

BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA

2.1 Konteks Penelitian

Penelitian – penelitian terdahulu oleh beberapa penulis mengenai apakah *APA* menyelesaikan permasalahan *transfer pricing* beserta manfaatnya telah dilakukan, antara lain oleh Yusrum Hidayanti²¹ dengan mengambil topik “*Advance Pricing Agreement (APA)* dan Penanganan Kasus *Transfer Pricing* Menurut Hukum Positif Perpajakan Indonesia. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Yusrum dipaparkan tentang adanya pandangan yang berbeda antara pemerintah dan perusahaan dari sisi bisnis. Dari sisi pemerintah, *transfer pricing* diyakini mengakibatkan berkurang atau hilangnya potensi penerimaan pajak suatu Negara karena perusahaan multinasional cenderung menggeser kewajiban perpajakannya dari Negara – Negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi (*high tax countries*) ke Negara – Negara yang menerapkan tarif pajak rendah (*low tax countries*). Di pihak lain dari sisi bisnis, perusahaan cenderung berupaya meminimalkan biaya – biaya (*cost efficiency*) termasuk di dalamnya meminimalisasi pembayaran pajak perusahaan (*corporate income tax*).

Bagi korporasi internasional, perusahaan berskala global (*multinational corporation*), *transfer pricing* dipercaya menjadi salah satu strategi yang efektif untuk memenangkan persaingan dalam memperebutkan sumber daya yang terbatas. Di tengah dua pandangan yang berlawanan tersebut, penelitian yang dilakukan oleh Yusrum mencoba menguraikan lebih jauh lagi mengenai solusi yang di coba ditawarkan Undang – Undang Pajak Penghasilan yang berlaku (UU Nomor 17 Tahun 2000) terhadap isu ketidakwajaran harga transaksi yang berpengaruh signifikan dalam perhitungan pajak, terutama Pajak Penghasilan Badan (PPH Badan), yaitu *Advance Pricing Agreement (APA)*. *APA* dijadikan salah satu upaya penanganan rekayasa *transfer pricing* dengan maksud untuk menyelaraskan sistem perpajakan Indonesia dengan perkembangan perpajakan internasional, disamping untuk mengatasi kebuntuan sehubungan dengan kurangnya akses data eksternal dan

²¹ Yusrum Hidayanti, “*Advance Pricing Agreement (APA)* Dan Penanganan Kasus *Transfer Pricing* Menurut Hukum Positif Perpajakan Indonesia.” Tesis. Pascasarjana UI, 2006.

tidak efektifnya *exchange of information* antar Negara khususnya dalam melaksanakan pemeriksaan pajak sehubungan dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak – pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan pihak – pihak di luar negeri. Mekanisme *APA* memberikan wewenang kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk menutup kesepakatan harga transfer dengan wajib pajak yang bersangkutan (*unilateral*) atau dengan Negara terkait (*bilateral*).

Sedangkan Fu'ada²² dalam penelitiannya membandingkan draft ketentuan peraturan pelaksanaan *APA* Indonesia dengan ketentuan *APA* Amerika Serikat. Dalam penelitiannya, Fu 'ada juga menyampaikan usulan – usulan mengenai draft *APA* yang cocok bagi Indonesia, antara lain memuat hal – hal sebagai berikut:

1. Kewajiban wajib pajak:

- Laporan Tahunan

Ada waktu penyampaian laporan tahunan. Laporan tahunan merupakan bagian terpisah dari pelaporan SPT Tahunan Badan dan mekanisme konfirmasi kepada WP berkenaan dengan laporan tahunan yang disampaikan;

- Penyesuaian Kompensasi

Apabila wajib pajak menemukan perbedaan antara harga dan hasil wajar dengan yang disepakati, maka wajib pajak berhak melakukan adjustment sendiri dan dilaporkan dalam laporan tahunan termasuk juga pengaruhnya ke dalam laporan pajak tahunan (SPT Tahunan Badan);

- Penyimpanan data dan dokumen

Diharuskan bagi wajib pajak untuk melakukan penyimpanan dan pemeliharaan data dan informasi yang berkenaan dengan pelaksanaan *APA* dan pelaporannya.

2. Opini dari tenaga ahli

Dapat dimasukkan walaupun tidak semua kasus *APA* membutuhkan tenaga ahli yang independen. Dijelaskan juga kedudukannya atau posisinya dalam proses *APA*.

3. Pemeriksaan dan *APA*

²² Yulia Anastasia Fu'Ada. "Advance Pricing Agreement (*APA*) Suatu Perbandingan antara Draft Ketentuan *APA* Indonesia dengan ketentuan *APA* Amerika Serikat." Tesis. Pascasarjana UI.

Dijelaskan obyek pemeriksaan tahun pajak yang tercakup dalam *APA*, ditegaskan bahwa wajib pajak yang sedang mengalami pemeriksaan tahun pajak sebelumnya tetap boleh mengajukan permohonan/perpanjangan *APA*; implikasi pemeriksaan pajak ke tahun pajak berjalan atau tahun obyek pemeriksaan apabila hasil pemeriksaan tidak memuaskan

4. Penarikan mundur dari *APA*

Hak wajib pajak untuk menarik diri dari proses *APA* dinyatakan dengan jelas

5. *User Fee*

Diatur siapa yang harus menanggung biaya penyelenggaraan *APA* dan berapa besar jumlah biaya tersebut

6. Tengat waktu bagi fiskus

Ada tengat waktu bagi DJP untuk menyelesaikan pemrosesan permohonan *APA*.

Penelitian juga dilakukan oleh Agus Junio Kurniawan²³ tentang “*Penerapan Advance Pricing Agreement (APA) Sebagai Ketentuan Perpajakan Dalam Mengatasi Permasalahan Transfer Pricing.*” Di dalam penelitian tersebut, Junio memaparkan bagaimana *APA* mempresentasikan sebagai pendekatan administrasi yang dapat menjadi salah satu solusi untuk dapat memecahkan permasalahan *issue* penetapan harga transfer yang sesuai dengan prinsip harga wajar, terutama transaksi yang terjadi dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Penelitian ini juga bertujuan untuk menguraikan tentang pengajuan *APA* dalam mengatasi permasalahan dengan menggunakan metode transfer pricing serta meminta dengan segera untuk DJP menerbitkan suatu panduan atau pedoman dalam melaksanakan *APA* dan juga menguraikan efek dari pengajuan *APA* yang dapat di terima dalam perpajakan Indonesia. Penelitian ini berkesimpulan bahwa penerapan *APA* di Indonesia akan membantu Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak mengatasi atau paling tidak akan meminimalkan *dispute* yang terjadi terutama dalam penentuan harga wajar

²³ Agus Junio Kurniawan. “*Penerapan Advance Pricing Agreement (APA) sebagai Suatu Ketentuan Perpajakan Dalam Mengatasi Permasalahan Transfer Pricing.*” Skripsi, Universitas Indonesia, 2005.

dalam penerapan metode/praktik *transfer pricing* yang semakin berkembang dan kompleks karena ada suatu kejelasan (*certainty*), dimana *APA* yang merupakan suatu pendekatan administratif yang menghasilkan suatu jawaban objektif dengan memperhatikan seluruh faktor-faktor yang mempunyai hubungan signifikan (*critical assumption*) yang berkaitan dengan penerapan metode *transfer pricing*. Selain itu penerapan *APA* dapat menyelaraskan sistem perpajakan Indonesia dengan perkembangan perpajakan Internasional. Dalam kaitannya dengan penerimaan Pajak Negara *APA* mampu mengetahui besarnya *tax avoidance* atau *evasion* yang dilakukan Wajib Pajak dari sejak awal, sehingga kerugian Negara yang lebih besar dapat dihindari melalui kesepakatan harga transfer yang telah disetujui bersama.

2.2 Kebijakan Publik

Beberapa definisi atas kebijakan publik sebagaimana di kutip oleh Riant Nugroho²⁴ antara lain adalah: Harold Laswell mendefinisikan kebijakan publik sebagai suatu program yang diproyeksikan dengan tujuan – tujuan tertentu nilai – nilai tertentu, dan praktek – praktek tertentu. Adapun menurut Carl I. Frederick mendefinisikannya sebagai serangkaian tindakan yang diusulkan seseorang, kelompok atau pemerintah dalam suatu lingkungan tertentu, dengan ancaman dan peluang yang ada, dimana kebijakan yang diusulkan tersebut ditujukan untuk memanfaatkan potensi sekaligus mengatasi hambatan yang ada dalam rangka mencapai tujuan tertentu. David Easton melukiskan kebijakan publik sebagai pengaruh (*impact*) dari aktivitas pemerintah.

