

2. LANDASAN TEORI

2.1. Pengertian Transaksi *Transfer Pricing*

Transaksi *transfer pricing* dapat terjadi pada divisi-divisi dalam perusahaan, antar perusahaan lokal, atau perusahaan lokal dengan perusahaan yang ada di luar negeri. Transaksi *transfer pricing* memiliki dua pengertian, yaitu.

a. Pengertian netral.

Dalam pengertian ini mengasumsikan bahwa transaksi *transfer pricing* adalah strategi dan taktik bisnis tanpa motif pengurangan beban pajak. Pengertian netral, menurut.

- Gunadi (Erly Suandy 2001 :74).

Transfer pricing adalah penentuan harga atau imbalan sehubungan dengan penyerahan barang, jasa, atau pengalihan teknologi antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa.

- Sophar Lumbantoruan (Erly Suandy 2001 :74).

Transfer pricing adalah penentuan harga balas jasa suatu transaksi antar divisi dalam suatu perusahaan atau antar perusahaan dalam suatu grup.

b. Pengertian pejoratif

Dalam pengertian ini mengasumsikan bahwa *transfer pricing* adalah upaya untuk menghemat beban pajak dengan cara menggeser laba ke perusahaan yang memiliki jumlah laba kecil sehingga tarif pajak progresif yang dikenakan lebih kecil atau ke negara yang tarif pajaknya lebih rendah. Pengertian pejoratif, menurut.

- Gunadi (Erly Suandy 2001 :74).

Transfer pricing adalah suatu rekayasa manipulasi harga secara sistematis dengan maksud mengurangi laba secara artifisial, membuat seolah-olah perusahaan rugi sehingga perusahaan dapat menghindari pajak.

- Charles T. Hongren dan Gary L. Sundem (Erly Suandy 2001:74)

Transfer pricing adalah usaha perusahaan multinasional untuk mengurangi pajak penghasilan dengan cara mengalokasikan laba perusahaan ke anak perusahaan yang memiliki beban **pajak** yang lebih rendah.

2.2. Transaksi *Transfer Pricing* Antar Divisi Dalam Satu Perusahaan

Selama suatu divisi belum mandiri dan belum mampu bekerja sendiri, maka barang dan jasa seringkali ditransfer dari divisi yang satu ke divisi yang lain dengan harga *transfer*. Transaksi seperti inilah yang disebut transaksi *transfer pricing* antar divisi. Barang jadi atau barang setengah jadi dari suatu divisi seringkali merupakan bahan baku divisi yang lain dalam suatu perusahaan.

Apabila dilakukan *transfer* barang atau jasa, maka sebagian pendapatan dari satu divisi akan menjadi biaya pada divisi yang lain dan harga yang berlaku pada *transfer* itu akan mempengaruhi jumlah laba yang akan dilaporkan oleh masing-masing divisi dalam suatu perusahaan. Nilai dari laba ini sebagai ukuran prestasi yang tidak hanya tergantung pada kemampuan dari seorang manajer divisi, melainkan ditentukan juga oleh penetapan harga *transfer* yang digunakan.

2.2.1. Penetapan Harga *Transfer* Terhadap Transaksi *Transfer Pricing*

Penetapan harga *transfer* yang terbaik adalah harga *transfer* yang paling sesuai untuk tujuan tertentu. Ada lima metode dasar untuk menetapkan harga *transfer* antar divisi dalam suatu perusahaan, yaitu.

a. Penetapan harga *transfer* berdasarkan biaya (*cost basis transfer pricing*).

Di dalam lingkungan perusahaan yang disentralisasi secara penuh, manajemen eksekutif pada dasarnya mengambil semua keputusan yang berhubungan dengan operasi dari setiap divisi. Tanggung jawab ini menjadikan pengendalian biaya merupakan dasar untuk mengukur prestasi setiap manajer. Biaya yang digunakan sebagai dasar bisa merupakan total biaya aktual, biaya standar, atau biaya yang dikalkulasi langsung. Sistem biaya yang diterapkan oleh perusahaan yang bersangkutan harus memungkinkan perhitungan biaya produk per unit, bahkan pada berbagai tahap produksi.

b. Penetapan harga *transfer* berdasarkan harga pasar (*market basis transfer pricing*).

