, Danny Septriadi, *Ibid*, hal.63.

3. *Special tax regime* yaitu negara yang memberikan fasilitas pajak khusus bagi daerah- daerah tertentu di wilayah negaranya.
4. *Treaty tax haven* yaitu negara yang mempunyai *treaty network* yang sangat baik serta menerapkan tarif pajak yang rendah untuk *withholding tax* atas *passive income*. Pada umumnya negara ini akan dipakai sebagai negara *intermediary* untuk mendapatkan fasilitas penurunan tarif yang disediakan oleh *tax treaty*.

*Tax haven country* kadang digunakan sebagai media untuk tidak membayar pajak atas suatu transaksi, melalui penggeseran pembayaran di negara *tax haven* dengan pembuatan perusahaan yang dibentuk untuk maksud tertentu (*special purpose company*)<sup>58</sup>

Dengan demikian dapat dikatakan bahwa yang dimaksud dengan *tax haven countries* adalah negara-negara yang dengan sengaja memberikan fasilitas perpajakan kepada wajib pajak negara lain agar penghasilan wajib pajak negara lain tersebut dialihkan ke negara mereka (*tax haven*) untuk dikenakan pajak yang lebih rendah atau tidak dikenakan pajak sama sekali. Dengan kata lain, kehadiran *tax haven countries* ini akan mendorong wajib pajak negara untuk melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) di negara tempat wajib pajak tersebut menjalankan kegiatan usaha yang sebenarnya.

### **2.19 Ciri-ciri Tax Haven Countries**

Secara umum, ciri-ciri negara yang diklasifikasikan sebagai negara *tax haven* adalah sebagai berikut:<sup>59</sup>

1. Tidak ada pajak, walaupun ada terdapat pajak maka tarifnya sangat kecil.
2. Informasi yang terkait dengan perusahaan yang berada di negara *tax haven* sangat dirahasiakan dan negara *tax haven* tersebut biasanya juga menolak

<sup>58</sup> Anang Mury Kurniawan, *Pajak Internasional: Ghalia Indonesia*, 2011, hal 243.

<sup>59</sup> Darussalam, John Hutagaol, Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*, Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2010, hal.219

untuk melakukan pertukaran informasi dengan negara lain terkait dengan informasi yang dibutuhkan terhadap suatu perusahaan tertentu.

3. Kerahasiaan bank dijaga dengan sangat ketat.
4. Perusahaan dapat didirikan tanpa perlu adanya keharusan untuk mengumumkan para pemiliknya kepada masyarakat.
5. Perusahaan yang terdaftar di negara *tax haven* biasanya tidak memiliki kegiatan usaha (*active business*) di negara *tax haven* tersebut.

Contoh pemanfaatan *tax haven* dapat dilihat pada dua hal berikut:<sup>60</sup>

1. *Passive investment*

*Tax haven* dapat dipergunakan untuk menerima penghasilan yang diperoleh dari *passive investment* (misalnya dividen, bunga, dan royalti). Untuk keperluan ini biasanya didirikan satu anak perusahaan atau *trust* di *tax haven* untuk melakukan *passive investment*. Dengan demikian hasil investasi akan diterima oleh anak perusahaan atau *trust*, bukan perusahaan induk. Sebagai akibatnya pembayaran pajak atas hasil investasi yang seharusnya dibayar oleh perusahaan induk (seandainya langsung dilakukan sendiri oleh perusahaan induk) dapat ditunda. Negara asal perusahaan induk baru bisa mengenakan pajak ketika penghasilan itu dibayarkan oleh anak perusahaan atau *trust*. Bahkan penghasilan yang diperoleh oleh perusahaan induk dari investasinya di dalam negeri bisa pula dialihkan ke anak perusahaan atau *trust* di *tax haven*.

2. *Active investment*

Selain untuk menunda pengenaan pajak atas *passive income*, perusahaan yang didirikan di *tax haven* dapat pula dipakai untuk menunda pengenaan pajak atas penghasilan induk perusahaan di negara asalnya (*residence country taxation*). Berikut penjelasan dari pelaksanaan *active investment*:

- a. Perusahaan induk mendirikan satu anak perusahaan (misalnya perusahaan A) di *tax haven*. Perusahaan ini nantinya akan bertindak sebagai pusat dari seluruh proses produksi. Untuk itu

<sup>60</sup> Darussalam, Danny Septriadi, *Ibid*, hal.53.

maka seluruh *intangible asset* yang berkaitan dengannya (misal hak paten) dialihkan ke perusahaan A. Perusahaan A juga yang mengatur segala proses produksi, distribusi, dan fungsi-fungsi yang lain. Perusahaan A juga memegang kepemilikan barang yang diproduksi dan berhak penuh atas laba usaha.

- b. Perusahaan A kemudian menyerahkan proses manufaktur kepada perusahaan lain berdasarkan suatu *contract manufacturing* dengan *fee* sepantasnya.
- c. Barang kemudian dijual oleh perusahaan lain yang bertindak sebagai *independent agent*, yaitu satu agen yang bertindak atas namanya sendiri dan menerima *fee* sepantasnya atas jasa yang diberikannya. Penjualan barang ini bisa pula dilakukan oleh perusahaan yang membeli barang dan kemudian langsung menjualnya kembali dengan laba sepantasnya.
- d. Fungsi *back office* lainnya (misalnya *invoice* dan pengiriman) dijalankan oleh perusahaan yang berbeda dengan *fee* sepantasnya pula.

Menurut McLure sebagaimana yang dikutip oleh Danny dan Darussalam mengidentifikasi beberapa permasalahan yang dihadapi negara-negara berkembang:<sup>61</sup>

1. Kurangnya aturan yang dapat dipergunakan sebagai landasan hukum untuk mengatasi masalah *transfer pricing* ini. Publikasi *transfer pricing* IBFD yang mengklaim sebagai yang paling lengkap ternyata hanya mencakup 33 negara saja. Itupun 10 di antaranya adalah anggota OECD. Kemudian survei yang dilaksanakan oleh PBB atas aturan-aturan *transfer pricing* di negara-negara yang disurvei menunjukkan bahwa hanya 41% dari negara-negara yang disurvei yang mencakup masalah jasa. Sementara itu, survey yang sama juga menunjukkan bahwa 2/3 nya sama sekali tidak menyinggung masalah *transfer pricing* sudah melibatkan pembelian

<sup>61</sup> Darussalam, Danny Septriadi, *Ibid*, hal.57.

lisensi intelektual properti dari luar negeri yang sangat sulit ditentukan harga sebenarnya.

2. Negara-negara berkembang seringkali tidak mempunyai tenaga terlatih dalam hal *transfer pricing*. Padahal rata-rata perusahaan multinasional mempunyai sepasukan konsultan pajak untuk menangani hal yang sama.
3. Data-data yang digunakan untuk menentukan *arm's length price* seringkali sulit diperoleh. Masalah ini bukan hanya dihadapi oleh negara-negara berkembang, namun juga oleh negara maju sekalipun.

Kalaupun ada kasus *transfer pricing* yang teridentifikasi, proses penyelesaiannya sering membutuhkan waktu yang lama. Karena butuh uang pemasukan segera, maka banyak negara berkembang yang menjadi tidak tertarik untuk menindaklanjuti.

Ronen Palan dalam bukunya yang berjudul "*Tax Haven and the Commercialization of State Sovereignty*" mengategorikan *tax haven* dalam empat kategori dan menyebutkan beberapa nama negara yang masuk dalam kategori tersebut yaitu:<sup>62</sup>

1. Negara-negara yang tidak memiliki ketentuan mengenai pajak penghasilan di mana perusahaan-perusahaan asing hanya dibebani kewajiban untuk membayar biaya lisensi saja. Yang termasuk dalam kategori ini antara lain Anguilla, The Bahamas, Bahrain, Bermuda, The Cayman Island, Cook Islands, Djibouti Turks & Caicos, dan Vanuatu.
2. Negara dengan tarif pajak rendah. Yang termasuk kategori ini antara lain Liechtenstein, Oman, Switzerland, Jersey, Guernsey, dan The British Virgin Islands.
3. Negara-negara yang hanya menerapkan pajak terhadap transaksi atau kejadian yang terjadi di dalam wilayah pajak internalnya saja. Keuntungan yang didapatkan dari sumber-sumber asing tidak dikenai pajak atau

---

<sup>62</sup> Ronan Palan, *Tax Haven and the Commercialization of State Sovereignty*, diakses dari <http://muse.jhu.edu/journals/internasional/organization/v056/56.1palan.html>.



dikenai dengan tarif yang sangat rendah. Yang termasuk dalam kategori ini antara lain Liberia, Panama, Philipina, Venezuela, dan Hongkong.

4. Negara-negara yang memberikan keistimewaan pajak tertentu bagi beberapa jenis perusahaan atau kegiatan. Yang termasuk dalam kategori ini adalah Channel Islands, Liechtenstein, Luxembourg, The Isle of Man, Monaco, The Netherlands, Austria, dan Singapura.

## 2.20 Ketentuan Tentang *Tax Haven*

Untuk menangkal penyalahgunaan *tax haven (financial centre)*, dirumuskan ketentuan tentang perusahaan luar negeri terkendali (*controlled-foreign corporation*), perusahaan *special purpose vehicle (SPV)* dan sejenisnya. SPV (*special purpose vehicle*) adalah suatu entitas legal yang didirikan untuk mencapai tujuan tertentu tanpa harus melibatkan sponsor untuk menanggung risiko dari suatu transaksi tertentu. Dua kategori ketentuan penangkal dapat dipilih yaitu:<sup>63</sup>

### 1. Pendekatan Jurisdiksi (*designated jurisdiction*)

Pendekatan jurisdiksi berusaha menentukan negara atau daerah mana saja yang dianggap sebagai *tax haven (financial centre)* kemudian diikuti dengan daftar negara dimaksud. Penentuan negara mana yang dianggap tidak mengenakan pajak atau mengenakan pajak minimal umumnya dilakukan dengan penyandingan tarif pajak domestik dengan tarif pajak negara dimaksud. Penentuan negara mana yang dianggap tidak mengenakan pajak atau mengenakan pajak minimal umumnya dilakukan dengan penyandingan tarif pajak domestik dengan tarif pajak negara dimaksud. Perbandingan tarif dapat didasarkan pada:

---

<sup>63</sup> Gunadi, Pajak Internasional Edisi Revisi 2007, Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, 2007), hal.289.

- 1) Tarif nominal (yang tercantum dalam ketentuan pajak).
- 2) Tarif efektif (tarif pajak yang sebenarnya dari penghasilan komersial yang dihitung berdasarkan standar akuntansi internasional).
- 3) Pajak yang sebenarnya dibayar di negara manca dimaksud dibandingkan dengan pajak nasional (hipotesis) yang seharusnya akan dibayar apabila perusahaan dimaksud sebagai wajib pajak dalam negeri.

## 2. Pendekatan Transaksi (*transactional approach*)

Pendekatan transaksi menentukan kategori penghasilan yang diperoleh atau diterima oleh perusahaan luar negeri terkendali (CFC) apakah perusahaan dimaksud berdomisili di *tax haven* atau di negara dengan pajak tinggi. Setiap transaksi yang dilakukan oleh CFC dianalisis untuk menentukan karakter penghasilan dimaksud. Penghasilan demikian disebut *tainted income* (penghasilan yang tercemar), dianggap diperoleh wajib pajak dalam negeri dan dikenakan pajak kepada wajib pajak dimaksud. Pendekatan transaksi lebih tepat dan teliti dari pendekatan yurisdiksi, Namun pendekatan kedua lebih sederhana, mudah, dan murah biaya administrasi dan kepatuhannya.

### 2.21 Kerangka Pemikiran

Suatu perusahaan multinasional akan berusaha meminimalkan beban pajak global mereka dengan cara memanfaatkan ketiadaan ketentuan perpajakan suatu negara yang tidak mengatur ketentuan anti penghindaran pajak (*anti tax avoidance*) atau mengaturnya tetapi tidak memadai, sehingga menimbulkan peluang yang bisa dimanfaatkan untuk melakukan praktik penghindaran pajak.

Praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan multinasional pada umumnya dilakukan dengan cara *transfer pricing*. *Transfer pricing* yang biasa dilakukan dengan cara memperbesar harga beli dan memperkecil harga jual antara perusahaan dalam satu grup dan mentransfer laba yang diperoleh kepada grup perusahaan yang berkedudukan di negara yang menerapkan tarif pajak yang

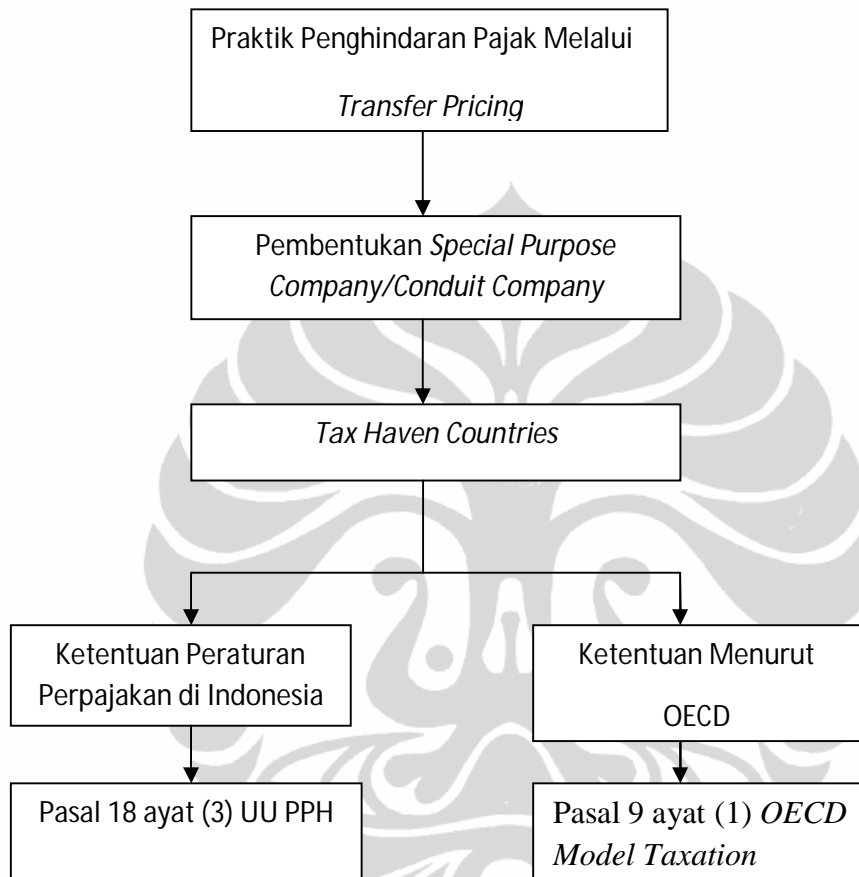
rendah. Di Indonesia, ketentuan anti penghindaran pajak diatur dalam Pasal 18 UU PPh, akan tetapi tidak diatur secara ketat seperti yang diterapkan di banyak negara. Sebagai contoh, dalam ketentuan perpajakan Indonesia tidak ada pembatasan perbandingan antara modal dan utang (*Debt Equity Ratio*) untuk mencegah pembebanan biaya bunga yang tidak wajar, dan juga belum ada prosedur rinci tentang *Advance Pricing Agreement* (APA) yang bisa diterima oleh pihak fiskus maupun Wajib Pajak sebagai jalan tengah untuk memecahkan kebuntuan pemeriksaan transaksi *transfer pricing* yang begitu rumit dan memerlukan waktu yang lama.

Oleh karena ketiadaan sebagian aturan tentang anti penghindaran pajak dalam ketentuan perpajakan Indonesia, tentu saja akan dimanfaatkan oleh perusahaan-perusahaan multinasional untuk memperkecil beban pajak mereka. Pembentukan *conduit company* dilakukan untuk memperoleh manfaat yang terdapat dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Perusahaan induk ini pula yang berwenang menentukan *transfer pricing* yang berlaku dalam perdagangan antar anak perusahaan. Serupa dengan *transfer pricing* pada umumnya, *transfer pricing* di bidang pertambangan dapat dilakukan oleh laba transfer dari perusahaan di negara dengan pajak penghasilan yang tinggi kepada para afiliasi perusahaan (atau mempunyai hubungan istimewa) di negara-negara dengan tingkat pajak penghasilan lebih rendah.

Kerangka pemikiran penelitian yang digunakan dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.3

## Kerangka Pemikiran



## BAB 3

### METODE PENELITIAN

#### 3.1 Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan di dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Senada dengan Irawan, penelitian kualitatif berpikir secara induktif, *grounded*. Penelitian kualitatif tidak dimulai dengan mengajukan hipotesis dan menguji kebenarannya (berpikir deduktif). Tetapi peneliti kualitatif bergerak dari bawah dengan mengumpulkan data sebanyak mungkin tentang sesuatu, dan dari itu data itu dicari pola-pola, hukum, prinsip-prinsip dan akhirnya menarik kesimpulan dari analisis tersebut.<sup>64</sup> Penelitian kualitatif tidak bertujuan mengkonfirmasi realitas, seperti dalam uji hipotesis, tetapi justru menampakkan (atau membangun) realitas yang sebelumnya tacit, implicit, tersembunyi, menjadi nyata, eksplisit, nampak.<sup>65</sup> Pemilihan pendekatan ini didasarkan kepada masalah yang diteliti yaitu, berkaitan dengan kebijakan pilihan penerapan sanksi perpajakan untuk masalah tertentu yang bersifat khusus.

Pilihan pendekatan kualitatif di atas sesuai dengan pendapat Creswell, 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 notion 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.”*<sup>66</sup>

---

<sup>64</sup> Irawan, Prasetyo, Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif untuk Ilmu-Ilmu Social, DAI FISIP UI, 2006, hal 11.

<sup>65</sup> *Ibid*, hal. 7.

<sup>66</sup> John W. Creswell, Research Design: Qualitative and Quantitative Approaches (California: Sage Publications Inc., 1994), hal 146.

Ini berarti karakteristik dari 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, (d) hakekat fenomenanya mungkin tidak cocok dengan ukuran-ukuran kuantitatif.

Adapun ciri-ciri utama penelitian kualitatif adalah sebagai berikut:<sup>67</sup>

1. Peneliti terlibat secara langsung dengan setting sosial penelitian

Peneliti tidak dapat dengan mudah mewakili kehadirannya di lapangan melalui orang lain. Oleh sebab itu peneliti harus memiliki waktu untuk dapat mengamati hal-hal yang berhubungan dengan *setting* sosial penelitian secara utuh apa adanya.

2. Bersifat deskriptif

Dalam melakukan penelitian kualitatif, waktu pengumpulan data, pada umumnya seorang peneliti dapat menemukan data penelitian dalam bentuk kata-kata, gambar, datadi sini bermaksud adalah transkrip-transkrip wawancara, catatan data lapangan, dokumen pribadi, dan lain-lainnya. Data penelitian tersebut haruslah dideskripsikan oleh peneliti.

3. Menekankan makna proses daripada hasil penelitian

Maksudnya data, perilaku, gambar, dan sebagainya hanya bermakna jika diberikan verifikasi atau tafsiran secara akurat oleh peneliti. Tafsiran menjadi bermakna bilamana peneliti dapat melalui proses penelitian dengan perspektif data perilaku atau gambar itu bermakna. Makna yang dimiliki dari orang yang dipelajari adalah suatu hal yang utama. Penelitian kualitatif lebih menekankan kepada proses terutama bermanfaat pada bidang sains sosial dan dunia pendidikan dalam rangka mengatasi dan memprediksi masalah yang diteliti.

---

<sup>67</sup> Iskandar, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Jakarta: Gaung Persada Press, 2009, hal 37.

#### 4. Menggunakan pendekatan analisis induktif

Analisis induktif ini dimulai dari pengamatan fenomena-fenomena secara empiris, kemudian menafsirkan hasil penelitian dan diinterpretasi atau dimaknai sebagai kesimpulan untuk membangun teori dan hipotesis. Makna pendekatan induktif menemukan format membangun teori. Peneliti dituntut membangun teori dengan cara menghubungkan dengan fenomena-fenomena atau fakta informasi yang dipelajari di lapangan, informasi tersebut dianalisis atau diseleksi dan dikembangkan menjadi pertanyaan, dengan demikian data yang dikumpulkan mengenai pertanyaan dianalisis berupa pengelompokan data, disajikan dan ditafsirkan dan ditarik kesimpulan.

#### 5. Peneliti merupakan instrument utama (*human instrument*)

Pendekatan penelitian kualitatif dalam pengumpulan data penelitian di lapangan, peran peneliti merupakan instrumen oleh karena itu seorang peneliti harus siap untuk memasuki setting sosial objek, dan diharapkan peneliti mampu menguasai wawasan terhadap bidang yang diteliti.

Dalam penelitian ini, peneliti melakukan wawancara secara mendalam dengan orang-orang berkompeten, yaitu pihak Direktorat Jenderal Pajak. Disamping itu peneliti juga melakukan wawancara mendalam dengan pihak akademisi dan pihak praktisi untuk mengetahui pendapat mereka mengenai kebijakan pemerintah tersebut. Hasil wawancara dan studi kepustakaan dianalisis sehingga dapat menjawab pertanyaan penelitian. Oleh karena itu peneliti memilih pendekatan kualitatif dalam penelitian ini.

### 3.2 Jenis atau Tipe Penelitian

Berdasarkan karakteristik masalah yang diteliti, maka penelitian ini termasuk penelitian deskriptif, yaitu penelitian yang dilakukan terhadap masalah-masalah berupa fakta-fakta saat ini dari suatu populasi. Jadi penelitian ini tidak hanya menggambarkan atau menjelaskan mengenai data yang diperoleh, akan tetapi juga akan menganalisis dan menginterpretasikan data tersebut.

Menurut Surakhmad penelitian deskriptif adalah:<sup>68</sup> suatu penelitian yang berusaha menggambarkan atau menjelaskan secermat mungkin mengenai suatu hal dari data yang ada. Penelitian deskriptif ini tidak terbatas pada pengumpulan dan penyusunan data, tetapi meliputi analisis dan interpretasi tentang arti data itu, menjadi suatu wahana dan konklusi dalam berfikir logis, praktis, dan teoritis.

### 3.3 Metode dan Strategi Penelitian

#### 3.3.1 Pengumpulan Data

Menurut Bogdan dan Biklen serta Lincoln dan Guba, sebagaimana dikutip oleh Moleong, salah satu ciri dari penelitian kualitatif adalah digunakannya metode-metode kualitatif. Metode ini terdiri dari pengamatan, wawancara, atau penelaahan dokumen.<sup>69</sup> Untuk memperoleh data dan informasi yang dibutuhkan dalam penelitian ini digunakan beberapa teknik dan alat pengumpulan data sebagai berikut:

##### 1. Studi kepustakaan (Library Research)

Teknik pengumpulan data studi kepustakaan yang dilakukan adalah dengan membaca dan mempelajari buku-buku ilmiah, majalah, paper, jurnal, surat kabar, artikel di internet, ketentuan-ketentuan yang diatur dalam Undang- Undang (UU) perpajakan Indonesia dan Internasional serta ketentuan-ketentuan berupa keputusan Direktur Jenderal Pajak dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak yang berkaitan dengan perlakuan atas *transfer pricing*.

##### 2. Studi lapangan

Studi lapangan ini dilakukan dengan cara melakukan wawancara mendalam menggunakan pedoman wawancara kepada pihak-pihak yang

<sup>68</sup> Winarno Surakhmad, *Pengantar Penelitian Ilmiah Dasar: Metode dan Teknik*, Bandung, 1998, hal 139.

<sup>69</sup> Lexy J. Moleong, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Bandung: PT Remaja Rosdakarya, 2007, hal 9.



dalam tugas atau jabatannya banyak berhubungan dan memahami permasalahan yang diangkat dalam penelitian ini.

Wawancara didefinisikan oleh Patton sebagai:

*“Open ended questions and probes yield in-depth responses about people’s experiences, opinions, feelings, and knowledge. Data consist of verbatim quotations with sufficient context to be interpretable.”*<sup>70</sup>

Sedangkan menurut Kartono interview atau wawancara adalah suatu percakapan yang diarahkan pada suatu masalah tertentu; ini merupakan proses tanya jawab lisan, dimana dua orang atau lebih berhadap-hadapan secara fisik.<sup>71</sup>

Wawancara dilakukan secara mendalam dengan berbagai pihak yang dianggap mengetahui dengan pasti dan memiliki kompetensi terkait masalah penelitian.

### 3.3.2 Strategi Analisis Data

Teknik analisis data menurut Neuman adalah:

*In general, data analysis means a search for patterns in data-reccurent behaviours, objects, or budy of knowledge. Once a pattern is identified, it is interpreted in terms of socisl theory ot 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.*<sup>72</sup>

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 atau kejadian-kejadian masa

<sup>70</sup> Michael Quinn Patton, *Qualitative Research and Evaluations Methods*, Third Edition, London : Sage Publications, 2002, hal. 4.

<sup>71</sup> K. Kartono, *Pengantar Metodologi Research Sosial*, Bandung : Penerbit Alumni, 1980, hal. 171.

<sup>72</sup> W, Lawrence Neuman, *Social Research Methods : Qualitative and Quantitative Approaches*, Needdham Heights; A Viacom Company, 1991, hal426-427.

lalu atau bentuk-bentuk social kepada interpretasi yang lebih umum dari makna tersebut.

Proses analisis data kualitatif dalam penelitian ini dilakukan dengan menelaah data dari hasil wawancara dengan informan penelitian, catatan lapangan, dan dokumentasi terkait dengan masalah penelitian. Sebelumnya peneliti membuat catatan penelitian dalam bentuk transkrip data yaitu merubah catatan ke dalam bentuk tertulis, yang disertai dengan pembentukan koding dan kategorisasi data.<sup>73</sup> Dalam analisis data, peneliti melakukan tahap reduksi data sehingga peneliti tidak menggambarkan semua temuan yang didapat dari lapangan, melainkan hanya data penting dan relevan untuk membantu memecahkan masalah penelitian.