Pembagian pertama dari kebijakan publik adalah makna dari kebijakan publik bahwa kebijakan publik adalah hal – hal yang diputuskan pemerintah untuk dikerjakan dan hal – hal yang diputuskan pemerintah untuk tidak dikerjakan atau dibiarkan²⁵. Pembagian jenis kebijakan publik yang kedua adalah bentuknya. Dimana kebijakan publik dalam arti luas dapat dibagi menjadi dua kelompok, yaitu kebijakan dalam bentuk peraturan – peraturan pemerintah yang tertulis dalam bentuk perundangan, dan peraturan – peraturan yang tidak tertulis namun disepakati, yaitu yang disebut sebagai konvensi – konvensi.

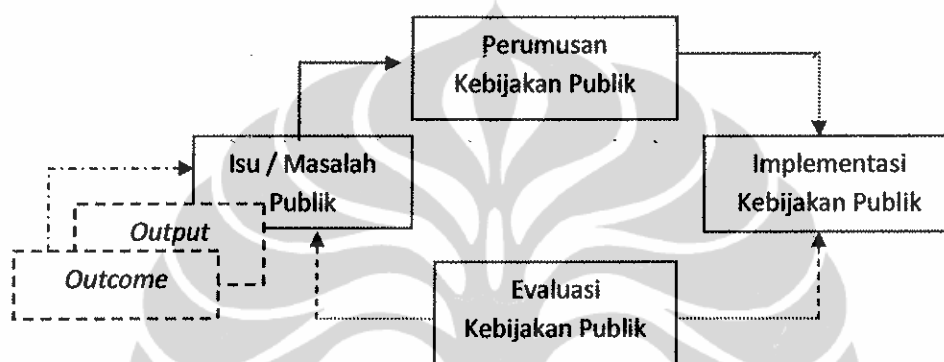
²⁴ Riant Nugroho. "*Kebijakan Publik – Formulasi, Implementasi, Dan Evaluasi*". Gramedia. Jakarta, 2003: hal 3-4.

²⁵ Ibid: hal 54 – 57.

Kebijakan Yang Baik dan Benar

Bagaimana kebijakan yang baik dan yang benar itu? Dibawah ini dapat dilihat siklus skematik dari kebijakan publik yang bersifat ideal-teoritis metodologis menurut Riant Nugroho²⁶:

Gambar 1
Siklus Skematik dari Kebijakan Publik



Sumber: Riant Nugroho, Kebijakan publik – Formulasi, Implementasi, Dan Evaluasi.

Dari gambar tersebut dapat dijelaskan dalam sekuensi sebagai berikut:

1. Terdapat isu atau masalah publik. Disebut isu apabila masalahnya strategis, yakni bersifat mendasar, menyangkut banyak orang atau bahkan keselamatan bersama (biasanya) berjangka panjang, tidak bisa diselesaikan oleh orang – seorang, dan memang harus diselesaikan. Isu ini diangkat sebagai agenda politik untuk diselesaikan.
2. Isu kemudian menggerakkan pemerintah untuk merumuskan kebijakan publik dalam rangka menyelesaikan masalah tersebut. Rumusan kebijakan ini akan

²⁶ Ibid; hal 73 - 74.

menjadi hukum bagi seluruh Negara dan warganya – termasuk pimpinan Negara.

3. Setelah dirumuskan kemudian kebijakan publik ini dilaksanakan baik oleh pemerintah, masyarakat, atau pemerintah bersama – sama dengan masyarakat.
4. Namun di dalam proses perumusan, pelaksanaan, dan pasca pelaksanaan, diperlukan tindakan evaluasi sebagai siklus baru sebagai penilaian apakah kebijakan tersebut sudah dirumuskan dengan baik dan benar dan diimplementasikan dengan baik dan benar pula.
5. Implementasi kebijakan bermuara kepada output yang dapat berupa kebijakan itu sendiri maupun manfaat langsung yang dapat dirasakan oleh pemanfaat.
6. Di dalam jangka panjang kebijakan tersebut menghasilkan *outcome* dalam bentuk dampak kebijakan yang diharapkan semakin meningkatkan tujuan yang hendak dicapai dengan kebijakan tersebut.

Dengan skema tersebut diatas, maka dapat di lihat bahwa terdapat 3 (tiga) kegiatan pokok yang berkenaan dengan kebijakan publik, yaitu:

1. Perumusan Kebijakan;
2. Implementasi Kebijakan; dan
3. Evaluasi Kebijakan.

1. Perumusan kebijakan publik

Perumusan Kebijakan publik adalah inti dari kebijakan publik, karena disini dirumuskan batas – batas kebijakan itu sendiri. Adapun tahap – tahap dalam proses pembuatan kebijakan menurut William Dunn adalah sebagai berikut²⁷:

²⁷ William Dunn. "Pengantar Analisis Kebijakan Publik." Edisi Kedua. Gajahmada University Press. Yogyakarta, 2003.

Tabel 4
Tahap – Tahap dalam Proses Pembuatan Kebijakan

FASE	KARAKTERISTIK
Penyusunan Agenda	Para pejabat yang dipilih dan diangkat menempatkan masalah pada agenda publik. Banyak masalah tidak disentuh sama sekali, sementara lainnya ditunda untuk waktu lama.
Formulasi Kebijakan	Para pejabat merumuskan alternative kebijakan untuk mengatasi masalah. Alternatif kebijakan melihat perlunya membuat eksekutif, keputusan peradilan, dan tindakan legislatif.
Adopsi Kebijakan	Alternatif kebijakan yang diadopsi dengan dukungan dari mayoritas legislatif, konsesus diantara direktur lembaga, atau keputusan peradilan.
Implementasi Kebijakan	Kebijakan yang telah diambil dilaksanakan oleh unit – unit administrasi yang memobilisasikan sumberdaya financial dan manusia.
Penilaian Kebijakan	Unit – unit pemeriksaan dan akuntansi dalam pemerintahan menentukan apakah badan – badan eksekutif, legislative, dan peradilan memenuhi persyaratan undang – undang dalam pembuatan kebijakan dan pencapaian tujuan.

Sumber: William Dunn. "Pengantar Analisis Kebijakan Publik." Edisi Kedua.

Secara sederhana, pemahaman proses kebijakan dapat dilihat pada model siklus kebijakan linier yang terdiri dari kegiatan perumusan kebijakan (*policy formulation*), implementasi kebijakan (*policy implementation*), keluaran kebijakan (*policy output*) dan dampak kebijakan (*policy outcomes*).²⁸ Dalam penyiapan perumusan kebijakan dapat digunakan simulasi model guna membantu menyelesaikan masalah yang akan

²⁸ Syahrul Ibrahim. "Analisis Kebijakan Penguasaan Tanah Skala Besar Untuk Pembangunan Perumahan Dan Pemukiman Di Kabupaten Bekasi." Tesis, Jakarta, 2000 : hal 27 – 37.

dipecahkan. Menurut Lukman Hakim, beberapa simulasi model tersebut antara lain perumusan kebijakan berdasarkan antara lain sistem, linier, hirarki, dan perubahan.

Model kebijakan terlepas dari tujuan dan penyajiannya dapat dibagi atas model pengganti (*surrogate model*) dan model perspektif. (*perspective model*). Model pengganti digunakan untuk permasalahan yang berstruktur dengan baik sehingga model di anggap merupakan presentasi penuh dari keadaan masalah. Menurut William Dunn sebagaimana di kutip oleh Syahrul Ibrahim, model perspektif digunakan untuk permasalahan yang tidak terstruktur dengan anggapan bahwa model dianggap tidak secara penuh merupakan representasi dari keadaan masalah.²⁹ Richard Rose dalam Ning Rahayu, sebagai sistem, kebijakan publik mencakup hubungan timbal balik yang terjadi pada 3 (tiga) unsur, yaitu: kebijakan publik, pelaku kebijakan dan lingkungan kebijakan.³⁰ Menurut Riant Nugroho, terdapat 5 (lima) keterbatasan dalam perumusan kebijakan publik, antara lain:

1. Keterbatasan sumber daya yang terbatas untuk melakukan intervensi, yaitu sumber daya waktu;
2. Keterbatasan kemampuan sumber daya manusia;
3. Keterbatasan kelembagaan, yaitu sejauh mana kualitas praktek manajemen professional di dalam lembaga pemerintahan dan lembaga masyarakat, baik yang bergerak di bidang *profit* maupun *non-for-profit*;
4. Keterbatasan dana atau anggaran; dan
5. Keterbatasan yang bersifat teknis yakni yang berkenaan dengan kemampuan teknis menyusun kebijakan itu sendiri.