Harga *transfer* berdasarkan harga pasar identik dengan penetapan harga untuk pelanggan di luar perusahaan, walaupun beberapa perusahaan menerapkan potongan harga (diskon) atas harga yang dimaksud untuk mencerminkan kehematan jual-beli di dalam perusahaan. Metode ini memberikan ukuran profitabilitas dan prestasi kerja

terbaik karena bersifat obyektif. Metode ini mencerminkan profitabilitas produk dan prestasi manajemen divisi dimana setiap divisi beroperasi secara bersaing. Akan tetapi, agar dapat menerapkan metode ini perlu ada pasar yang bersaing yang telah mapan di luar perusahaan.

c. Penetapan harga *transfer* berdasarkan negosiasi (*the negotiated price*).

Penetapan harga *transfer* melalui negosiasi (perundingan) antar divisi yang membeli dan menjual memungkinkan manajer divisi menjalankan tingkat wewenang dan pengendalian yang paling besar atas laba dari divisi yang bersangkutan. Para manajer tersebut harus mempertimbangkan kondisi biaya dan pasar, serta tidak boleh ada pihak yang mendapat posisi tawar-menawar yang tidak adil.

Ukuran laba divisi mungkin akan lebih condong sebagai cerminan kemampuan manajer untuk bernegosiasi dibanding efisiensi produktif dari divisi yang bersangkutan. Akibatnya evaluasi terhadap prestasi operasi dari divisi-divisi mungkin akan menjadi kacau apabila harga *transfer* berdasarkan negosiasi digunakan.

d. Penetapan harga *transfer* berdasarkan arbitrase (*arbitration transfer pricing*).

Metode ini menekankan pada harga *transfer* berdasarkan interaksi antara divisi pembeli dan divisi penjual yang ditentukan pada tingkat yang terbaik bagi kepentingan perusahaan tanpa adanya pemaksaan oleh salah satu divisi mengenai keputusan akhir. Akan tetapi, kelemahan metode ini dapat jauh lebih besar daripada manfaatnya. Metode ini mengesampingkan tujuan terpenting dari desentralisasi tanggung jawab laba, yakni membina kesadaran akan laba bagi personel divisi. Metode ini juga dapat menghambat insentif laba dari para manajer divisi.

e. Penetapan harga *transfer* ganda (*Dual Transfer Pricing*).

Divisi yang mengkonsumsi (membeli), dan yang memproduksi (menjual) mungkin mempunyai tujuan yang berbeda-beda sehubungan dengan harga *transfer*. Sebagai contoh: divisi konsumsi dapat mengandalkan harga *transfer* untuk keputusan membeli, menjual, atau untuk menentukan harga jual produk akhir karena sadar akan total biaya diferensial. Di lain pihak, divisi produksi dapat menggunakan harga *transfer* untuk mengukur prestasi, dan sesuai dengan hal itu, mereka akan menentang setiap harga yang tidak akan memberikan laba bagi divisinya. Dalam sistem ini, divisi produksi akan dimotivasi oleh laba untuk meningkatkan penjualan dan produksi, baik

secara eksternal maupun internal. Manfaat dari penetapan harga *transfer* ganda hanya dapat dicapai apabila data biaya yang mendasarinya akurat dan dapat diandalkan.

2.3. Transaksi *Transfer Pricing* Antar Perusahaan

Transaksi *transfer pricing* juga dapat terjadi antar perusahaan, baik di dalam grup atau dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, baik yang di dalam negeri maupun di luar negeri.

Tujuan yang ingin dicapai dalam transaksi *transfer pricing* antar perusahaan adalah sebagai berikut.

- a. Memaksimalkan penghasilan global setelah dikurangi pajak.
- b. Mengamankan posisi kompetitif.
- c. Evaluasi kinerja anak/cabang perusahaan mancanegara.
- d. Mengurangi resiko moneter.
- e. Mengatur cash flow anak/cabang perusahaan yang memadai.
- f. Mengurangi beban pengenaan pajak, dan bea masuk.
- g. Mengurangi resiko pengambilalihan pemerintah.

Transaksi *transfer pricing* yang dilakukan antar perusahaan ditandai dengan adanya hubungan istimewa. Hal yang terpenting dalam menghitung laba kena pajak adalah adanya indikasi hubungan istimewa dalam memperoleh penghasilan.

Sesuai dengan pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 7, definisi pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah sebagai berikut.