Peneliti juga melakukan *triangulasi* yaitu proses check dan recheck antara satu sumber dengan sumber data lainnya.<sup>74</sup> Setiap data yang ditelaah tersebut harus diketahui maksud serta maknanya, kemudian dihubungkan dengan masalah penelitian. Data yang terkumpul disajikan dalam bentuk kutipan-kutipan langsung atau penjelasan dari hasil wawancara dengan informan penelitian.

### 3.4 Nara Sumber atau Informan

Studi lapangan yang dilakukan dalam penelitian ini salah satunya adalah dengan melakukan wawancara mendalam terhadap para nara sumber berkaitan dengan kasus praktik penghindaran pajak oleh PT XYZ melalui *transfer pricing*. Nara sumber tersebut adalah:

a. Pihak Direktorat Jenderal Pajak

Penelitian ini direncanakan menggali informasi berkaitan dengan pemeriksaan dan penyidikan PT XYZ melalui wawancara dengan Pak Joko Galungan sebagai Kepala seksi pemeriksaan transaksi perusahaan grup Direktorat pemeriksaan dan penagihan DJP.

---

<sup>73</sup> Irwana, Prasetyo, *Op. cit.*, hal. 76

<sup>74</sup> Irwana, Prasetyo, *Op. cit.*, hal. 76

b. Pihak Direktorat Jenderal Pajak

Penelitian ini direncanakan menggali informasi berkaitan dengan pelaksanaan *transfer pricing* yang dilakukan oleh PT XYZ melalui wawancara dengan Pak Irfan Maksum sebagai Kepala Seksi Pengurangan Keberatan dan Banding DJP.

c. Praktisi Akademis

Penelitian ini direncanakan menggali informasi berkaitan dengan Kebijakan *transfer pricing* di Indonesia terutama dari kajian akademis, melalui wawancara dengan Pak Gunadi selaku pengajar yang memahami perpajakan internasional di Universitas Indonesia.

d. Pihak Konsultan Pajak

Penelitian ini direncanakan menggali informasi berkaitan dengan Kebijakan *transfer pricing* di Indonesia melalui wawancara dengan Pak Wisamodro Jati selaku konsultan pajak yang memahami mengenai *transfer pricing*.

e. Wajib Pajak

Dalam hal ini penulis ingin mengetahui sejauh mana Wajib Pajak memahami mengenai pelaksanaan *transfer pricing* dilihat dari ketentuan perpajakan di Indonesia *transfer pricing*.

### 3.5 Objek Penelitian

Penelitian ini menggunakan studi kasus PT XYZ untuk tahun pajak 2007 yang diindikasikan melakukan tindak pidana perpajakan melalui skema *transfer pricing*.

### 3.6 Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini melakukan analisis kebijakan perpajakan terhadap pencegahan praktik penghindaran pajak oleh perusahaan pertambangan melalui *transfer pricing* di Indonesia. Di mana dengan membatasi masalah pada pengaturan ketentuan perpajakan di Indonesia terhadap skema *transfer pricing*

dan pelaksanaan *transfer pricing* pada PT XYZ dilihat dari ketentuan perpajakan di Indonesia.



## BAB 4

### GAMBARAN UMUM PT XYZ DAN PERATURAN PERPAJAKAN

#### 4.1 Gambaran Umum PT XYZ

PT XYZ merupakan perusahaan tambang batubara yang beroperasi pada tahun 1992. PT XYZ merupakan perusahaan modal asing (PMA) yang dimiliki oleh X dan Y Ltd. Jenis Perizinan adalah Kontrak Karya (CoW)/PKP2B, di mana tahapan kegiatannya adalah produksi untuk 30 tahun( 18 Nov 1990 s/d 17 Nov 2020) , produk batubara (curah). Secara garis besar akan dijelaskan proses penambangan PT XYZ sebagai berikut:

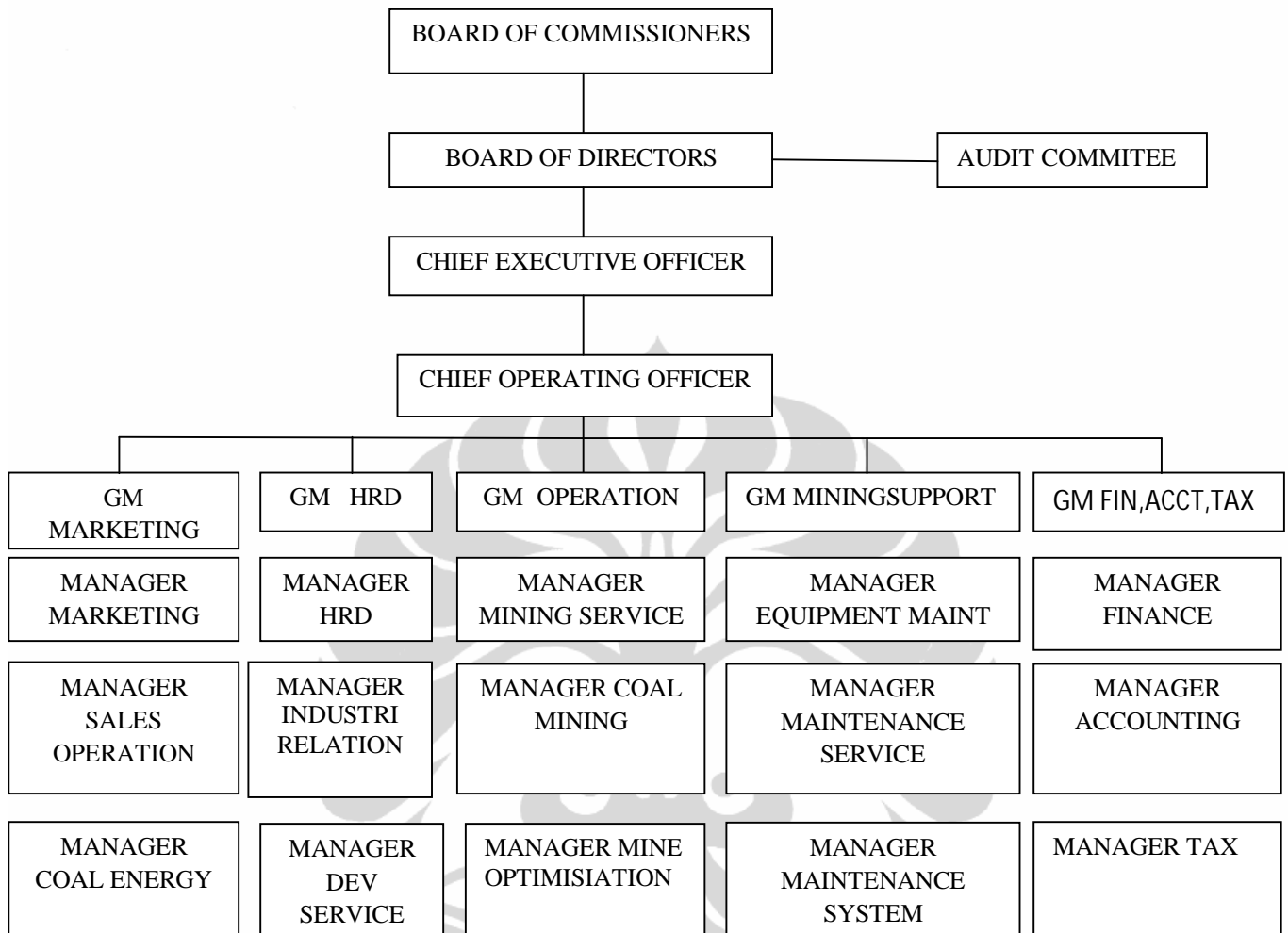
##### Proses Penambangan PT XYZ

Batu bara yang diproduksi oleh PT XYZ diklasifikasikan ke dalam beberapa kelas berdasarkan kualitasnya. Batu bara yang siap jual terbagi menjadi beberapa jenis yaitu batubara jenis A, B dan C. Batu bara A adalah batu bara kelas terbaik yang bermutu tinggi. Batu bara kelas berikutnya adalah jenis B yang terbagi menjadi beberapa spesifikasi berdasarkan nilai kalori. Kelas batu bara yang ke-3 adalah Batubara jenis C yang dibagi lagi dengan spesifikasi yang berbeda menjadi 2 tipe . Batu bara A termasuk salah satu batu bara bermutu tinggi yang diperdagangkan di pasar internasional. Batu bara ini merupakan batu bara bitumin yang sangat mudah menguap (volatile) dengan nilai kalor yang tinggi, kandungan abu yang sangat rendah, kandungan sulfur yang sedang, dan total kelembaban yang relatif rendah. Batu bara A juga merupakan salah satu jenis batu bara yang mengkilat dengan kandungan vitrinite yang tinggi. Batu bara B serupa dengan Batu bara A, namun jenis ini memiliki kadar kelembaban yang lebih tinggi dan energinya lebih rendah. Sementara itu, Batu bara C merupakan batu bara sub-bitumin yang sangat bersih dengan kandungan sulfur,abu yang sangat rendah.

## Tanggung Jawab Terhadap Produk

Sebagai bagian dari komitmen perusahaan untuk menghasilkan produk yang aman, pemantauan terhadap kualitas produk merupakan komponen yang sangat penting dalam proses perencanaan, pelaksanaan, pemantauan serta kontrol terhadap proses penambangan, penyediaan batu bara, serta proses pengangkutan. Quality Control Team memonitor tersebut selama 24 jam untuk memastikan tidak adanya produk yang tidak berkualitas. Walaupun survei pelanggan tidak dilakukan oleh PT XYZ pada tahun 2009 ini, tidak adanya keluhan dari customer mengenai adanya dampak negatif dari penggunaan produk merupakan suatu indikasi kepuasan pelanggan XYZ. Selain itu intensitas pelanggan yang terus memperpanjang kontrak pembelian menjadi sebuah indikasi bahwa produk kami aman digunakan. Kepercayaan pelanggan ini juga tidak lepas dari prestasi PT XYZ yang terus mempertahankan sertifikasi OHSAS 18001 di bidang kesehatan dan keselamatan kerja dan ISO 14001 di bidang lingkungan pada tahun 2009 ini. Oleh karena produk XYZ adalah batu bara, maka pengemasan produk secara khusus tidak dilakukan.

## Struktur Organisasi



### 4.2 Peraturan Perpajakan Transaksi *Transfer Pricing* Berdasarkan Ketentuan Perpajakan di Indonesia

Analisis administrasi pajak menyangkut kebijakan perpajakan mengenai *transfer pricing* yang dilakukan PT XYZ dapat dijelaskan sebagai berikut:

#### 1. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan Pasal 18 ayat (3) berbunyi:

“Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib

Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa”.

**2. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan Pasal 18 ayat (3a) berbunyi:**

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

Berdasarkan penjelasan Pasal 18 ayat (3a) Undang-undang PPh 2000 (*Advanced Pricing Agreement*) didefinisikan sebagai berikut *Advanced Pricing Agreement* adalah kesepakatan antara wajib pajak dengan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang diusulkan kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) dengannya.<sup>75</sup>

**3. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP - 01/PJ.7/1993**

Tentang pedoman pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa. Didalam keputusan ini menetapkan pedoman pemeriksaan pajak sebagaimana tercantum dalam lampiran keputusan ini sebagai pedoman pelaksanaan dan tata cara pemeriksaan dibidang perpajakan terhadap wajib pajak yang mempunyai

hubungan istimewa, sebagai tambahan atas Pedoman Pemeriksaan Pajak sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Kep-01/PJ.7/1990 tanggal 15 Nopember 1990.

Oleh karena itu dalam pemeriksaan pajak untuk menghitung berapa sebenarnya pajak terhutang atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) terutama antara wajib pajak dalam negeri (Indonesia) dengan wajib pajak (pihak

---

<sup>75</sup> Memori Penjelasan Pasal 18 ayat (3) huruf a Undang-undang Nomor 7 Tahun 198 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan.



yang berkedudukan di *Tax haven Countries* (negara yang memungut pajak lebih rendah dari Indonesia) , pemeriksa perlu menentukan harga yang wajar (*arm's length price*) atas transaksi- transaksi yang dapat dikelompokkan

sebagai berikut :

- a. Penentuan harga barang.
- b. Penentuan imbalan atas jasa, imbalan karena penggunaan harta atau hak.
- c. Perhitungan pembebanan biaya tidak langsung yang dialokasikan dari kantor pusatnya, seperti biaya pengawasan, administrasi/sekretariat, perencanaan dan sebagainya.
- d. Penentuan besarnya bunga pinjaman.