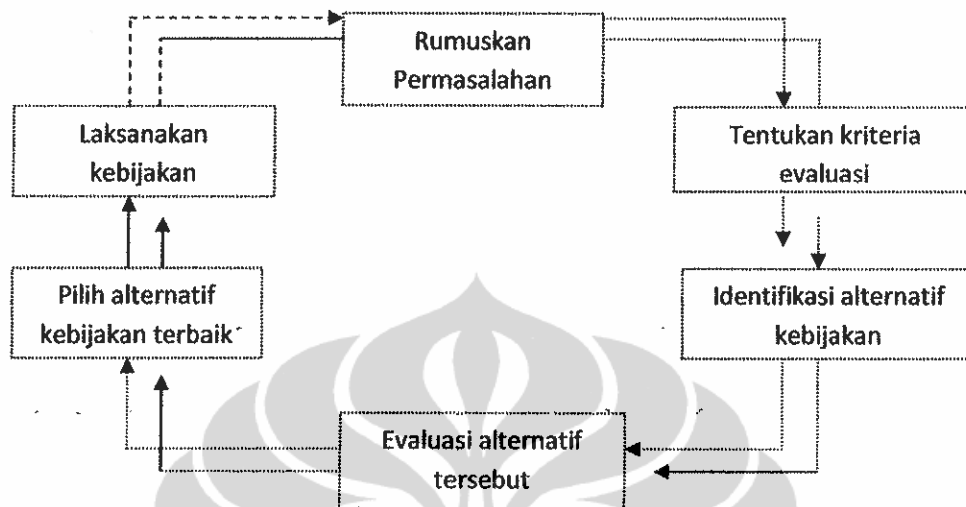
Berikut adalah model rasional sederhana formulasi kebijakan yang digambarkan oleh Carl Patton dan David Sawicki (1993, 3) yang dikutip oleh Riant Nugroho³¹:

²⁹ Syahrul Ibrahim. Ibid.

³⁰ Richard Rose, ed.. "The Dynamics of Publik Policy." London, 1976 : hal 2.

³¹ Riant Nugroho. "Kebijakan Publik -- Formulasi, Implementasi, Dan Evaluasi". Gramedia. Jakarta, 2003: hal 140.

Gambar 2
Model Rasional Sederhana Formulasi Kebijakan Publik



Sumber: Riant Nugroho, Kebijakan publik – Formulasi, Implementasi, Dan Evaluasi.

Dalam gambar diatas dipaparkan bahwa formulasi kebijakan publik dimulai dari pengidentifikasian permasalahan dengan menentukan kriteria evaluasi dan memilih alternatif kebijakan yang terbaik untuk dilaksanakan.

Permasalahan Politis

Menurut Riant Nugroho, masalah yang terakhir yang tidak kalah penting dalam membuat kebijakan publik adalah bagaimana jika kita harus membuat kebijakan publik, sementara mitra kerja kita tidak bisa bekerjasama secara politis. Secara “politis” artinya mitra kerja kita memiliki kepentingan yang berbeda sehingga akan berusaha menggagalkan rancangan kebijakan yang hendak kita rumuskan³².

2. Implementasi Kebijakan

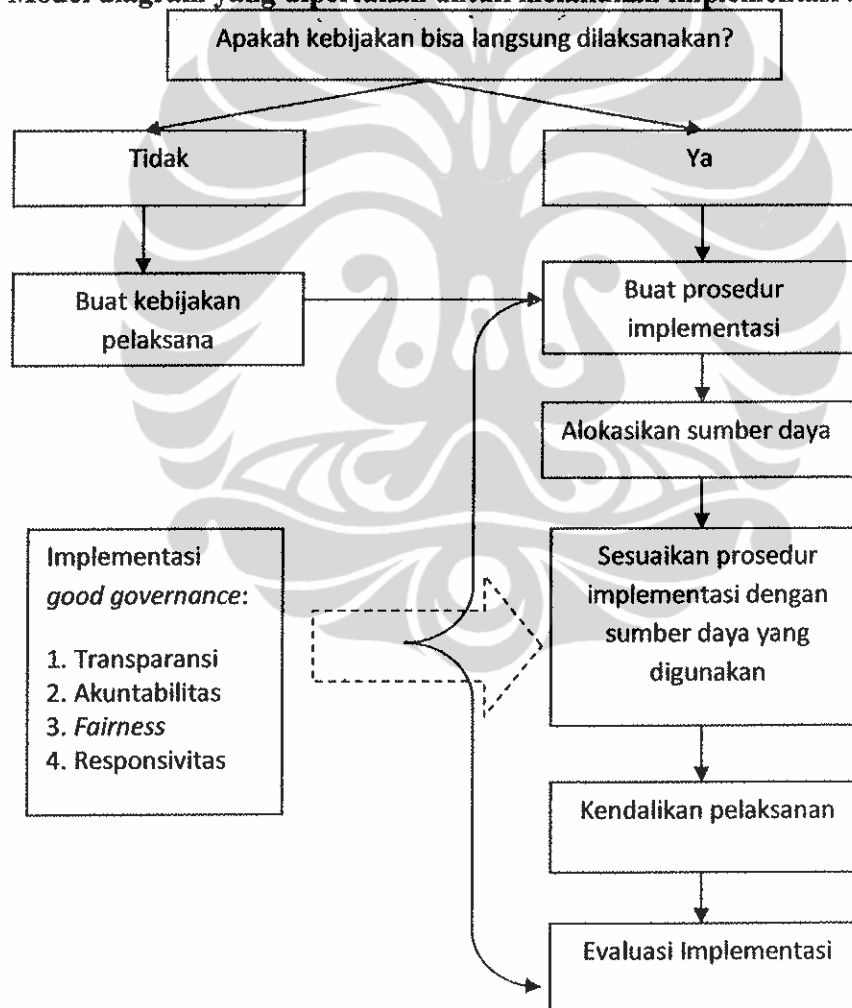
Implementasi kebijakan pada prinsipnya adalah cara agar sebuah kebijakan dapat mencapai tujuannya. Untuk mengimplementasikan kebijakan publik, maka ada 2

³² Riant Nugroho. “Kebijakan Publik – Formulasi, Implementasi, Dan Evaluasi”. Gramedia. Jakarta, 2003: hal 151-152.

(dua) pilihan langkah yang ada, yaitu langsung mengimplementasikan dalam bentuk program – program atau melalui formulasi kebijakan derivat atau turunan dari kebijakan publik tersebut. Kebijakan publik dalam bentuk Undang – Undang atau Perda adalah jenis kebijakan publik yang memerlukan kebijakan publik penjelas atau yang sering diistilahkan sebagai peraturan pelaksanaan. Jadi, ketika kebijakan sudah dibuat, maka tugas selanjutnya adalah mengorganisasikan, melaksanakan kepemimpinan untuk memimpin pelaksanaan, dan melakukan pengendalian pelaksanaan tersebut.

Berikut merupakan model diagram yang diperlukan untuk melakukan implementasi kebijakan³³:

Gambar 3
Model diagram yang diperlukan untuk melakukan implementasi kebijakan



³³ Riant Nugroho D. Ibid: hal 164.

Sumber: Riant Nugroho, Kebijakan publik – Formulasi, Implementasi, Dan Evaluasi.

Dari gambar tersebut diatas tampak bahwa inti permasalahan dalam implementasi kebijakan adalah bagaimana kebijakan yang dibuat sesuai dengan sumber daya yang tersedia. Adapun menurut DL. Weimer dan AR. Vining sebagaimana di kutip oleh Baedhowi, keberhasilan suatu kebijakan publik amat dipengaruhi oleh 3 (tiga) faktor yaitu³⁴:

1. *Policy content* yang logis dan rasional;
2. Kerjasama dan dukungan stakeholder dalam melaksanakan kebijakan serta sumber daya yang trampil; dan
3. Mempunyai komitmen dalam melaksanakan kebijakan merupakan faktor yang amat menentukan keberhasilan suatu kebijakan publik.

Faktor – faktor yang mempengaruhi keberhasilan dan kegagalan implementasi kebijakan yang dikutip oleh Syahrul Ibrahim ada 3 (tiga), yaitu logika kebijaksanaan, kerjasama yang dibutuhkan dan tersedianya aparat yang jujur, professional dan bertanggungjawab atas pelaksanaannya. Kegagalan kebijakan pada umumnya disebabkan oleh eksekusi yang salah, kebijakan yang salah atau keberuntungan yang buruk. Akan tetapi pengalaman pakar kebijakan di dalam mengamati implementasi kebijakan di Negara berkembang menyatakan bahwa terdapat 4 (empat) faktor yang mempengaruhi implementasi kebijakan, yaitu:

1. Kelengkapan sumber daya;
2. Ketidakmampuan birokrasi;
3. Tidak efektifnya system manajemen; dan
4. Situasi sosial, ekonomi dan politik.

3. Evaluasi Kebijakan

Evaluasi implementasi kebijakan dibagi 3 (tiga) menurut *timing* evaluasi, yaitu sebelum dilaksanakan, pada waktu dilaksanakan, dan setelah dilaksanakan³⁵. Pada

³⁴ Baedhowi, "Implementasi Kebijakan Otonomi Daerah Bidang Pendidikan (Studi Kasus Di Kabupaten Kendal dan Kota Surakarta." Disertasi, Jakarta, 2004 : hal 325-326.

³⁵ Riant Nugroho. "Kebijakan Publik – Formulasi, Implementasi, Dan Evaluasi". Gramedia. Jakarta, 2003: hal 195.

penulisan kali ini, evaluasi kebijakan akan lebih difokuskan pada evaluasi sebelum dilaksanakannya peraturan mengenai APA.

2.3 Asas – Asas Pemungutan Pajak

Kejelasan tentang berapa banyak jumlah pajak yang harus di tanggung oleh wajib pajak adalah hal yang penting, ketika dilakukannya suatu kesepakatan antara fiskus dengan wajib pajak dalam menetapkan tingkat kewajaran nilai dari suatu transaksi. Menurut Adam Smith dalam “*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*” yang di kutip oleh R. Mansury, pemungutan pajak hendaknya didasarkan atas empat asas, yaitu:³⁶

a. ***Equality***

Pajak itu harus adil dan merata, yaitu dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar (*ability to pay*) pajak tersebut, dan juga sesuai dengan yang diterimanya;

b. ***Certainty***

Pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaiknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat: berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar dan bagaimana cara membayarnya. Apabila tidak ada pasti bagi Wajib Pajak tentang kewajiban pajaknya, maka pajak yang terhutang bergantung pada “kebijaksanaan” petugas pajak yang dapat menyalahgunakan kekuasaannya untuk keuntungan dirinya;

c. ***Convenience***

Saat Wajib Pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak akan menyulitkan Wajib Pajak, dimana berdasarkan asas ini timbul dukungan yang kuat menerapkan sistem pemungutan yang disebut *Pay As You Earn (P.A.Y.E.)*; dan

d. ***Economy***

Biaya pemungutan bagi kantor pajak dan biaya memenuhi kewajiban pajak (*compliance cost*) bagi Wajib Pajak hendaknya sekecil mungkin.

³⁶ R.Mansury. “*Pajak Penghasilan Lanjutan.*” Ind-Hill Co, 1996: Hal.4 – 5.

Demikian pula halnya dengan beban yang dipikul oleh Wajib Pajak, hendaknya juga sekecil mungkin dimana pajak hendaknya tidak menghalangi Wajib Pajak untuk terus melakukan kegiatan-kegiatan ekonomisnya.

Adam Smith dalam Mansury juga menyebutkan bahwa kepastian lebih penting dari keadilan. Dimana, suatu sistem yang telah dirancang menganut azas keadilan apabila tanpa kepastian bisa ada kalanya tidak adil. Tanpa kepastian, pelaksanaannya bisa tidak adil atau tidak selalu adil.³⁷ Menurut Mansury, kalau kepastian tersebut dihubungkan dengan 4 (empat) pertanyaan pokok akan menjadi sebagai berikut:

- Harus pasti, **siapa – siapa** yang harus dikenakan pajak;
- Harus pasti, **apa** yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subyek pajak;
- Harus pasti, **berapa** jumlah yang harus di bayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak; dan
- Harus pasti, **bagaimana** jumlah pajak yang terhutang tersebut harus di bayar.

Namun demikian, kiranya kurang tepat Adam Smith mengatakan bahwa kepastian itu lebih penting dari keadilan. Seharusnya kepastian itu menjamin tercapainya keadilan dalam pemungutan pajak yang diinginkan, yakni Kepastian tentang Subyek Pajak, Obyek Pajak, Tarif Pajak dan Prosedur Pajak itu harus menjamin keadilan. Adapun menurut Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave, terdapat 2 (dua) aliran pemikiran untuk dapat digunakan sebagai pendekatan dalam menentukan keadilan tersebut, yakni dengan melalui pendekatan prinsip manfaat (*benefit principle*) dan prinsip kemampuan membayar (*ability to pay*).³⁸ Pada pendekatan prinsip pertama, suatu sistem pajak dikatakan adil bila kontribusi yang diberikan oleh setiap wajib pajak, sesuai dengan manfaat yang diperolehnya dari jasa – jasa pemerintah. Sedangkan pada prinsip yang ke dua, perekonomian memerlukan suatu jumlah penerimaan pajak tertentu, dan setiap wajib pajak diminta untuk membayar sesuai

³⁷ R. Mansury. Ibid: hal 5.

³⁸ Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave. "Keuangan Negara Dalam Teori Dan Praktek." Erlangga, 1991 : hal 232-233.

dengan kemampuannya. Kedua pendekatan di atas, tidak mudah untuk diinterpretasikan dan diterapkan. Agar prinsip manfaat dapat dilaksanakan, maka manfaat yang di peroleh wajib pajak tertentu dari pengeluaran pemerintah harus diketahui terlebih dahulu. Agar prinsip kemampuan membayar dapat diterapkan, kita harus mengetahui bagaimana kemampuan ini akan di ukur. Semua ini merupakan masalah yang sulit di atasi dan tidak ada satu pun pendekatan itu lebih unggul dalam praktek³⁹.

2.4 Definisi, Tujuan dan Motivasi *Transfer Pricing*

2.4.1 Definisi *Transfer Pricing*

Menurut Robert Feinschreiber, *transfer pricing* untuk tujuan perpajakan adalah harga yang ditetapkan dalam sebuah transaksi antar perusahaan yang terjadi di antara perusahaan yang mempunyai hubungan bisnis.⁴⁰ OECD dalam *Transfer Pricing Guidelines* mendefinisikan *transfer pricing* sebagai berikut:

*“Transfer pricing are the price at which an enterpries transfer physical goods and intangible property or provides services to associated enterprise.”*⁴¹

Definisi *transfer pricing* dalam OECD juga dituangkan oleh peraturan peraturan perpajakan di Indonesia melalui Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus – kasus *Transfer Pricing* yang menyebutkan bahwa:

“Secara universal transaksi antar wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut di kenal dengan istilah transfer pricing.”

Secara umum menurut Gunadi,⁴² *transfer pricing* merupakan jumlah harga atas penyerahan barang atau imbalan atas penyerahan jasa yang telah disepakati oleh kedua belah pihak dalam transaksi bisnis financial maupun transaksi lainnya. Menurut Hirshleifer yang dikutip oleh Cox, Howe, dan Boyd,⁴³ kriteria dari *transfer*

³⁹ Ibid: hal 233.

⁴⁰ Robert Feinschreiber. “*Transfer Pricing Method, An Application Guide.*” John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2004: hal 3.

⁴¹ OECD. “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration.*” Paris, July 1995.

⁴² Gunadi. “*Pajak Internasional.*” Edisi Revisi 2007. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, Jakarta. 2007: hal 222.

⁴³ James F. Cox, Gerry Howe and Lynn H. Byod. “*Transfer Pricing Effects on Localy Measured Organizations.*” Industrial Management : hal 20.

pricing dari sudut pandang ekonomi adalah: “*Transfer price should be the marginal cost of the selling division in order to maximize the firm’s profit as well.*” Sedangkan kriteria *transfer pricing* menurut Hirshleifer,⁴⁴ dari perspektif manajemen yaitu *transfer pricing* lebih ditujukan untuk mengukur kinerja divisi, laba perusahaan secara keseluruhan dan otonomi divisi dan menilai motivasi dan kinerja setiap divisi / unit yang bersangkutan dalam rangka mencapai tujuan perusahaan. Hal tersebut dilakukan karena mayoritas perusahaan pada umumnya bertujuan untuk memaksimalkan laba perusahaan secara keseluruhan (*global maximum profit*). *Transfer pricing* tersebut bermula dari usaha pengendalian yang dilakukan oleh satu pihak pada pihak lainnya melalui kepemilikan, misalnya antara induk dengan anak perusahaan atau antar perusahaan afiliasinya.⁴⁵ *Transfer Pricing* juga mengakibatkan distorsi bagi penerimaan Negara jika dilihat dari sisi Negara.

2.4.2 Tujuan *Transfer Pricing*

Melatarbelakangi pentingnya dampak pajak di seluruh dunia bagi multinational company, maka penentuan harga transaksi antar perusahaan multinational tersebut dibuat dengan suatu perencanaan pajak secara bijaksana. Hal tersebut dikemukakan oleh Myron Scholes sebagai berikut:

*“When income is taxed at different rates in different countries, it is typically not a matter of indifference how worldwide income is allocated to the various countries. In multinational corporations, many goods and services are routinely transferred among related entities in different tax jurisdictions. The prices at which these goods and services are transferred can have a very important impact on worldwide taxes. Because, the entities are related, there would appear to be great tax planning opportunities by setting transfer prices judiciously.”*⁴⁶

Hal tersebut di atas masih terus terjadi pada perusahaan multinasional yang di tandai dengan keseriusan administrasi pajak di beberapa Negara termasuk Indonesia, yakni dengan mengeluarkan peraturan – peraturan perpajakan yang berkaitan dengan

⁴⁴ Gunadi. “*Pajak Internasional.*” Edisi Revisi 2007. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, Jakarta. 2007: hal 222.