Sehubungan dengan permasalahan tersebut di atas maka perlu diberikan Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa. Pedoman ini merupakan tambahan atas keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep.01/ PJ.7/ 1990 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak (Pedoman Pemeriksaan Pajak) , oleh karena itu mengenai hal-hal yang bersifat umum yang telah diatur dalam keputusan tersebut tetap harus dipatuhi dalam melakukan pemeriksaan terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan pemasok maupun pelanggan yang terutama berkedudukan di *tax haven countries*, harus dipelajari kemungkinan adanya *over* dan *under invoicing*.

#### **4. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 04/PJ.7/1993**

Mengenai petunjuk penanganan kasus-kasus *transfer pricing*. Sebagaimana dimaklumi bahwa dalam Pasal 18 ayat (2) dan (3) UU PPh 1984 beserta penjelasannya dan Pasal 2 ayat (1) dan (2) UU PPN 1984 beserta penjelasannya diatur wewenang Direktur Jenderal Pajak untuk mengatur lebih lanjut mengenai perlakuan perpajakan atas transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa. Ketentuan tersebut berkaitan pula dengan Pasal 5 ayat (1) dan (2) serta Pasal 9 ayat (1) huruf e UU PPh 1984.

Hubungan istimewa antara Wajib Pajak Badan dapat terjadi karena pemilikan atau penguasaan modal saham suatu badan oleh badan lainnya sebanyak 25% atau lebih, atau antara beberapa badan yang 25% atau lebih sahamnya dimiliki oleh suatu badan. Sedangkan untuk Wajib Pajak Perseorangan hubungan istimewa dapat terjadi karena hubungan keluarga sedarah atau semenda dalam garis lurus atau kesamping satu derajat.

Hubungan istimewa antara Wajib Pajak Perseorangan dianggap terjadi misalnya antara ayah, ibu, anak, saudara (kandung), mertua, anak tiri dan ipar. Hubungan istimewa dimaksud dapat mengakibatkan kurang-wajaran harga, biaya atau imbalan lain yang direalisasikan dalam suatu transaksi usaha. Secara universal transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dikenal dengan istilah *transfer pricing*. Hal ini dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya dari satu Wajib Pajak ke Wajib Pajak lainnya, yang dapat direkayasa untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terhutang atas Wajib Pajak-Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut.

Kekurang wajaran sebagaimana tersebut di atas dapat terjadi pada :

1. Harga penjualan.
2. Harga pembelian.
3. Alokasi biaya administrasi dan umum (overhead cost).
4. Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (shareholder loan).
5. Pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lainnya.
6. Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar.

7. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya dummy company, letter box company atau re-invoicing center).

Pengaturan *Transfer Pricing* dari sisi Kebijakan Administratif:

### 1. Pasal 18 ayat (3) Undang-undang Pajak Penghasilan

Hampir dalam setiap undang-undang perpajakan dapat dijumpai aturan-aturan yang mengatur perlakuan pajak terhadap transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Aturan tersebut merupakan dasar hukum bagi fiskus untuk melakukan koreksi atas transaksi yang terjadi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Seringkali aturan tersebut juga disebut sebagai aturan yang memecahkan masalah *transfer pricing*. UU Pajak Penghasilan juga mempunyai aturan yang menangani transfer pricing, yaitu Pasal 18. Aturan transfer pricing biasanya mencakup beberapa hal, yaitu pengertian "hubungan istimewa", wewenang menentukan perbandingan utang dan modal (*thin capitalization*), dan wewenang untuk melakukan koreksi dalam hal terjadi transaksi yang tidak *arm's length*.

Pasal 18 UU Pajak Penghasilan berbunyi:

- Ayat (3) Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.
- Ayat (3a) Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak

yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir.

- Ayat (3b) Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau badan yang dibentuk untuk maksud demikian (*special purpose company*), dapat ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian tersebut sepanjang Wajib Pajak yang bersangkutan mempunyai hubungan istimewa dengan pihak lain atau badan tersebut dan terdapat ketidakwajaran penetapan harga.
- Ayat (3c) Penjualan atau pengalihan saham perusahaan antara (*conduit company* atau *special purpose company*) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara yang memberikan perlindungan pajak (*tax haven country*) yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia dapat ditetapkan sebagai penjualan atau pengalihan saham badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia.
- Ayat (3d) Besarnya penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dari pemberi kerja yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia dapat ditentukan kembali, dalam hal pemberi kerja mengalihkan seluruh atau sebagian penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri tersebut ke dalam bentuk biaya atau pengeluaran lainnya yang dibayarkan kepada perusahaan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tersebut.

- Ayat (3e) Pelaksanaan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (3b), ayat (3c), dan ayat (3d) diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.
- Ayat (4) Hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sampai dengan ayat (3d), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila:
  - a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;
  - b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
  - c. terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

Jika terjadi transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (4) tersebut, Direktur Jenderal Pajak diberi wewenang melakukan koreksi sebagaimana dirumuskan di ayat (3), yang berbunyi sebagai berikut: "Direktur Jenderal Pajak berwenang menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya penghasilan kena pajak bagi WP yang mempunyai hubungan istimewa dengan WP lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa."

Rumusan tersebut menunjukkan ada dua hal yang harus dipenuhi agar Dirjen Pajak dapat melakukan koreksi, yaitu terdapat hubungan istimewa antara

pihak-pihak yang melakukan transaksi dan transaksi tersebut tidak menunjukkan kewajaran dan kelaziman usaha.

## 2. Pasal 9 OECD Model

Pasal 9 OECD Model mengatur tentang hubungan istimewa dalam konteks transfer pricing sebagai berikut:

1. *Where*
  - a. *an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*
  - b. *the same persons participate directly or indirectly in the management control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State and either case are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would but for those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.*
2. *Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State-and taxes accordingly- profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged there in on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting State shall if necessary consult each other.*

Ketentuan Pasal 9 OECD Model terdiri dari dua ayat, yaitu merumuskan secara umum hubungan istimewa dan transaksi antara pihak-pihak yang

mempunyai hubungan istimewa yang tidak menunjukkan *arm's length*. Bagian pertama dari ketentuan diatas merupakan definisi umum dari hubungan istimewa sedangkan bagian kedua mengatur bahwa dalam hal transaksi yang terjadi tidak menunjukkan *arm's length*, dilakukan penentuan kembali besarnya laba usaha atau keuntungan dari transaksi tersebut seperti seandainya terjadi antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

Pada dasarnya Pasal 18 ayat (3) Undang-undang Pajak Penghasilan dan Pasal 9 OECD Model , kedua aturan tersebut sama yaitu dalam hal ada transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, perlu dilakukan koreksi sehingga mencerminkan transaksi yang terjadi antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Koreksi atas transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa hanya dilakukan apabila transaksi tersebut tidak mencerminkan transaksi yang terjadi seandainya dilakukan oleh pihak-pihak yang independen. Untuk keperluan penerapan Pasal 18 ayat (3) perlu diatur koreksi yang harus dilakukan dalam hal terjadi transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, sehingga koreksi yang dilakukan akan konsisten. Perlu penegasan dalam rangka pelaksanaan Pasal 18 ayat (3), harus dilakukan koreksi lanjutan apabila koreksi tersebut dilakukan atas transaksi antara wajib pajak dalam negeri.

### **Sanksi Administrasi Perpajakan**

Bunga 2% perbulan

**Tabel 4.1**

### **Sanksi Administrasi Perpajakan**

No	Masalah	Dasar Hukum
1	Sanksi administrasi perpajakan berupa bunga sebesar 2 % (dua persen) perbulan yang dicantumkan dalam Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar. Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan	Pasal 13 ayat (2)

	masih terdapat pajak yang kurang dibayar. (maksimum 24 bulan)	
--	------------------------------------------------------------------	--

Kenaikan 50% atau 100%

**Tabel 4.2**

**Sanksi Administrasi Perpajakan**

No	Masalah	Dasar Hukum
1	Dikeluarkan SKPKB dengan perhitungan secara jabatan:	
	a. Tidak memasukkan SPT Tahunan PPh Pasal 29	SKPKB ditambah kenaikan 50%
	b. Tidak menyelenggarakan pembukuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28	SKPKB ditambah kenaikan 50%
	c. Tidak memperlihatkan buku/dokumen, tidak memberi keterangan, tidak memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan, sebagaimana dimaksud Pasal 29	SKPKB ditambah kenaikan 50%
2	Dikeluarkan SKPKBT karena ditemukan data baru, data yang semula belum terungkap setelah dikeluarkan SKPKBT.	SKPKBT 100%
3	Pembetulan sendiri, SPT Tahunan atau SPT masa tetapi belum disidik.	SKPKBT 100%



Sumber UU Nomor 28 Tahun 2007

## **UU KUP**

### **Pasal 38**

Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar,

sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana dengan pidana kurungan paling lama satu tahun dan atau denda paling tinggi dua kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang bayar.

### Penjelasan Pasal 38

Pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenakan sanksi administrasi, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenakan sanksi pidana. Perbuatan atau tindakan sebagaimana dimaksud dalam pasal ini bukan merupakan pelanggaran administrasi tetapi merupakan tindak pidana. Dengan adanya sanksi pidana tersebut, diharapkan tumbuhnya kesadaran Wajib Pajak untuk mematuhi kewajiban perpajakan seperti yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

Kealpaan yang dimaksud dalam Pasal ini berarti tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajibannya, sehingga perbuatan tersebut menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

### **Pasal 39**

- 1) Setiap orang yang dengan sengaja:
  - a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;

- b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
  - c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
  - d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
  - e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
  - f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
  - g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
  - h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi online di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau
  - i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.
- 2) Pidana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditambahkan 1 (satu) kali menjadi 2 (dua) kali sanksi pidana apabila seseorang melakukan lagi tindak pidana di bidang perpajakan sebelum lewat 1 (satu) tahun, terhitung sejak selesainya menjalani pidana penjarayang dijatuhkan.
- 3) Setiap orang yang melakukan percobaan untuk melakukan tindak pidana menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud

pada ayat (1) huruf b, atau menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap, sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf d, dalam rangka mengajukan permohonan restitusi atau melakukan kompensasi pajak atau pengkreditan pajak, dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 2 (dua) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah restitusi yang dimohonkan dan/atau kompensasi atau pengkreditan yang dilakukan.



## BAB 5

### ANALISIS PRAKTIK *TRANSFER PRICING* OLEH PT XYZ DAN KEBIJAKAN DIREKTORAT JENDERAL PAJAK UNTUK MENGATASI PRAKTIK *TRANSFER PRICING*

#### 5.1 Pelaksanaan Transaksi *Transfer Pricing* PT XYZ

Pelaksanaan transaksi *transfer pricing* yang dilakukan oleh PT XYZ:

1. PT ABC merupakan *parent company* dari PT XYZ, dimana PT XYZ merupakan *subsidiary company* dari PT ABC yang bergerak dibidang perusahaan tambang batu bara .
2. Penjualan batu bara seharusnya bisa dilakukan langsung oleh PT XYZ kepada *end user*, tetapi dibelokkan terlebih dahulu ke PT DEF. Sebagai catatan, 70 persen saham PT DEF dikuasai oleh PT ABC.
3. Penjualan batu bara yang dilakukan PT XYZ kepada PT DEF hanya dihargai separuh dari harga yang biasa dilakukan jika PT XYZ menjual langsung kepada pembeli atau *end user*.

Di mana sesuai dengan hasil analisis pada tesis ini mengacu pada tahun 2007 dapat dibuktikan bahwa PT XYZ hanya menjual batu bara separuh dari harga yang biasa dilakukan PT XYZ jika menjual langsung kepada *end user*.

Berdasarkan perjanjian antara PT XYZ dengan PT DEF bulan juni tahun 2007 disepakati bahwa *fixed forward price* adalah sebagai berikut:<sup>76</sup>

$$\left[ \frac{\text{Actual CV (GAR Basic) Of Shipment of Product As Per Invoice}}{6,322 \text{ Kcal/Kg GAR}} \right]$$

<sup>76</sup> Long Term Supply Agreement PT XYZ Between PT DEF, dated 26 June 2007.

**Dimana harga US\$ X per tone of Product.**

*Where CV means calorific value of the Product and GAR means gross as received.*

Kementerian Energi Sumber Daya Mineral (ESDM) belum mengeluarkan harga acuan untuk batu bara pada tahun 2007. Hal ini senada dengan hasil wawancara dengan Rostiana dari Asosiasi Pertambangan Barubara Indonesia sebagai berikut:

“Kementerian Energi Sumber Daya Mineral baru mengeluarkan Harga Batubara Acuan (HBA) pada tahun 2009. Kementerian ESDM baru mengeluarkan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 17 Tahun 2010 mengenai Tata Cara Penetapan Harga Patokan Penjualan Mineral dan Batubara, berlaku mulai 23 September 2010”.<sup>77</sup>

Sehingga untuk menggunakan data pembanding Harga Acuan Batubara untuk transaksi yang dilakukan oleh PT XYZ pada tahun 2007 dengan menggunakan Harga Acuan Batubara Internasional. Dimana Harga Acuan Batubara Internasional menggunakan indeks batubara yaitu *New Castle Index, Global Coal, Platts, dan Indonesia Coal Index*.