⁴⁵ Ibid

⁴⁶ Myron S. Scholes dan Mark A. Woleson. “*Taxes and Business Strategy – A Planning Approach.*” Prentice-Hall, Inc. New Jersey, 1992: hal 290.

transfer pricing tersebut. Adapun menurut Yenni Mangoting dalam Hardjatmo,⁴⁷ terdapat 2 (dua) tujuan *transfer pricing* yang ingin dicapai oleh perusahaan multinasional, yaitu:

a. *Performance Evaluation*

Salah satu alat yang digunakan oleh banyak perusahaan dalam menilai kinerjanya adalah menghitung berapa tingkat Return On Investment (ROI). Terkadang tingkat ROI untuk satu divisi dengan divisi lainnya dalam suatu perusahaan yang sama berbeda satu dengan yang lain. Misalnya divisi penjual menginginkan harga transfer yang tinggi yang akan meningkatkan penghasilan, yang secara otomatis akan meningkatkan ROI-nya, tetapi di sisi lain, divisi pembeli menuntut harga transfer yang rendah yang nantinya akan berakibat pada peningkatan penghasilan, yang berarti juga peningkatan dalam ROI. Hal semacam inilah yang terkadang membuat *transfer pricing* itu berada di posisi yang terjepit. Oleh karena itu untuk mengatasi permasalahan seperti ini, induk perusahaan akan sangat berkepentingan dalam penentuan harga transfer.

b. *Optimal Determination of Taxes*

Tarif pajak antar suatu Negara dengan Negara yang lain berbeda, yakni dengan pemindahan profit (laba) dari tarif pajak yang tertinggi ke tarif pajak yang lebih rendah.

Dalam konteks perpajakan *transfer pricing* digunakan untuk merekayasa pembebanan harga suatu transaksi antara perusahaan – perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dalam rangka meminimalkan beban pajak yang terutang secara keseluruhan atas grup perusahaan.⁴⁸ Menurut Robert Feinschreiber⁴⁹, konsep dari induk perusahaan internasional dari perusahaan multinasional yakni untuk meminimalisasi pajak secara keseluruhan (*worldwide*) tidak lagi dapat dikembangkan. Hal ini

⁴⁷Hardjatmo. "Tindakan Yuridis yang Ditempuh oleh Direktur Jenderal Pajak selaku Otoritas Fiskal dan PT. ABC selaku Wajib Pajak dalam Menghadapi Masalah Transfer Pricing Ditinjau Dari Aspek Hukum Indonesia." 2007, hal 20.

⁴⁸ Ning Rahayu. "Praktik Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Pada Foreign Direct Investment yang Berbentuk Subsidiary Company (PT. PMA) Di Indonesia (Suatu Kajian Terhadap Kebijakan Anti Tax Avoidance)." Ringkasan Disertasi, 2008 : hal 19.

⁴⁹ Robert Feinschreiber. "Transfer Pricing Method, An Application Guide." John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, 2004: hal 3.

disebabkan oleh adanya 2 (dua) hal rintangan yang membatasi untuk melakukan *transfer pricing* dengan tujuan meminimalisasi pajak, yaitu:

1. Otoritas pajak dengan tujuan memaksimalkan pendapatan mereka dengan menghalangi rencana meminimalisasi pajak yang dilakukan oleh wajib pajak;
2. Pertimbangan tidak dikenakan pajak merupakan hal yang penting dalam perpajakan daripada perpajakan.

Erly Suandy dalam perencanaan pajak menambahkan, tujuan yang ingin di capai dalam *transfer pricing* antara lain sebagai berikut:

1. Memaksimalkan penghasilan global;
2. Mengamankan posisi kompetitif anak/cabang perusahaan dan penetrasi pasar;
3. Evaluasi kinerja anak/cabang perusahaan mancanegara;
4. Menghindarkan pengendalian devisa;
5. Mengontrol kreditabel asosiasi;
6. Mengurangi resiko moneter;
7. Mengatur *cash flow* anak/cabang perusahaan yang memadai;
8. Membina hubungan baik dengan administrasi setempat;
9. Mengurangi beban pengenaan pajak dan bea masuk; dan
10. Mengurangi resiko pengambilalihan oleh pemerintah.

2.4.3 Motivasi *Transfer Pricing*

Motivasi fiskal dari *transfer pricing* umumnya adalah untuk meningkatkan laba setelah pajak perusahaan secara global.⁵⁰ Motivasi pajak atas praktek *transfer pricing* juga dilaksanakan dengan sedapat mungkin memindahkan penghasilan dari Negara dengan beban pajak mahal ke Negara dengan beban pajak terendah atau minimal atau kalau mungkin nihil.⁵¹ Motivasi untuk melakukan *transfer pricing* juga dilakukan

⁵⁰ Gunadi. "*Transfer Pricing, Suatu Tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak.*" PT. Bina Rena Pariwara. Jakarta, 1994 : hal 35.

⁵¹ Gunadi. "*Pajak Internasional.*" Edisi Revisi 2007. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, Jakarta. 2007: hal 223.

oleh para manajer dengan beberapa pertimbangan kebijakan menurut Horngren, Choi & Muller dan Shapiro dalam Gunadi,⁵² sebagai berikut:

- Kebijakan Penerapan *Transfer Pricing* Domestik:
 - a. Evaluasi kinerja (mengukur hasil operasi tiap entitas);
 - b. Motivasi manajemen (penyusunan orientasi penciptaan laba pada semua organ entitas);
 - c. Pengendalian harga (untuk lebih mencerminkan “biaya” dan “margin” yang seharusnya diterima dari pelanggan; determinasi harga optimal); dan
 - d. Pengendalian pasar (untuk mengamankan posisi komparatif perusahaan).

- Kebijakan Penerapan *Transfer Pricing* Transnasional:
 - a. Maksimalisasi pendapatan entitas ekonomi;
 - b. Mengamankan persaingan anak perusahaan / cabang (penetrasi pasar);
 - c. Evaluasi kinerja anak perusahaan / cabang mancanegara;
 - d. Menghindari gejolak nilai tukar;
 - e. Mengontrol “gengsi” asosiasi;
 - f. Meningkatkan bagian laba usaha patungan;
 - g. Reduksi resiko moneter;
 - h. Mengamankan arus kas (*cash flow*) anak perusahaan; dan
 - i. Membina hubungan baik dengan pemerintahan tuan rumah.

Selain motivasi bisnis, *transfer pricing* multinasional juga dimaksudkan untuk mengendalikan mekanisme arus sumber daya antar anggota grup dan maksimalisasi laba setelah pajak.⁵³

2.5 Penghindaran Pajak Melalui *Transfer Pricing*

Beberapa petunjuk adanya rekayasa *transfer pricing* terutama oleh wajib pajak penanaman modal asing (termasuk BUT) yang disebutkan dalam sebuah paper yang tidak dipublikasikan menurut Gunadi⁵⁴, antara lain:

⁵²Ibid: hal 31.

⁵³ Alan C. Shapiro. “*Multinational Financial Management*.” Allyn & Bacon, Inc., Toronto, 1982.

1. Walaupun perusahaan dalam keadaan merugi terus-menerus dari tahun ke tahun, namun tetap terjadi pembayaran royalty atau imbalan jasa teknis dan jasa lainnya dari perusahaan Indonesia kepada induk atau perusahaan lainnya dalam satu grup;
2. Struktur permodalan perusahaan lebih banyak condong kepada pembiayaan dengan pinjaman dibanding dengan modal sendiri (*thin capitalization*);
3. Pembayaran deviden dalam jumlah besar apabila perusahaan melaporkan memperoleh laba;
4. Memanfaatkan celah ketentuan pada P3B (*treaty shopping*) dengan merekayasa arus dana melalui sebuah perusahaan artificial yang khusus didirikan untuk tujuan dimaksud (*SPV*) di Negara mitra runding dengan maksud untuk mendapatkan keringanan pajak; dan
5. Pemanfaatan *tax-haven countries* (Negara tanpa beban atau dengan beban pajak yang jauh lebih rendah dari Indonesia).

Terdapat beberapa prosedur yang dapat di tempuh untuk menanggulangi maneuver pajak via *transfer pricing*, antara lain⁵⁵:

1. Menyingkap praktik bisnis *intercompany* secara lengkap sehingga dapat di evaluasi keinginan *transfer pricing*. Hal ini biasanya dimintakan kepada wajib pajak asosiasi. Informasi tersebut dilampirkan pada SPT Tahunan;
2. Harmonisasi pemajakan internasional untuk meniadakan disparitas (perbedaan) beban pajak. Prosedur ini sangat ideal, namun susah diaktualisasikan, karena pada umumnya setiap pemegang yurisdiksi pemajakan cenderung memomorsatukan kepentingan nasionalnya. Suatu konsesi pajak selalu di hitung timbal balik;
3. Kerja sama internasional. Prosedur ini dapat di tempuh melalui pertukaran informasi, audit secara simultan atau audit pemajakan secara terpadu (antar yurisdiksi secara koordinatif);
4. *Advance Pricing Agreement (APA)*. Prosedur ini memperbolehkan wajib pajak untuk membuat kesepakatan dengan otoritas pajak tentang aplikasi

⁵⁴ Gunadi. "Pajak Internasional." Edisi Revisi 2007. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, Jakarta. 2007: hal 230.

⁵⁵ Erly Suandy. "Perencanaan Pajak." Edisi Pertama, Salemba Empat. Jakarta, 2001: hal 80.

salah satu metode *transfer pricing*. Dengan demikian wajib pajak terikat untuk memakai metode tersebut, dan administrasi pajak menguji apakah kesepakatan tersebut di patuhi.

2.5.1 Mekanisme *Transfer Pricing*

Untuk tujuan penghematan pajak, menurut Gunadi⁵⁶ beberapa mekanisme *transfer pricing* adalah sebagai berikut:

1. Pemberian harga dengan *mark up / down* atas transfer barang;

Pemberian harga dengan *mark up* biasanya terjadi pada impor barang yang dapat berupa bahan baku, barang modal (mesin, konstruksi, peralatan, perlengkapan), bahan pembantu, komponen atau partikel dan suku cadang. Kadang kala impor tersebut sepertinya dilakukan melalui negara ke tiga dengan mendirikan perusahaan perantara (*interposing company*) terutama di negara dengan (tanpa) beban pajak rendah. Dapat terjadi bahwa perusahaan di negara ketiga tersebut lebih bersifat sebagai kegiatan penerbitan faktur kembali saja (*re invoicing center*). Atas rekayasa dilakukan dengan transaksi penjualan dalam negeri (*domestic-foreign sales*) apabila pembeli barang memperoleh fasilitas perpajakan, sedangkan pada pemberian harga dengan *mark down* terjadi pada transaksi ekspor untuk bahan maupun produk manufaktur. Transaksi tersebut dapat dilakukan langsung dari Indonesia ke negara tujuan atau melalui perantara negara ke tiga, yang seperti pada kasus impor, dapat hanya merupakan kegiatan *re invoicing centre*. Untuk mengalihkan potensi pengenaan pajak oleh Indonesia dapat terjadi harga ekspor barang tersebut, oleh perusahaan multinasional, di hitung persis sebesar biaya produksi dan distribusi tanpa adanya suatu keuntungan kotor). Dengan demikian, perusahaan tersebut secara struktural memang diciptakan sebagai pusat penampungan kerugian (*struktural loses*).

2. Pengutipan tarif imbalan atas penyerahan jasa;

Pembayaran atas penyerahan jasa dapat meliputi:

- a. Komisi (pembelian, penjualan, perdagangan, dan sebagainya)

⁵⁶ Ibid: hal 233.

- b. Jasa Teknik;
 - c. Jasa Manajemen;
 - d. Royalti, Franchise dan Lisensi; dan
 - e. Jasa Produksi (*toll fee*)
3. Alokasi biaya bersama; dan
- Biaya yang dialokasikan berdasarkan suatu formula umumnya disebut sebagai biaya administrasi dan manajemen atau *overhed*. Untuk memajukan usahanya, perusahaan multinasional umumnya melakukan kegiatan penelitian dan pengembangan. Hasil dari kegiatan tersebut (temuan metode, cara atau barang baru) dapat dimanfaatkan oleh semua anggota perusahaan. Sebagai imbalan dari pemanfaatan tersebut, seluruh biaya dan investasi untuk keperluan penelitian dan pengembangan tersebut dialokasikan kepada perusahaan di maksud (*cost sharing*). Berapa besar dan bagaimana bentuk pembagian atau pendanaan tersebut merupakan kebijakan perusahaan multinasional yang bertujuan untuk mempertahankan dan meningkatkan kinerja perusahaan secara keseluruhan.
4. Pembiayaan perusahaan sebagian besar dengan pinjaman (*thin capitalization*). Ketentuan perpajakan pada umumnya mempunyai perlakuan yang bersifat diskriptif terhadap penghasilan dari investasi ekuitas (dividen) dan pinjaman (bunga). Dalam hal ini kiat untuk menghindari ketentuan pengetatan pinjaman di negara tertentu biasanya di tempuh melalui *back to back loan* atau *pararel loan*.

2.6 Hubungan Istimewa dan *Arm's Length Principle*

2.6.1 Hubungan Istimewa

Menurut Carmine Rotondaro dalam Darussalam dan Danny Septriadi⁵⁷ menyebutkan bahwa otoritas pajak suatu Negara diberi wewenang untuk melakukan

⁵⁷ Darussalam dan Danny Septriadi. "Konsep Dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan." Danny Darussalam Tax Center (PT. Dimensi Internasional Tax). Jakarta, Juli 2008 : hal 14

koreksi (*primary adjustment*) atas transaksi yang tidak mencerminkan harga pasar wajar sepanjang transaksi tersebut dilakukan oleh pihak – pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Dimana 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. Oleh karena itu, definisi hubungan istimewa merupakan hal yang sangat penting dalam konteks *transfer pricing*.⁵⁸

2.6.2 Prinsip Harga Wajar (*Arm's Length Principle*)

Prinsip harga wajar ditentukan pada Pasal 9 dalam OECD Model Tax Convention yang menyebutkan bahwa:

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

Gunadi⁵⁹ menyebutkan bahwa 2 (dua) metode untuk menentukan *Arm's Length Price* (ALP), yaitu sebagai berikut:

1. *Traditional transaction method* yang meliputi:

a. Metode Harga Sebanding (*Comparable Uncontrolled Price Method – CUPM*);

Yakni dengan membandingkan *transfer price* antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dengan yang terjadi antara pihak – pihak independen.

b. Metode Harga Jual Kembali (*Resale Price method – RPM*);

Yakni dengan mengurangi diskon (*margin*) dari penjualan kembali barang.

c. Harga Pokok / Biaya Plus (*Cost Plus Method – CPM*);

Yakni dengan menambahkan margin atas harga pokok barang. Penetapan CPM apakah dalam situasi *full pledged* atau *contract*

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Gunadi. "Pajak Internasional." Edisi Revisi 2007. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, Jakarta. 2007: hal 240 - 241.

manufactures harus memperhatikan kemungkinan penyesuaian kapasitas (*capacity adjustments*).

2. Metode Lain yang meliputi:

- a. Metode Imbal Kembali (*Rate of Return Methode*), apakah *return on equity*, *return on asset*, apakah aktiva lancar (modal kerja) atau aktiva tetap;
- b. Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method*), apakah pada *level* laba kotor atau laba bersih, apakah kombinasi laba (semua pihak) atau laba residu setelah laba normal atas aset atau basis lainnya;
- c. Metode Marjin Neto Transaksi (*Transactional Net Margin Method – TNMM*) yang menetapkan laba bersih berdasar perbandingan tertentu atas biaya, penjualan atau aktiva;
- d. *Berry Ratio* yang menekankan pada *profit* abilitas biaya operasi;
- e. Pendekatan *Non- arms Length*, yaitu formula alokasi global (*global formulary apportionment*), yang mengalokasikan laba global perusahaan multinasional berdasar formula tertentu.

Selain pendekatan harga dan laba, *Guidelines* 1995 juga memberikan beberapa pendekatan administratif deteksi dan solusi harga transfer seperti dibawah ini⁶⁰:

1. Praktik kepatuhan *transfer pricing* (*transfer pricing compliance practices*). Misalnya dengan pemeriksaan pajak, beban pembuktian, dan saksi atau pinalti;
2. Prosedur Kesepakatan Bersama (*Mutual Agreement Procedures*) untuk mencari solusi harga transfer dengan perundingan berdasar kesepakatan bersama;
3. Pemeriksaan bersama antarnegara (*simultaneous tax examination*);
4. *Safe harbours* dengan memperkenalkan interval toleransi kewajaran berdasar laba atau harga wajar;
5. Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement – APA*) antara wajib pajak dengan administrasi pajak dan antar Negara;

⁶⁰ Ibid : hal 241.

6. Arbitrasi dengan menengahkan wasit penengah sengketa *transfer pricing* untuk sebagai hakim memberikan solusi putusan sengketa.

2.7 Definisi, Tujuan dan Kelebihan & Kelemahan *APA*

2.7.1 Definisi *APA*

OECD *Guidelines*, mendefinisikan *APA* sebagai suatu skema yang telah disusun sebelumnya terhadap suatu transaksi antara pihak – pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan berdasarkan kriteria yang tepat (seperti metode, perbandingan dan penyesuaian, serta asumsi – asumsi terhadap kondisi – kondisi yang akan datang) untuk menentukan harga transfer antara pihak- pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut untuk periode waktu tertentu.⁶¹ *APA* juga merupakan suatu kesepakatan yang dibuat dimuka antara perusahaan multinasional dengan satu atau lebih otoritas pajak suatu Negara sehubungan dengan penerapan metode harga transfer⁶². Menurut Lee Burns yang dikutip oleh Darussalam dan Danny Septriadi, hal terpenting dari definisi *APA* adalah bahwa *APA* tidak mengatur mengenai masalah penentuan harga, *APA* hanya merupakan persetujuan penerapan metode harga transfer dalam kondisi – kondisi yang dapat diterima.⁶³

2.7.2 Tujuan *APA*

Tujuan *APA* adalah bagaimana memajaki transaksi antara grup perusahaan multinasional di suatu Negara⁶⁴. Dengan *APA* akan terjaga kepastian hukum pemajakan dengan asumsi bahwa harga transfer wajib pajak dianggap mewakili harga wajar (*arm's length principle*), sehingga tidak pada tempatnya administrasi pajak untuk menghitung kembali harga transfer selama persyaratan dalam *APA* dipatuhi.⁶⁵

⁶¹ Darussalam dan Danny Septriadi. "Konsep Dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan." Danny Darussalam Tax Center (PT. Dimensi Internasional Tax). Jakarta, Juli 2008 : hal 261.