Harga acuan batubara menurut *Australian thermal coal* sumber dari *Global Coal*:<sup>78</sup>

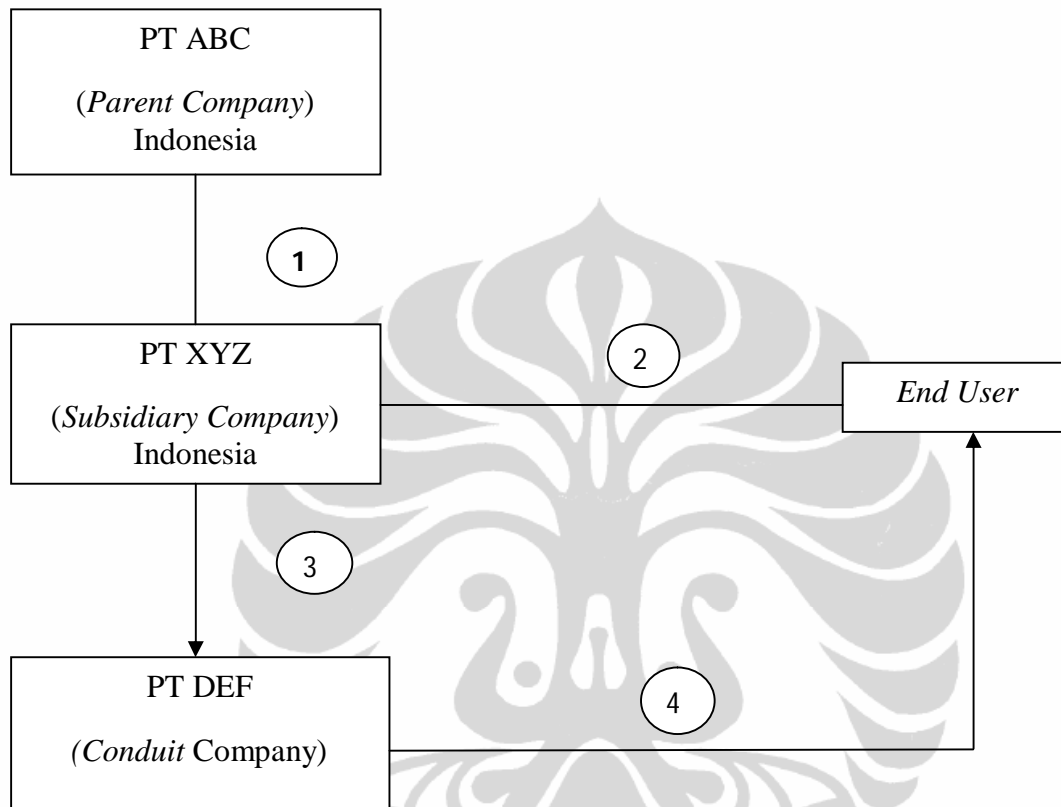
**Dimana harga US\$ 2X per tone of Product**

4. Selanjutnya , penjualan batu bara yang dilakukan PT DEF ke *end user* dengan harga pasar. Akibatnya omset penjualan batu bara PT XYZ jauh lebih rendah dari perhitungan jika batu bara dijual langsung.

<sup>77</sup> Wawancara dengan Asosiasi Pertambangan Batubara Indonesia pada tanggal 20 Juli 2011.

<sup>78</sup> Coal Australian Thermal Coal Daily Price sumber Global coal.

Gambar 5.1

Transaksi *Transfer Pricing* PT XYZ

Sumber : Diolah sendiri

Dalam transaksi antar PT XYZ dengan PT DEF yang ada hubungan istimewa, unsur penghasilan dan pengurang tersebut belum tentu sama bila dibandingkan dengan transaksi yang dilakukan antar pihak yang independen, yang dampaknya pelaporan penghasilan dan pengurang untuk menghitung Penghasilan Kena Pajak tidak sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Oleh karenanya sesuai dengan ketentuan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, Maksud diadakannya ketentuan ini adalah untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak, yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari

semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan atau biaya tersebut dapat dipakai beberapa pendekatan, misalnya data pembanding, alokasi laba berdasar fungsi atau peran serta dari Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan indikasi serta data lainnya.

Demikian pula kemungkinan terdapat penyertaan modal secara terselubung dengan menyatakan penyeteroran modal tersebut sebagai utang, maka Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan utang tersebut sebagai modal perusahaan. Penentuan tersebut dapat dilakukan misalnya melalui indikasi mengenai perbandingan antara modal dengan utang yang lazim terjadi antara para pihak yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa atau berdasar data atau indikasi lainnya.

Hubungan istimewa menjadi dasar bagi pemeriksa untuk melakukan penelitian mendalam, dan melakukan perhitungan kembali atas kewajaran harga transfer apabila terdapat hubungan istimewa antara PT XYZ dengan PT DEF sebaliknya apabila pemeriksa tidak dapat membuktikan adanya hubungan istimewa antara kedua pihak, maka administrasi pajak tidak berwenang untuk melakukan koreksi harga.

Sedangkan menurut Pasal 9 ayat (1) *OECD Model Taxation* disebutkan bahwa koreksi fiskal hanya dapat dilakukan apabila telah terpenuhi dua syarat yaitu:

1. Perusahaan-perusahaan yang akan dikoreksi harus saling memiliki hubungan istimewa.

Otoritas pajak suatu negara diberi wewenang untuk melakukan koreksi (primary adjustment) atas transaksi yang tidak mencerminkan harga wajar sepanjang transaksi tersebut dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Dengan kata lain suatu negara

diperkenankan melakukan *primary adjustment*, sepanjang transaksi yang dilakukan tersebut tidak sesuai dengan prinsip harga pasar wajar dan transaksi tersebut dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.<sup>79</sup>

Oleh karena itu definisi hubungan istimewa merupakan hal yang sangat penting dalam konteks *transfer pricing*. Ketidaksesuaian definisi mengenai apa yang dimaksud dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa antara suatu negara dengan negara yang lain akan menyebabkan terjadinya pemajakan berganda. Hal ini disebabkan negara mitra perjanjian tidak akan mau melakukan *corresponding adjustment* kalau *primary adjustment* yang dilakukan tidak sesuai dengan definisi hubungan istimewa yang diatur dalam ketentuan domestic negaranya. Dengan alasan tersebut definisi tentang hubungan istimewa merupakan faktor penting dalam konteks *transfer pricing*.

2. Transaksi yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan tersebut tidak mencerminkan harga pasar yang wajar (*arm's length price*). Definisi dari hubungan istimewa dan harga pasar wajar serta penjelasan atas metode-metode apa saja yang harus diaplikasikan untuk menentukan apakah suatu transaksi telah sesuai dengan harga pasar wajar merupakan hal yang penting dalam konteks *transfer pricing* karena *contracting state* lainnya tidak akan mau melakukan *corresponding adjustment* kalau *primary adjustment* yang dilakukan tidak sesuai dengan ketentuan domestik dari negara mereka sehingga dapat terjadi pemajakan berganda. Oleh karena itu agar tidak terjadi tubrukan kepentingan pemajakan perlulah diatur di dalam P3B.

Hal ini sesuai dengan Prinsip harga pasar wajar (*arm's length principle*) merupakan suatu kriteria untuk menentukan nilai transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Menurut prinsip harga pasar wajar ini, transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai

---

<sup>79</sup> Darussalam, Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing untuk Tujuan Perpajakan*, Danny Darussalam Tax Center hal 14,2008.



hubungan istimewa seharusnya mengacu kepada harga pasar wajar, yaitu ditentukan berdasarkan harga yang terjadi seandainya transaksi tersebut dilakukan oleh pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa.

Secara teoritis prinsip harga pasar wajar didasarkan atas transaksi yang sama (*the same transaction*) dan dalam kondisi yang sama (*same circumstances*) yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Akan tetapi transaksi dan kondisi yang sama seperti tersebut dalam praktiknya jarang atau tidak pernah terjadi. Oleh karena itu dalam aplikasinya jarang atau tidak pernah terjadi. Oleh karena itu dalam aplikasinya penentuan harga pasar wajar didasarkan atas transaksi yang dapat diperbandingkan (*comparable transactions*) dan dalam kondisi yang dapat diperbandingkan (*comparable circumstances*) ketika tidak terdapat transaksi yang benar-benar sama.<sup>80</sup>

Walaupun di dalam Pasal 9 ayat (1) *OECD Model Taxation* telah diberikan definisi dari hubungan istimewa dan harga pasar wajar namun ada dua hal yang belum dijelaskan di dalam pasal tersebut yaitu belum ada penjelasan mengenai apa yang dimaksud dengan pengendalian, partisipasi dalam suatu manajemen, dan partisipasi dan mengenai metode-metode apa saja yang dapat diaplikasikan dalam menentukan apakah suatu transaksi telah sesuai dengan harga pasar wajar. Kemudian mengenai metode-metode untuk menentukan harga pasar yang wajar, pada tahun 1979 *OECD* mengeluarkan *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* yang di dalamnya dikemukakan mengenai metode tradisional (*comparable uncontrolled price, resale price, dan cost plus method*) dan metode lainnya (*profit split dan transactional net margin method*) dari harga pasar wajar.

---

<sup>80</sup> Robert Feinschreiber, *Transfer Pricing Methods: An Applications Guide*, John Wiley & Sons Inc, 2004, hal 41.

Begitu pula dengan pendapat yang dikemukakan oleh Irfan Maksum dengan melihat bagaimana pelaksanaan *transfer pricing* dengan menganalisis *Comparability analysis* dan *function analysis*:<sup>81</sup>

“Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, wajib menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Langkah pertama dalam menerapkan prinsip ini adalah melakukan analisis kesebandingan (*comparability analysis*) sebelum Wajib Pajak menentukan metode penentuan harga transfer (*transfer pricing*) yang tepat”.

Analisis Kesebandingan adalah analisis yang dilakukan oleh Wajib Pajak atau Direktorat Jenderal Pajak atas kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa untuk diperbandingkan dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, dan melakukan identifikasi atas perbedaan kondisi dalam kedua jenis transaksi dimaksud.

Menurut pendapat Irfan Maksum langkah-langkah yang dapat dilakukan dalam melakukan analisis kesebandingan yaitu:

1. Melakukan analisis kesebandingan barang dimana dalam melakukan analisis kesebandingan barang yang diperbandingkan adalah harga jual dari barang tersebut.

Misal nya saja PT XYZ yaitu dengan melihat harga yang menjadi acuan batubara di Indonesia. Melakukan analisis yang menjadi pembeli batubara PT XYZ yang mempunyai hubungan istimewa dengan PT XYZ dan memperbandingkan pembeli batubara PT XYZ yang tidak mempunyai hubungan istimewa dengan PT XYZ. Sedangkan langkah yang kedua bisa dilakukan analisis dengan membandingkan melalui pasar internasional yaitu melakukan analisis statistik harga rata-rata. Selain melakukan analisis dengan pasar internasional dapat juga melakukan perbandingan dengan pasar local yang menjual batubara dan melakukan statistik harga rata-rata. Setelah mendapatkan statistic harga di pasar internasional dan

---

<sup>81</sup> Wawancara dengan Bapak Irfan Maksum, Kepala seksi Kepala Seksi Pengurangan Keberatan dan Banding DJP Tanggal 20 Juli 2011 pukul 19:00 WIB di Gedung DJP Pusat.

pasar lokal maka dapat diperbandingkan apakah harga pasar tersebut wajar atau tidak.

## 2. Melakukan analisis kesebandingan fungsi

Dalam melakukan kesebandingan fungsi yang dapat dianalisis adalah nilai margin di mana Harga Pokok Penjualan menjadi dasar dalam melakukan analisis kesebandingan fungsi.

Transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap sebanding dengan transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa dalam hal :

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

Menurut Wisamodro Jati,<sup>82</sup> hal-hal yang menjadi faktor dalam menentukan kesebandingan adalah (*Factors determining comparability*) dengan mengacu kepada OECD *Transfer Pricing Guidelines*:

### 1. *Characteristics of property or services*

Perbandingan antara karakteristik *property* atau *service* dapat berguna dalam menentukan komparabilitas transaksi dikendalikan dan tidak terkendali. Karakteristik yang menjadi penting untuk dipertimbangkan meliputi pengalihan harta berwujud, fitur fisik dari properti, ketersediaan dan volume pasokan dalam hal penyediaan layanan, sifat dan luasnya pelayanan. Dalam hal harta berwujud bentuk transaksi (misalnya lisensi atau penjualan), jenis properti (hak paten merek dagang).

### 2. *Functional analysis*

---

<sup>82</sup> Wawancara dengan Bapak Wisamodro Jati, Manager Konsultan Ernst&Young Tanggal 22 Juli 2011 pukul 19:30 WIB di Gedung Stock Exchange Tower 1 Lantai 14.