⁶² Ibid: hal 261

⁶³ Ibid: hal 261.

⁶⁴ Ibid: hal 261.

⁶⁵ Gunadi. "Pajak Internasional." Edisi Revisi 2007. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, Jakarta. 2007: hal 249

Advance Pricing Agreement (APA) dibuat guna menghasilkan persetujuan formal antara Wajib Pajak dan Fiskus dengan prinsip sebagai berikut:⁶⁶

1. Sifat-sifat yang melekat dari transaksi yang melibatkan perusahaan multiunit/multinasional (intercompany), yang mana mengharuskan penerapan APA,
2. Penggunaan metode *transfer pricing* (TPM) dalam melaksanakan transaksi-transaksi tersebut,
3. Dugaan penggunaan harga yang tidak sesuai dengan harga wajar (*arm's length*), akibat dari penggunaan metode *transfer pricing* dalam melakukan transaksi.

Dalam penerapan *advance pricing agreement (APA)*, Wajib Pajak berkepentingan dalam mengajukan keinginan untuk penggunaan *APA* guna mengurangi konflik yang muncul dengan Fiskus (otoritas Pajak) di kemudian hari. Hal ini juga berkaitan dengan sebab dari munculnya penerapan *APA* ini, *Advance pricing agreement (APA)*, muncul dari kasus yang menerapkan *transfer pricing* dalam kategori tertentu, dimana timbul dari keraguan dan kesulitan yang dialami oleh wajib pajak. Sedangkan bagi otoritas perpajakan (*tax administration*), penggunaan *APA* dapat diterima, harus tergantung dengan hasil pemeriksaan/uji atau hasil suatu prosedur audit, bertujuan untuk dapat meyakini bahwa metode *transfer pricing* yang dipilih oleh Wajib Pajak sudah tepat sehingga dapat diterima.⁶⁷

Melihat pernyataan di atas maka dalam penerapan metode *APA*, Wajib Pajak kususnya perusahaan multiunit/multinasional mempunyai peran yang sangat penting dalam keberhasilan suatu persetujuan *APA* baik Unilateral ataupun Bilateral, dimana terjadi pertukaran informasi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan otoritas pajak (Fiskus). Informasi yang dimaksud, berisikan hal-hal yang memuat alasan-alasan yang harus disampaikan dan dinegosiasikan dengan otoritas pajak dan merupakan latar belakang dari keinginan Wajib Pajak untuk menggunakan persetujuan ini, berkaitan dengan pengaplikasian metode/praktik *transfer pricing* (TPM). Ini

⁶⁶ Ernst and Young: *Transfer Pricing 2003 Global Survey practices, perceptions and trends in 22 countries*. 2003. Hal.23

⁶⁷ OECD: *The Taxation of Global Trading of Financial Instruments*, 2000. Hal.28

menunjukkan bahwa *APA* merupakan suatu kompromi antara Wajib Pajak dengan Fiskus, yang diawali oleh inisiatif dari Wajib Pajak yang bersangkutan. Selain itu hal yang paling penting yang dituju dalam penetapan *Advance Pricing Agreement (APA)* adalah memberikan kejelasan dan kepastian (*Certainty*) bagi kedua belah pihak yaitu Wajib Pajak dan Fiskus untuk menghindari *dispute* antara Wajib Pajak dengan fiskus dalam mengatasi permasalahan yang timbul akibat penggunaan metode *transfer pricing*. Menurut Adam Smith suatu kepastian (*Certainty*) adalah lebih penting dari keadilan.⁶⁸ Ini berarti tanpa suatu kepastian, keadilan yang telah dirancang dalam sistem perpajakan akan sulit bisa dicapai.

Dispute antara Wajib Pajak dengan Fiskus menjadi pembahasan yang penting, maka dari itu sesuai dengan apa yang tercantum dalam *Transfer Guidelines for Multinational Enterprises and tax Administrations*, yang dikeluarkan oleh OECD, *advance pricing (APA)* yang merupakan salah satu pendekatan secara administratif dalam mengatasi permasalahan perpajakan akibat penggunaan metode *transfer pricing*, dilakukan untuk menolong pemecahan masalah antara dua belah pihak agar terhindar dari terjadinya *dispute* antara Wajib Pajak dengan otoritas pajak yang bersangkutan,⁶⁹ perdebatan (*dispute*) yang dimaksud disini adalah dalam penerapan harga transfer setiap transaksi yang mana harus menerapkan prinsip nilai wajar (*arm's length principle*) secara konsisten.

2.7.3 Kelebihan & Kelemahan *APA*

APA dilakukan oleh wajib pajak maupun otoritas pajak semata – mata untuk memberikan kepastian hukum bagi kedua belah pihak dalam menyetujui penerapan metode harga transfer yang mewakili harga wajar. Motivasi dilakukannya *APA* juga dapat dilihat dari kelebihan penerapan *APA* baik dari sudut pandang otoritas pajak maupun wajib pajak adalah sebagai berikut⁷⁰ :

- Otoritas Pajak, yaitu:
 1. Dengan kerjasama yang lebih baik dalam proses penyusunan *APA* maka otoritas pajak akan mendapatkan informasi yang tepat dari wajib pajak secara

⁶⁸ R.Mansury. "*Pajak Penghasilan Lanjutan*". Ibid: hal .5

⁶⁹ OECD, *op cit*, Hal.IV-11

⁷⁰ Darussalam dan Danny Septriadi. "*Konsep Dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*." Danny Darussalam Tax Center (PT. Dimensi Internasional Tax). Jakarta, Juli 2008 : hal 263-266.

sukarela. Dengan suasana kerjasama yang baik itu maka otoritas pajak akan mendapatkan pemahaman secara menyeluruh atas transaksi internasional yang dilakukan oleh perusahaan multinasional tersebut;

2. Memberikan keyakinan kepada otoritas pajak bahwa mereka memang telah mendapatkan pembagian laba dari perusahaan multinasional dengan cara yang tepat; dan
3. Mengurangi biaya untuk pengujian kepatuhan wajib pajak seperti terhindar dari penggunaan waktu yang berlebihan untuk melakukan pemeriksaan atas transaksi *transfer pricing* yang dilakukan oleh wajib pajak.

- Wajib Pajak yaitu:

1. Kepastian hukum;

Wajib pajak dapat menghilangkan aspek ketidakpastian atas harga transfer yang mereka terapkan dengan pihak – pihak yang mempunyai hubungan istimewa sehingga wajib pajak dapat memprediksi perlakuan perpajakan berkaitan dengan harga transfer yang mereka terapkan.

2. Mengurangi risiko pemeriksaan *transfer pricing*;

APA akan mengurangi risiko untuk diperiksa oleh otoritas pajak. Walaupun ada pemeriksaan, pemeriksaan yang dilakukan tersebut hanya bertujuan untuk mengetahui kepatuhan atas *APA* yang telah disepakat bersama. Dengan demikian, wajib pajak dapat menghindari inefisiensi biaya, waktu, serta kontroversi atas metode *transfer pricing* yang diterapkan.

3. Mencegah resiko pengenaan pajak berganda;

Bilateral atau multilateral *APA* merupakan suatu cara yang tepat untuk mencegah pengenaan pajak berganda. Hal ini disebabkan karena keikutsertaan dua atau lebih otoritas pajak dalam bilateral atau multilateral *APA* akan memberikan jaminan dalam penyelesaian sengketa jika terjadi pemajakan berganda akibat adanya koreksi *transfer pricing*.

4. Mengurangi persyaratan dokumentasi

Atas kesepakatan yang telah dibuat antara wajib pajak dengan otoritas pajak maka kewajiban atas dokumentasi dibatasi hanya pada informasi yang relevan dengan *APA*.

Universitas Indonesia

5. Kerjasama; dan

Terciptanya lingkungan yang kondusif antara wajib pajak dan otoritas pajak dalam menentukan metode *transfer pricing* yang tepat tentunya juga akan mendorong terbukanya arus informasi dari setiap pihak yang terlibat

6. *Rollback*.

OECD menyebutkan bahwa *APA* memberikan kesempatan untuk menerapkan metode *transfer pricing* yang telah disepakati guna menyelesaikan permasalahan *transfer pricing* yang telah terjadi pada tahun – tahun sebelumnya. Dengan demikian, apabila terdapat *rollback*, *APA* dapat digunakan untuk menyelesaikan permasalahan *transfer pricing* yang terjadi di tahun – tahun sebelumnya dan hal ini tentu saja akan memberikan suatu kepastian untuk memecahkan permasalahan *transfer pricing*.