Dalam transaksi antara dua perusahaan independen, kompensasi biasanya akan mencerminkan fungsi yang setiap perusahaan melakukan dengan aset account yang digunakan dan risiko yang diasumsikan. Analisis fungsional berusaha untuk mengidentifikasi dan membandingkan kegiatan ekonomi yang signifikan dan tanggung jawab yang dilakukan, aset yang digunakan dan risiko yang ditanggung oleh para pihak transaksi. Untuk tujuan ini, mungkin membantu untuk memahami struktur dan organisasi dari kelompok dan bagaimana mereka mempengaruhi konteks di mana wajib pajak beroperasi. Hal ini juga akan relevan untuk menentukan hukum hak-hak dan kewajiban wajib pajak dalam menjalankan fungsinya. Analisis fungsional harus mempertimbangkan jenis aset yang digunakan, seperti pabrik dan peralatan, penggunaan berwujud berharga, keuangan aset, dan sifat dari aset yang digunakan, seperti nilai, usia pasar, lokasi, perlindungan hak kekayaan yang tersedia,

### 3. *Contractual terms*

*Contractual terms* harus menjadi bagian dari analisis fungsional. Istilah transaksi juga dapat ditemukan di korespondensi / komunikasi antara pihak-pihak lain selain yang ditulis pada kontrak. Kontrak hubungan dari pihak harus disimpulkan dari perilaku mereka dan prinsip-prinsip ekonomi yang umumnya mengatur hubungan antara perusahaan independen. Dalam praktiknya, informasi mengenai persyaratan kontraktual transaksi yang tidak terkendali berpotensi sebanding mungkin baik terbatas atau tidak tersedia, terutama di mana comparables eksternal memberikan dasar untuk analisis. Efek kekurangan dalam informasi dalam membangun komparabilitas akan berbeda tergantung pada jenis transaksi yang diperiksa dan metode transfer pricing diterapkan.

### 4. *Economic circumstances*

Dalam melakukan penilaian dan analisis keadaan ekonomi, harus diidentifikasi kondisi ekonomi yang relevan, seperti keadaan geografis, luas pasar, tingkat persaingan, tingkat permintaan dan penawaran, serta tingkat ketersediaan barang atau jasa pengganti pada transaksi yang

dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Untuk sejumlah industri, pasar regional yang besar yang meliputi lebih dari satu negara mungkin terbukti menjadi cukup homogen, sedangkan untuk lain, perbedaan antara pasar domestik (atau bahkan di dalam negeri pasar) sangat signifikan. Dalam kasus di mana transaksi dikendalikan serupa dilakukan oleh MNE kelompok di beberapa negara dan di mana keadaan ekonomi di negara-negara ini pada dasarnya cukup homogen, mungkin tepat untuk kelompok MNE mengandalkan pada analisis komparatif beberapa negara untuk dukungan kebijakan penentuan harga transfer ke arah kelompok negara. Tapi ada juga situasi di mana banyak kelompok MNE menawarkan secara signifikan rentang yang berbeda dari produk atau jasa di setiap negara, dan / atau melakukan signifikan berbeda fungsi dalam masing-masing negara (mengggunakan signifikan berbeda dengan asumsi risiko aset dan berbeda secara signifikan), atau di mana strategi bisnis atau keadaan ekonomi yang ditemukan secara signifikan berbeda. Dalam situasi terakhir, jalan ke beberapa negara dapat mengurangi kehandalan pendekatan.

5. *Business strategies*

Strategi bisnis juga harus diperiksa dalam menentukan komparatif untuk tujuan transfer pricing. Strategi bisnis akan mempertimbangkan banyak aspek dari suatu perusahaan, seperti inovasi dan baru pengembangan produk, tingkat diversifikasi, penghindaran risiko, penilaian perubahan politik, masukan hukum tenaga kerja yang ada dan terencana, durasi pengaturan, dan faktor lainnya bantalan atas perilaku bisnis sehari-hari. Strategi bisnis tersebut mungkin perlu dipertimbangkan ketika menentukan komparabilitas transaksi dikendalikan dan tidak terkendali dan perusahaan. Penilaian dan analisis atas strategi usaha, harus dilakukan antara lain dengan mengidentifikasi inovasi dan pengembangan produk baru, tingkat diversifikasi barang/jasa, tingkat penetrasi pasar, dan kebijakan-kebijakan usaha lainnya, yang terjadi pada pihak-pihak yang

mempunyai hubungan istimewa dan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

## **5.2 Kebijakan Yang Diambil Direktorat Jenderal Pajak Untuk Mengatasi Praktik *Transfer Pricing***

Pengetahuan tentang sanksi dalam perpajakan menjadi penting karena pemerintah Indonesia memilih menerapkan *self assessment system* dalam rangka pelaksanaan pemungutan pajak. Berdasarkan sistem ini, wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung menyeter, dan melaporkan pajaknya sendiri. Untuk dapat menjalankannya dengan baik, maka setiap wajib pajak memerlukan pengetahuan pajak, baik dari segi peraturan maupun teknis administrasinya. Agar pelaksanaannya dapat tertib dan sesuai dengan target yang diharapkan, pemerintah telah menyiapkan rambu-rambu yang diatur dalam UU Perpajakan yang berlaku.

Dari sudut pandang yuridis, pajak memang mengandung unsur pemaksaan. Artinya, jika kewajiban perpajakan tidak dilaksanakan, maka ada konsekuensi hukum yang bisa terjadi. Konsekuensi hukum tersebut adalah pengenaan sanksi-sanksi perpajakan. Pada hakikatnya, pengenaan sanksi perpajakan diberlakukan untuk menciptakan kepatuhan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Itulah sebabnya, penting bagi wajib pajak memahami sanksi-sanksi perpajakan sehingga mengetahui konsekuensi hukum dari apa yang dilakukan ataupun tidak dilakukan. Untuk dapat memberikan gambaran mengenai hal-hal apa saja yang perlu dihindari agar tidak dikenai sanksi perpajakan, di bawah ini akan diuraikan tentang jenis-jenis sanksi perpajakan dan perihal pengenaannya.

Ada dua macam sanksi perpajakan, yaitu sanksi administrasi dan sanksi pidana.

1. Sanksi Administrasi yang terdiri dari:
  - a. Sanksi administrasi berupa bunga

Sanksi administrasi berupa bunga dikenakan atas pelanggaran yang menyebabkan utang pajak menjadi lebih besar. Jumlah bunga dihitung

berdasarkan persentase tertentu dari suatu jumlah, mulai dari saat bunga itu menjadi hak/kewajiban sampai dengan saat diterima dibayarkan.

Terdapat beberapa perbedaan dalam menghitung bunga utang biasa dengan bunga utang pajak. Penghitungan bunga utang pada umumnya menerapkan bunga majemuk (bunga berbunga). Sementara, sanksi bunga dalam ketentuan pajak tidak dihitung berdasarkan bunga majemuk. Besarnya bunga akan dihitung secara tetap dari pokok pajak yang tidak/kurang dibayar. Tetapi, dalam hal wajib pajak hanya membayar sebagian atau tidak membayar sanksi bunga yang terdapat dalam surat ketetapan pajak yang telah diterbitkan, maka sanksi bunga tersebut dapat ditagih kembali dengan disertai bunga lagi.

Perbedaan lainnya dengan bunga utang pada umumnya adalah sanksi bunga dalam ketentuan perpajakan pada dasarnya dihitung 1 (satu) bulan penuh. Dengan kata lain, bagian dari bulan dihitung 1 (satu) bulan penuh atau tidak dihitung secara harian. Untuk mengetahui lebih jelas mengenai hal-hal yang dapat menyebabkan sanksi bunga dan penghitungan besarnya bunga dalam pajak.

b. Sanksi administrasi berupa kenaikan

Jika melihat bentuknya, bisa jadi sanksi administrasi berupa kenaikan adalah sanksi yang paling ditakuti oleh wajib Pajak. Hal ini karena bila dikenakan sanksi tersebut, jumlah pajak yang harus dibayar bisa menjadi berlipat ganda. Sanksi berupa kenaikan pada dasarnya dihitung dengan angka persentase tertentu dari jumlah pajak yang tidak kurang dibayar. Jika dilihat dari penyebabnya, sanksi kenaikan biasanya dikenakan karena wajib pajak tidak memberikan informasi-informasi yang dibutuhkan dalam menghitung jumlah pajak terutang. Untuk lebih jelasnya, hal-hal yang dapat menyebabkan sanksi berupa kenaikan.

## 2. Sanksi Pidana

Kita sering mendengar istilah sanksi pidana dalam peradilan umum. Dalam perpajakan pun dikenai adanya sanksi pidana. UU KUP menyatakan bahwa pada dasarnya, pengenaan sanksi pidana merupakan upaya terakhir untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.

Peristiwa pidana disebut juga tindak pidana, menurut Hadikusuma tindak pidana adalah semua peristiwa atau rangkaian perbuatan yang bertentangan dengan hukum pidana.<sup>83</sup> Namun, pemerintah masih memberikan keringanan dalam pemberlakuan sanksi pidana dalam pajak, yaitu bagi Wajib Pajak yang baru pertama kali melanggar ketentuan Pasal 38 UU KUP tidak dikenai sanksi pidana, tetapi dikenai sanksi administrasi.

Menurut Wisamodro Jati<sup>84</sup>, bahwa kriteria yang tidak dilanggar oleh suatu perusahaan di dalam Pasal 38 UU KUP dan Pasal 39 UU KUP maka tindakan yang dilakukan oleh wajib pajak tidak bisa dikategorikan sebagai suatu tindakan *transfer pricing*. Di mana isi dari Pasal yaitu Pasal 38 dan Pasal 39 UU KUP sudah dijelaskan secara terperinci dalam bab 4 mengenai peraturan perpajakan yang berlaku di Indonesia.

Hukum pidana diterapkan karena adanya tindak pelanggaran dan tindak kejahatan. Sehubungan dengan itu, di bidang perpajakan, tindak pelanggaran disebut dengan kealpaan, yaitu tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajiban pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara. Sedangkan tindak kejahatan adalah tindakan dengan sengaja tidak mengindahkan kewajiban pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.

---

<sup>83</sup> Hadikusuma, H. Hilman, *Bahasa Hukum Indonesia*, Bandung, 1992, hal 115

<sup>84</sup> Wawancara dengan Bapak Wisamodro Jati, Manager Konsultan Ernst&Young Tanggal 22 Juli 2011 pukul 19:30 WIB di Gedung Stock Exchange Tower 1 Lantai 14.



Meski dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, tindak pidana di bidang perpajakan tidak dapat dituntut setelah jangka waktu 10 (sepuluh) tahun terlampaui. Jangka waktu ini dihitung sejak saat terutangnya pajak, berakhirnya masa pajak, berakhirnya bagian tahun pajak, atau berakhirnya tahun pajak yang bersangkutan. Penetapan jangka waktu 10 (sepuluh) tahun ini disesuaikan dengan daluarsa penyimpanan dokumen-dokumen perpajakan yang dijadikan dasar penghitungan jumlah pajak yang terutang, yaitu selama 10 (sepuluh) tahun.

**Tabel 5.2**

**Sanksi Administrasi Perpajakan**

No	Macam-macam perbuatan yang dapat dikenakan sanksi pidana	Dasar Hukum	Macam Sanksi Pidana
1	Karena kealpaan tidak menyampaikan SPT atau menyampaikan SPT tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau melampirkan keterangan yang tidak benar sehingga dapat menimbulkan kerugian pada penerimaan negara.	Pasal 38 KUP	Pidana penjara selama-lamanya satu tahun atau denda setinggi-tingginya dua kali (200%) dari jumlah pajak yang terutang atau yang tidak atau kurang dibayar.
2	Pejabat yang karena kealpaannya tidak memenuhi kewajiban merahasiakan apa yang dimaksud Pasal 34 KUP yaitu larangan memberitahukan kepada	Pasal 41 ayat (1) KUP	Pidana kurungan Selma-lamanya 12 bulan atau denda setinggi-tingginya Rp 2.000.000 (dua juta rupiah).

	pihak lain mengenai apa yang diberitahukan oleh wajib pajak.		
3	Dengan sengaja tidak mendaftarkan diri, menyalahgunakan tanpa hak NPWP, tidak menyampaikan SPT, menyampaikan SPT tapi isinya tidak benar, memperlihatkan atau meminjamkan pembukuan atau catatan atau dokumen lain sehingga dapat menimbulkan kerugian pada negara.	Pasal 39 ayat (1) KUP	Pidana penjara selama-lamanya enam tahun dan atau denda setinggi-tingginya empat kali (400%) dari jumlah pajak yang terutang atau yang tidak atau kurang dibayar.
4	Pengulangan tindak pidana sebelum lewat satu tahun.	Pasal 39 ayat (2) KUP	Pidan penjara dilipatduakan dari ancaman pidana pada Pasal 39 ayat (1) KUP.

Sumber UU Nomor 28 Tahun 2007

Menurut Wisamodro Jati<sup>85</sup>, Apabila kriteria dalam Pasal 38 dan 39 UU KUP ada yang dilanggar maka tindakan tersebut dapat dikategorikan sebagai salah satu kegiatan *transfer pricing* yang termasuk dalam tindak pidana. Oleh karena itu Wisamodro Jati berpendapat:

<sup>85</sup> Wawancara dengan Bapak Wisamodro Jati, Manager Konsultan Ernst&Young Tanggal 22 Juli 2011 pukul 19:30 WIB di Gedung Stock Exchange Tower 1 Lantai 14.

“Sebaiknya di dalam SPT Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan yang mempunyai hubungan istimewa harus melampirkan lampiran khusus yang didalamnya menjelaskan mengenai pernyataan transaksi dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa, pernyataan transaksi dalam hubungan istimewa, pernyataan transaksi dengan pihak yang merupakan penduduk negara tax haven country . Dengan adanya kelengkapan dokumen tersebut maka akan mempermudah dalam informasi pembuktian adanya pelaksanaan transaksi transfer pricing”.<sup>86</sup>

Hal tersebut sesuai dengan teori *Burden of Proof* yang menyatakan bahwa OECD *Transfer Pricing Guidelines* mengatur secara khusus mengenai beban pembuktian (*burden of proof*) apabila terjadi persengketaan berkenaan dengan kasus *transfer pricing* yaitu:

- a. Di negara yang ketentuan domestiknya menganut beban pembuktian ada di pihak fiskus, Wajib Pajak tidak mempunyai kewajiban secara hukum untuk membuktikan kebenaran berkenaan dengan transfer pricing kecuali jika pihak fiskus dapat membuktikan transfer pricing tidak sesuai dengan prinsip harga pasar wajar (*arm's length price*). Tentu saja Wajib Pajak tetap mempunyai kewajiban untuk memperlihatkan pembukuan dan kooperatif pada saat pemeriksaan pajak berjalan.
- b. Di negara yang menganut asas Wajib Pajak yang harus membuktikan pihak fiskus pada umumnya tidak dalam posisi semena-mena menerbitkan ketetapan pajak kepada Wajib Pajak apabila tidak mempunyai dasar hukum yang cukup kuat.

Sebenarnya tujuan utama *transfer pricing* adalah untuk mengevaluasi dan mengukur kinerja perusahaan, sebab *transfer pricing* merupakan sebagai suatu harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antar divisional untuk mencatat pendapatan unit penjual (*selling division*) dan unit divisi pembeli (*buying division*).

---

<sup>86</sup> Wawancara dengan Bapak Wisamodro Jati, Manager Konsultan Ernst&Young Tanggal 22 Juli 2011 pukul 19:30 WIB di Gedung Stock Exchange Tower 1 Lantai 14.

Namun dalam perkembangan selanjutnya seiring dengan kemajuan perusahaan menjadi perusahaan multinasional, *transfer pricing* ini bermasalah, karena seringkali disalahgunakan untuk menghindari pajak atau menghemat beban pajak dengan cara antara lain, menggeser laba ke negara yang tarif pajaknya rendah karena lazimnya suatu perusahaan akan mencari cara untuk meningkatkan laba atau setidaknya efisiensi dalam pengeluaran. Praktek *transfer pricing* sering digunakan oleh banyak perusahaan sebagai alat untuk meminimalkan jumlah pajak yang harus dibayar sebab bagi para pelaku usaha, pajak tetap saja dipandang sebagai beban yang mengurangi keuntungan.

*Transfer pricing* merupakan upaya rekayasa alokasi keuntungan antar beberapa perusahaan dalam satu grup perusahaan multinasional. Cara-cara dalam melakukan penghindaran pajak tidak legal melalui *transfer pricing*, dapat dilakukan melalui 2 (dua) pendekatan, yaitu dengan melaporkan informasi yang tidak benar mengenai:

- 1) Hubungan antara pihak-pihak yang melakukan transaksi, sehingga terhindar dari kewajiban menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha;
- 2) Kondisi dari transaksi yang diteliti dan kondisi serta harga dari transaksi pembandingan.

Adanya hubungan istimewa merupakan salah satu faktor penyebab utama timbulnya praktek *transfer pricing*. Hubungan istimewa tersebut seperti hubungan kepemilikan antara satu perusahaan dengan perusahaan lain dan hubungan ini terjadi karena adanya keterkaitan, pertalian atau ketergantungan satu pihak dengan pihak yang lain yang tidak terdapat pada hubungan biasa, faktor kepemilikan atau penyertaan, adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi, atau adanya hubungan darah atau keluarga. Oleh karena itu faktor hubungan istimewa akan menjadi penting dalam menentukan besarnya penghasilan dan atau biaya yang akan dibebankan untuk menghitung penghasilan kena pajak. Hubungan istimewa dianggap ada apabila wajib pajak menguasai wajib pajak

lainnya, atau dua atau lebih wajib pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung.

Praktek *transfer pricing* ini dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya dari satu wajib pajak ke wajib pajak yang lainnya, yang dapat direayasa untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terutang atas wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut. *Transfer pricing* dapat terjadi baik antar wajib pajak dalam negeri maupun antara wajib pajak dalam negeri dengan pihak luar negeri. Praktik *transfer pricing* biasanya dilakukan dengan cara menitipkan sebagian aset pada anak perusahaan yang sengaja dibentuk di luar negeri oleh induk usaha di dalam negeri. Tujuannya menghindari kewajiban membayar pajak di dalam negeri. Jadi istilah *transfer pricing* bukan didefinisikan sebagai bentuk penggelapan pajak. *Transfer pricing*, memang dapat membuat potensi penerimaan pajak suatu negara berkurang atau hilang, namun hal itu lebih disebabkan oleh perbedaan tarif pajak antarnegara yang terlibat.

*Transfer pricing* sebenarnya secara faktual menyebabkan ketidakadilan dalam perpajakan karena perbedaan struktur perusahaan. Perusahaan yang dipecah-pecah menjadi suatu grup dapat mereayasa laba sehingga meminimalkan pajak. Sementara itu perusahaan tunggal harus membayar pajak seperti apa adanya. Ketika suatu perusahaan bertambah besar maka laba yang diperolehnya juga akan semakin besar dan kewajiban membayar pajak juga meningkat. Tetapi dengan praktek *transfer pricing* seringkali yang terjadi sebaliknya, banyak perusahaan makin berkembang tetapi perolehan labanya tidak signifikan dan setoran pajaknya juga kecil.

Meskipun beberapa ahli perpajakan berpendapat bahwa transaksi *transfer pricing* bukanlah suatu tindak pidana, namun oleh karena *transfer pricing* tersebut dilakukan dengan berbagai modus dan menimbulkan penurunan pendapatan negara yang dapat diartikan merugikan negara, maka perbuatan tersebut dapat dikenakan sanksi pidana sebagaimana yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang

Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan. *Transfer pricing* yang masuk ranah hukum pajak tersebut diatur secara khusus (*lex specialis*), sehingga akan tidak relevan jika dijerat dengan ketentuan umum dalam KUHP.

Pengenaan sanksi pidana efektif untuk dilakukan karena akan menimbulkan efek jera bagi pelaku dan menjadi pembelajaran bagi calon pelaku *transfer pricing* lainnya. Namun disamping penjatuhan pidana, tujuan utama yang harus dicapai adalah mengembalikan penerimaan negara. Pemerintah juga tetap harus melakukan pengawasan yang ketat serta memberdayakan para aparat penegak hukum yang bertugas dalam penyelesaian kasus tindak pidana perpajakan, secara khusus aparat perpajakan agar dapat bekerja secara profesional agar mampu mendeteksi adanya perilaku para wajib pajak yang tidak jujur dan agar para aparat pajak memiliki integritas moral yang baik untuk menghindari segala macam bentuk "permainan" antara pemeriksa pajak dengan para wajib pajak.

Dalam buku *Multinational Corporations, Transfer Prices and Taxes: Evidence from US Petroleum Industry* (1990), Bernard & Weiner menyatakan bahwa, kecuali dilarang dalam undang-undang, *transfer pricing* dapat dipakai untuk mengatur jumlah laba dari beberapa perusahaan dalam satu grup yang berada di beberapa wilayah yurisdiksi pemajakan. Hal ini menunjukkan bahwa secara hukum, kalau tidak dinyatakan secara tegas dalam undang-undang bahwa *transfer pricing* merupakan perbuatan pidana pajak maka tidak mudah untuk mengkriminalkan *transfer pricing*. Dengan demikian tampak bahwa atas *transfer pricing* lebih ditempuh solusi administratif daripada pembedaan. UU PPh mengatur solusi ini dalam Pasal 18 ayat (3) , selaras dengan ketentuan Penghindaran Pajak Berganda yang setara dengan ketentuan Pasal 9(2) OECD Model Convention.

Hal ini sejalan dengan pendapat Prof Gunadi yaitu:

“ Bahwa yang menjadi landasan dalam *transfer pricing* adalah Pasal 18 ayat (3) UU PPh. Yang mana ada nya UU KUP dalam Pasal 38 dan Pasal

39 yang menjelaskan mengenai pelanggaran terhadap kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak sepanjang menyangkut tindakan administrasi perpajakan dikenakan sanksi administrasi, sedangkan yang menyangkut tindak pidana di bidang perpajakan dikenakan sanksi pidana. Di mana dalam UU KUP terdapat Pasal 49 yang isinya mengatur mengenai Ketentuan dalam Undang-undang ini berlaku pula bagi undang-undang perpajakan lainnya, kecuali apabila ditentukan lain. Berarti berlaku Pasal 18 ayat 3 UU PPh sebagai landasan hukum untuk menerapkan sanksi administrasi atas pelaksanaan *transfer pricing*. Di mana dalam Pasal 18 ayat 3 ini menjadi dasar bagi Dirjen Pajak untuk melakukan pemeriksaan dan koreksi pajak, terutama untuk transaksi yang memiliki hubungan istimewa. Dengan demikian tampak bahwa atas *transfer pricing* lebih ditempuh dengan solusi administratif daripada pembedaan”.<sup>87</sup>

Hal ini sesuai dengan teori hukum pajak yang berlaku bahwa didalam sistem perundang-undangan dikenal adanya *hierarchie* (urutan). Ada peraturan perundang-undangan yang mempunyai tingkatan yang tinggi dan ada yang mempunyai tingkatan yang lebih rendah. Perundang-undangan suatu negara merupakan suatu sistem yang tidak menghendaki atau membenarkan atau membiarkan adanya pertentangan atau konflik di dalamnya. Peraturan perundang-undangan yang tingkatnya lebih rendah tidak boleh bertentangan yang lebih tinggi. Peraturan perundang-undangan yang lebih tinggilah yang akan didahulukan. Ini merupakan asas yang dikenal dengan *adagium* yang berbunyi *lex superior derogate legi inferiori*.<sup>88</sup> Undang-undang yang bersifat khusus dapat mengesampingkan undang-undang yang bersifat umum, apabila undang-undang tersebut memiliki kedudukan yang sama. Khususan itu karena sifat hakekat dari

---

<sup>87</sup> Wawancara dengan Prof. Gunadi, Guru Besar FISIP UI, Wakil Kepala PPAK Tanggal 8 Juni 2011 pukul 14:00 WIB di LT 4 Gedung PPAK.

<sup>88</sup> Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum (suatu pengantar)*, (Yogyakarta: Liberty Yogyakarta, 1991), hal 72.

masalah atau persoalannya sendiri atau karena kepentingan yang hendak diatur memiliki nilai intrinsik yang khusus sehingga memerlukan pengaturan khusus.<sup>89</sup>

Begitu pula hasil wawancara dengan Bapak Joko Galungan juga sependapat solusi administratif lebih baik di tempuh karena tujuan pajak bukan untuk pada aspek pidana melainkan mengoptimalkan penerimaan negara. Karena tujuan hukum pajak bukan pada mempidanakan wajib pajak, tetapi bagaimana agar hasil pajak menjadi sumber penerimaan negara.<sup>90</sup>

Hal tersebut juga senada dengan hasil wawancara dengan Wajib Pajak sebagai berikut:<sup>91</sup>

“ Solusi administratif sebaiknya lebih ditempuh oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam mengatasi permasalahan *transfer pricing* karena tujuan hukum pajak bukan untuk mempidanakan wajib pajak tetapi tujuan yang ingin dicapai lebih kepada arah agar hasil pajak tersebut dapat menjadi sumber dan meningkatkan penerimaan negara”

Dalam *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* diatur pula mengenai penerapan sanksi administratif yang sebaiknya ditempuh atas transaksi *transfer pricing*. Berikut dijelaskan dalam *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* Chapter IV Administrative Approaches

1. Dalam Chapter 4 paragraf 20 dijelaskan ada beberapa jenis hukuman yang telah diadopsi oleh yurisdiksi pajak . Sanksi dapat melibatkan baik sanksi perdata atau pidana - hukuman pidana yang hampir selalu disediakan untuk kasus penipuan yang sangat signifikan, dan biasanya mereka membawa beban yang sangat tinggi pembuktian bagi pihak menyatakan hukuman (yaitu administrasi pajak). Pidana denda tidak menjadi sarana utama untuk mempromosikan kepatuhan di salah satu

<sup>89</sup> Syarif Amiroedin dan Riduan Syahrani, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, (Bandung: Penerbit Citra Aditya Bakti, 1999),hal 103.