Sedangkan kelemahan *APA* dilihat dari sudut pandang Wajib Pajak, antara lain:

1. Kerahasiaan Informasi;

Informasi yang diberikan oleh wajib pajak dalam proses *APA* dapat digunakan oleh otoritas pajak pada saat melakukan pemeriksaan pajak untuk tahun – tahun sebelum *APA* berlaku;

2. Menjadi perhatian otoritas pajak; dan

Pengajuan *APA* oleh wajib pajak akan membawa wajib pajak dalam pengawasan otoritas pajak untuk menganalisis transaksi – transaksi tahun – tahun sebelum adanya *APA*. Masalah ini hendaknya dipertimbangkan oleh wajib pajak secara khusus ketika akan mengajukan *APA* karena tidak ada jaminan bahwa otoritas pajak akan menerima permohonan *APA* yang akan diajukan oleh wajib pajak.

3. Jangka waktu proses persetujuan *APA*.

Wajib pajak akan banyak kehilangan waktu apabila proses persetujuan dalam *APA* tidak tercapai. Faktor utama yang menyebabkan proses *APA* memakan waktu yang cukup lama dikarenakan keterbatasan sumber daya.

Jika dilihat dari paparan tersebut di atas, maka salah satu cara untuk mengatasi persoalan mengenai penentuan harga wajar yang dipakai dalam transaksi bagi

Universitas Indonesia

pihak – pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah melalui *Advance Pricing Agreement (APA)*, yang dapat digunakan baik oleh wajib pajak maupun pihak fiskus guna menghindari perdebatan yang berlarut - larut. Menurut Gunadi⁷¹, *APA* dimulai dari permintaan oleh wajib pajak yang menyampaikan metode *transfer pricing* beserta data pendukungnya sehingga sesuai dengan ketentuan yang berlaku. *APA* dapat dibatalkan retroaktif apabila terdapat kecurangan. Demikian juga dapat berlaku retroaktif untuk memberikan solusi atas sengketa pemeriksaan harga transfer. Namun pada umumnya apabila penegakan hukum atas rekayasa transfer pricing di suatu Negara kurang agresif dengan pemberian sanksi yang signifikan, wajib pajak enggan untuk bernegosiasi *APA* dengan administrasi pajak. Apalagi kalau sengketa *transfer pricing* yang diajukan ke pengadilan pajak sebagian besar selalu di putus untuk kemenangan pengusaha karena alasan lemahnya bukti formal dan alasan lainnya, hal ini akan memperlemah dorongan pengusaha untuk melaksanakan *APA*.

Belum operasionalnya pendekatan *APA* di Indonesia juga mempersulit penanganan *transfer pricing* ditambah lagi dengan sedikitnya putusan pengadilan pajak (yurisprudensi) menyangkut pengaturan *transfer pricing* yang dapat dipakai sebagai rujukan dalam pengangan di lapangan. Begitu tidak mudahnya penanganan *arm's length principle* dalam praktik, beberapa pakar berpendapat untuk memperkenalkan pemajakan unitary dengan menganggap bahwa segenap anggota perusahaan multinasional sebagai satu *unitary business* dan mengalokasikan laba global kepada tiap anggota berdasar suatu formula alokasi sebagai alternative solusi *transfer pricing*⁷².

2.7.4 Unilateral, Bilateral, dan Multilateral *APA*

Berdasarkan pihak – pihak yang terlibat, *APA* dapat dibagi menjadi 3 (tiga) tipe yaitu sebagai berikut⁷³:

1. **Unilateral *APA*** adalah persetujuan yang mengikat antara wajib pajak dengan satu otoritas pajak (tipe ini biasanya tidak disukai oleh otoritas wajib pajak serta tidak

⁷¹ Gunadi. "Pajak Internasional." Edisi Revisi 2007. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, Jakarta. 2007: hal 249.

⁷² Gunadi. Ibid : hal 252.

⁷³ Darussalam dan Danny Septriadi. "Konsep Dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan." Danny Darussalam Tax Center (PT. Dimensi Internasional Tax). Jakarta, Juli 2008 : hal 261 – 262.

memberikan jaminan kepada wajib pajak untuk terhindar dari pemajakan berganda);

2. **Bilateral APA** adalah persetujuan antara wajib pajak dengan dua otoritas pajak (tipe ini disukai oleh otoritas pajak Negara yang terlibat dalam persetujuan *APA* dan juga oleh wajib pajak, karena dapat dipersamakan statusnya dengan suatu *tax treaty*. Disamping itu, bilateral *APA* memberikan perlindungan maksimal bagi wajib pajak terhadap dampak pemajakan berganda);
3. **Multilateral APA** adalah persetujuan antara wajib pajak dengan dua atau lebih otoritas pajak (tipe ini sekarang banyak digunakan).

Adapun perbedaan yang utama dari ke-3 tipe tersebut diatas terletak pada jumlah otoritas pajak yang terlibat dalam *APA*. Dalam kasus unilateral *APA*, kemungkinan terjadinya pemajakan pajak berganda sangat besar karena otoritas pajak Negara lain tidak diikutsertakan dalam proses *APA*, sehingga mereka bisa saja tidak menyetujui *APA* yang telah dibuat. Sedangkan dalam bilateral atau multilateral *APA*, otoritas pajak yang terkait dengan transaksi perusahaan multinasional tersebut turut serta dalam proses *APA*. Dengan demikian, apabila *APA* tersebut telah disetujui maka mereka akan terikat. Dengan demikian, apabila terjadi *primary adjustment* atas harga transfer di suatu Negara yang terlibat dalam *APA*, maka Negara lain yang terkait dengan koreksi tersebut jika setuju atas *primary adjustment* tersebut harus melakukan *corresponding adjustment*. Atas dasar pertimbangan tersebut, OECD *Guidelines* menyarankan *APA* harus dibuat dalam bentuk bilateral atau multilateral. Akan tetapi, untuk membuat bilateral atau multilateral *APA* ini membutuhkan waktu yang lama dan biaya yang tidak sedikit yang harus ditanggung oleh wajib pajak, oleh karena itu, dengan alasan jangka waktu dan biaya tersebut, wajib pajak cenderung untuk memilih unilateral *APA* dibanding dengan bilateral *APA*⁷⁴

⁷⁴ Danny Darussalam. Ibid: hal 262.

2.8 Peran Otoritas Pajak Sehubungan Dengan Masalah *Transfer Pricing*

Arnold dan McIntyre⁷⁵ mengatakan bahwa 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:

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.*

Di dalam penetapan suatu kebijakan publik, pemerintah adalah pihak yang berwenang untuk membuat suatu kebijakan yang bertujuan untuk melayani kepentingan umum, dalam hal ini wajib pajak. Suatu kebijakan yang telah ditetapkan oleh pemerintah merupakan kebijakan yang bersifat resmi dan mempunyai kewenangan yang memaksa dimana semua masyarakat harus mematuhi. Suatu kebijakan publik biasanya tidak bersifat spesifik dan sempit, akan tetapi luas dan berada pada strata strategis. Kebijakan publik berfungsi sebagai pedoman umum untuk kebijakan dan keputusan – keputusan khusus dibawahnya.⁷⁶ Dengan kata lain istilah kebijakan lazim digunakan dalam kaitannya dengan tindakan pemerintah dan perilaku negara pada umumnya. Kebijakan dituangkan dalam berbagai macam peraturan, sehingga kajian kebijakan pada hakekatnya merupakan kajian terhadap peraturan perundang – undangan.⁷⁷

2.9 Aspek Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Setiap perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) yang di tutup oleh Indonesia dengan negara mitra rundingnya, pada umumnya, senantiasa melindungi Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) masing – masing negara dari beban pajak berganda,

⁷⁵ Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre. *“International Tax Primer.”* Kluwer Law International. Deen Haag, 1995 : hal 53.

⁷⁶ Said Zainil Abidin. *“Kebijakan Publik.”* Yayasan Pancur Siwah. Jakarta, 2002 : hal 23.

⁷⁷ Solihin A. Wahab. *‘Analisis Kebijakan dari Formulasi ke Implementasi Kebijakan.’* Bumi Aksara. Jakarta, 1991 : hal 13.

pemajakan tanpa dasar hukum yang kuat, kesewenangan pemajakan dan pemajakan ekstra teritorialitas suatu administrasi pajak. Sehubungan dengan koreksi *transfer pricing* oleh Indonesia, ketentuan yang terdapat pada Pasal 9 (2) OECD Model meminta agar negara mitra runding melakukan penyesuaian (*corresponding adjustment*) atau melakukan prosedur kesepakatan bersama (*mutual agreement procedures*) terhadap kasus *transfer pricing*⁷⁸.



⁷⁸ Gunadi. "Pajak Internasional." Edisi Revisi 2007. Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI, Jakarta. 2007: hal 250.