<sup>90</sup> Wawancara dengan Bapak Joko Galungan, Kepala seksi pemeriksaan transaksi perusahaan grup Direktorat pemeriksaan dan penagihan DJP Tanggal 27 May 2011 pukul 12:00 WIB di Gedung KPP Gambir.

<sup>91</sup> Wawancara dengan Wajib Pajak PT XYZ Tanggal 28 Juli 2011.



negara anggota OECD. Sipil (atau administratif) hukuman yang lebih umum, dan mereka biasanya melibatkan sanksi moneter (meskipun seperti yang dibahas di atas mungkin ada sanksi non-moneter seperti pergeseran beban pembuktian jika, misalnya persyaratan prosedural tidak dipenuhi atau wajib pajak adalah tidak mau bekerja sama dan hasil penalti yang efektif dari penyesuaian kebijakan).

2. Dalam Chapter 4 paragraf 25 dijelaskan Meningkatkan kepatuhan dalam pelaksanaan *transfer pricing* menjadi perhatian pada negara-negara anggota OECD dan penggunaan denda mungkin memainkan peran dalam menangani keprihatinan ini. Namun, karena sifat masalah *transfer pricing*, perawatan harus dilakukan untuk memastikan bahwa administrasi sistem hukuman seperti yang diterapkan dalam kasus-kasus seperti itu wajar dan tidak terlalu berat bagi pembayar pajak.

Menurut Prof Gunadi apabila kasus *transfer pricing* diteruskan ke pengadilan sebagai perbuatan pidana perpajakan, selain telah terjadi kriminalisasi *transfer pricing* yang kurang jelas dasar hukum pajaknya, baik domestik maupun internasional, akan muncul beberapa dampak dalam dunia perpajakan.<sup>92</sup>

- 1) Akan ada yurisprudensi bahwa *transfer pricing* adalah penggelapan pajak dan bukan lagi sekadar kebijakan bisnis berupa penghindaran pajak yang tidak melawan hukum.
- 2) Kurang dihormatinya P3B yang telah ditandatangani kedua negara berdaulat, terutama menyangkut solusi administratif *transfer pricing* dalam suatu ketentuan setara dengan Pasal 9 OECD Model.
- 3) Akan terjadi penggandaan pajak yang menjauhkan dari semangat P3B, dan kalau dikenakan dengan denda pidana dapat memunculkan *excessive taxation*.
- 4) Kalau para pengusaha penduduk negara runding P3B merasa diperlakukan kurang adil dapat mengajukan protes melalui *competent authority*

---

<sup>92</sup> Wawancara dengan Prof. Gunadi, Guru Besar FISIP UI, Wakil Kepala PPAK Tanggal 8 Juni 2011 pukul 14:00 WIB di LT 4 Gedung PPAK.

*procedure* yang menjadikan kurang pastian hukum dan iklim perpajakan kurang kondusif terhadap bisnis dan investasi.

- 5) Semua dampak tersebut mungkin dapat bermuara pada gangguan pembangunan ekonomi nasional.

## BAB 6

### SIMPULAN DAN SARAN

#### 6.1 Simpulan

Berdasarkan hasil analisis dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. PT XYZ melaksanakan praktik *transfer pricing* dengan cara sebagai berikut PT ABC merupakan *parent company* dari PT XYZ, dimana PT XYZ merupakan *subsidiary company* dari PT ABC yang bergerak dibidang perusahaan tambang batu bara . Penjualan batu bara seharusnya bisa dilakukan langsung oleh PT XYZ kepada end user, tetapi dibelokkan terlebih dahulu ke PT DEF. Penjualan batu bara yang dilakukan PT XYZ kepada PT DEF hanya dihargai separuh dari harga yang biasa dilakukan jika PT XYZ menjual langsung kepada pembeli atau end user. Selanjutnya penjualan batu bara yang dilakukan PT DEF ke end user dengan harga pasar. Akibatnya omset penjualan batu bara PT XYZ jauh lebih rendah dari perhitungan jika batu bara dijual langsung. Transaksi *transfer pricing* yang dilakukan oleh PT XYZ memiliki indikasi adanya hubungan istimewa antar perusahaan dalam satu grup perusahaan dan transaksi tersebut tidak menunjukkan kewajaran akan kelaziman usaha.
2. Praktik *Transfer Pricing* lebih ditempuh dengan kebijakan administratif daripada pidana. Hal ini berdasarkan pada pertimbangan bahwa tujuan pajak bukan pada aspek pidana melainkan untuk mengoptimalkan penerimaan negara. Dengan penerapan kebijakan pidana justru akan menyebabkan kriminalisasi *transfer pricing* yang kurang jelas dasar hukum pajaknya.

#### 6.2 Saran

1. Dalam menghadapi skema *transfer pricing* sebaiknya Direktorat Jenderal Pajak mengembangkan *transfer pricing rules* yang terperinci dan komprehensif. Caranya ialah bisa dengan mengadopsi secara selektif ketentuan yang terdapat dalam *OECD Guidelines* atau studi banding

tentang ketentuan *transfer pricing* di negara-negara berkembang yang telah menerapkannya, seperti Malaysia, Thailand, Vietnam, dan sebagainya.

2. Pemerintah perlu mempertajam ketentuan *transfer pricing* dalam Pasal 18 ayat (3a) UU PPh dan Pemerintah diminta untuk segera menerbitkan peraturan teknis yang lebih yang lebih komprehensif tentang *transfer pricing* guna mencegah terjadinya praktik penghindaran pajak oleh perusahaan multinasional.

## DAFTAR PUSTAKA

### **Buku:**

- Anang Mury Kurniawan, *Pajak Internasional*: Ghalia Indonesia, 2011.
- Arnold, Brian J. and McIntyre, Michael J., *Internasional Tax Primer*, The Hague: Kluwer Law International, 1995.
- Bernard and Weiner, *Multinasional Corporations Transfer Prices and Taxes: Evidence from USA Petroleum Industry*, 1990.
- Darussalam dan Septriadi, Danny, *Konsep dan Aplikasi Cross Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*, Jakarta : Penerbit Danni Darussalam Tax Centre, 2008.
- Erly Suandy, *Perencanaan Pajak*, 2006, Salemba Empat.
- Folsom, Raphl H, *International Business Transactions Fourth Edition*, ST Paul Minn, 1999.
- Feinschreiber, Robert, *Transfer Pricing : Handbook Volume 1*, John Willey & Sons, Inc, 2002.
- Gary Gorton dan Nicholas S. Souleles, *Special Purpose Vehicle and Securitization*, The Warton School University of Pennsylvania, 2005.
- Gareth Green, *Transfer Pricing Manual*, BNA International.
- Gunadi, *Pajak Internasional*, Lembaga Penerbit FE UI, Jakarta, Edisi revisi, 2007.
- *Transfer Pricing: tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak* , PT Bina Rena Pariwara, Jakarta, 1994.
- Hadikusuma, H. Hilman, *Bahasa Hukum Indonesia*, Bandung, 1992
- Horngren, CT.WO Stratton, GL Sundem, *Introduction to Management Accounting*, Prentice Hall International Inc. 1996.
- Hutagaol, John, Darussalam, Septriadi Danny, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*, Danny Darussalam Tax Center, Jakarta, 2010.
- Iskandar, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Jakarta: Gaung Persada Press, 2009.
- K. Kartono, *Pengantar Metodologi Research Sosial*, Bandung : Penerbit Alumni, 1980.

- Larking Barry, *IBFD Internsional Tax Glossary Revised 5 Edition*, Amsterdam, 2005.
- Michael Quinn Patton, *Qualitative Research and Evaluations Methods*, Third Edition, London : Sage Publications, 2002.
- Milnes Bracewell , Barry,*International Tax Avoidance*.Deventer:Kluwer, 1979.
- Moleong, Lexy J, *Metode Penelitian Kualitatif Edisi Revisi*, Remaja Rosdakarya, Bandung, 2010.
- McCarten , William J, *International Transfer Pricing and Taxation, Tax Policyn Handbook edited by Partasarathi Shome*, Tax Policy Division, Fiscal Affairs departemen, International Monetry Fund, Washington, D.C,1995.
- Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, Salemba Empat, Edisi 3, 2002.
- Moh Zain dan Kustadi Arinta, *Pembaharuan Perpajakan Nasional*,Bandung, 1984.
- Murphy, Richard, *Avoiding the issues: The UK policy on tax havens, Economic and Business Exchange*,LLP , 2002.
- Neuman, Lawrence , *Social Research Methods : Qualitative and Quantitative Approaches*, Needham Heights;A Viacom Company, 1991.
- OECD, *Transfer Pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing Services, Paris,2001.
- Pagan, Jill C & Wilkie, J Scott, *Transfer Pricing Strategy in a Global Economy*, IBFD Publication, Amsterdam, 1993.
- Prasetya Irawan, *Penelitian Kualitatif & Kuantitatif untuk Ilmu-ilmu Sosial*, FISIP UI,2006.
- Pudyatmoko, Sri, *Pengantar Hukum Pajak*, Andi Yogyakarta, 2002.
- Ricky W. Griffin and Michel W. Putsay, *International business: A Managerial Perpective*, 2<sup>nd</sup> Edition, Wesley Publishing Company, 1999.
- R Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Refika Aditama, Bandung,1998.
- Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation Volume 1: Principles*, London, BNA International Inc, 2005.

- Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, Refika Aditama, Bandung, 1998
- Soerjono Soekanto dan Prof. Purnadi Purbacaraka, *Sendi-Sendi Ilmu Hukum dan Tata Hukum*, Bandung, 1993.
- Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum (suatu pengantar)*, Yogyakarta: Liberty Yogyakarta, 1991.
- Surachmat, Rahmanto, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, Suatu Pengantar*, Penerbit Gramedia Utama, Jakarta, 2000.
- Surakhmad, Winarno, *Pengantar Penelitian Ilmiah Dasar: Metode dan Teknik*, Bandung, 1998.
- Syarif Amiroedin dan Riduan Syahrani, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum* Penerbit Citra Aditya Bakti, Bandung.
- Thomas W. Lin, Edward J. Blocher, Kung H. Chen, *Manajemen Biaya: dengan Tekanan Strategi*, Edisi Pertama, Salemba Empat, Jakarta, 2001.
- Wirawan B Ilyas dan Rudi Suhartono, *Panduan Komprehensif dan Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah sesuai dengan Undang-Undang No 8 Tahun 1983 sttd UU No 18 Tahun 2000 dan Aturan Pelaksanaan Terbaru*, Lembaga Penerbit FE UI, Jakarta, 2007.

### **KARYA ILMIAH**

- Astuti, *Analisis Putusan Pengadilan Pajak Atas Sengketa Penentuan Harga Wajar pada Transaksi Transfer Pricing (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor X)*, Tesis FISIP Universitas Indonesia, 2008.
- Mario, Arthur, *Analisis Kebijakan Transfer Pricing Atas Transaksi Intercompany Dalam Upaya Melakukan Efisiensi Beban Pajak (Studi Kasus PT X)*, Tesis FISIP Universitas Indonesia, 2009.
- Togagatorop, Ginda, *Analisis Pilihan Penerapan Sanksi Perpajakan Atas Abuse Of Transfer Pricing (Studi Kasus PT ABC)*, Tesis FISIP Universitas Indonesia, 2009.

## **PERATURAN PERUDANG-UNDANGAN**

Republik Indonesia, *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan.*

\_\_\_\_\_, *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah diubah Terakhir dengan UU Nomor 16 Tahun 2000.*

\_\_\_\_\_, *Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP - 01/PJ.7/1993 Tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.*

\_\_\_\_\_, *Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 04/PJ.7/1993 Mengenai Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus transfer pricing.*

\_\_\_\_\_, *Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER 43/PJ/2010 Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.*

## **ARTIKEL SURAT KABAR**

Bisnis Indonesia, 17 Juni 2010.

Harian Kompas, 31 Desember 2007.

Harian Kompas, 23 November 2010.

Republika, 24 Mei 2010.

*Asosiasi Pertambangan Indonesia*, Diklat Pendalaman DJP, 11 November 2009.

*Transfer Pricing Merupakan Penghindaran Pajak atau Penggelapan Pajak*

(Bisnis Indonesia edisi 14 Februari 2008)



## **Jurnal**

<http://majalah.tempointeraktif.com/id/arsip/2010/06/07/EB/mbm.20100607.EB133767.id.html> 2011-06-07.

External Info (<http://www.spa-feui.com/category/external-infos>)

<http://202.59.162.82/swamajalah/sajian/details.php?cid=1&id=4613>.

<http://majalah.tempointeraktif.com/id/arsip/2010/06/07/EB/mbm.20100607.EB133767.id.html> 2011-06-07.

External Info (<http://www.spa-feui.com/category/external-infos>)

[http://muse.jhu.edu/journals/internasional\\_organization/v056/56.1palan.html](http://muse.jhu.edu/journals/internasional_organization/v056/56.1palan.html)