- a. Perusahaan yang melalui satu atau lebih perantara, mengendalikan, atau dikendalikan oleh, atau berada di bawah pengendalian bersama dengan perusahaan pelapor (*termasuk holding companies, subsidiaries, dan fellow subsidiaries*).
- b. Perusahaan asosiasi (*associated company*).
- c. Perorangan yang memiliki, baik secara langsung maupun tidak langsung suatu kepentingan hak suara di perusahaan pelapor yang berpengaruh secara signifikan dan anggota keluarga dekat dari perorangan tersebut. Yang dimaksudkan dengan anggota keluarga dekat adalah mereka yang dapat diharapkan mempengaruhi atau dipengaruhi perorangan tersebut dalam transaksinya dengan perusahaan pelapor.

- d. Karyawan kunci, yaitu orang-orang yang mempunyai wewenang dan tanggungjawab untuk merencanakan, memimpin, dan mengendalikan kegiatan perusahaan pelapor yang meliputi anggota dewan komisaris, direksi, dan manajer dari perusahaan, serta anggota keluarga dekat orang-orang tersebut.
- e. Perusahaan dengan suatu kepentingan substansial dalam hak suara yang dimiliki, baik secara langsung maupun tidak langsung oleh setiap orang yang diuraikan dalam (c) atau (d), atau setiap orang tersebut mempunyai pengaruh signifikan atas perusahaan tersebut. Ini mencakup perusahaan-perusahaan yang dimiliki anggota dewan komisaris, direksi, atau pemegang saham utama dari perusahaan pelapor dan perusahaan-perusahaan yang mempunyai anggota manajemen kunci yang sama dengan perusahaan pelapor

Sedangkan kriteria hubungan istimewa menurut pajak yang diatur dalam SE-18/PJ.53/1995 tanggal 26 April 1995 adalah sebagai berikut.

1. Faktor kepemilikan, dan penyertaan

Hubungan istimewa dianggap apabila terdapat hubungan kepemilikan berupa penyertaan modal sebesar 25% baik secara langsung atau tidak langsung.

a. Penyertaan secara langsung

PT A memiliki 50% saham PT B, kepemilikan saham PT B oleh PT A tersebut merupakan penyertaan modal secara langsung sebesar lebih dari 25%. Dalam hal ini dianggap ada hubungan istimewa PT A, dan PT B

b. Penyertaan tidak langsung.

Jika PT B tersebut di atas memiliki 50 % saham PT C, maka PT A sebagai pemegang saham PT B, secara tidak langsung mempunyai penyertaan pada PT C sebesar 25%. Dalam hal tersebut antara PT A, PT B, dan PT C terdapat hubungan istimewa. Hubungan kepemilikan tersebut di atas juga dapat terjadi antar orang pribadi dan badan.

2. Faktor penguasaan melalui manajemen dan penggunaan teknologi.

Hubungan istimewa antara pengusaha dapat juga terjadi karena adanya penguasaan melalui manajemen ataupun penggunaan teknologi, meskipun tidak terdapat hubungan kepemilikan. Hubungan istimewa ada apabila satu atau lebih perusahaan berada di bawah penguasaan pengusaha yang sama. Demikian juga

hubungan antara beberapa perusahaan yang berada dalam penguasaan penggunaan teknologi yang sama.

3. Faktor hubungan keluarga sedarah atau semenda.

Hubungan keluarga sedarah atau semenda ini dapat menimbulkan hubungan istimewa di antara orang pribadi. Hubungan keluarga sedarah yang menimbulkan hubungan istimewa adalah hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, yaitu hubungan antara seorang dengan ayahnya atau dengan ibunya, atau dengan anaknya, dan hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan ke samping satu derajat, yaitu hubungan antara seseorang dengan kakaknya atau dengan adiknya

Hubungan keluarga semenda yang dapat menimbulkan hubungan istimewa adalah hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat, yaitu dengan anak tirinya atau dengan mertuanya, dan hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan ke samping satu derajat, yaitu: hubungan antara seorang dengan iparnya. Apabila antara suami istri terdapat perjanjian pemisahan harta dan penghasilan, maka antara suami istri tersebut terdapat *juga* hubungan istimewa.

Hubungan istimewa yang dimaksud di atas sesuai dengan pasal 18 ayat (4) Undang-Undang no. 17 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan. Hubungan istimewa dapat mengakibatkan kekurangwajaran harga, biaya, atau imbalan lain yang direalisasikan dalam suatu transaksi usaha. Hal ini dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak, dan 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:

- (i) Harga penjualan.
- (ii) Harga pembelian.
- (iii) Alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*).
- (iv) Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman **oleh** pemegang saham (*shareholder loan*).
- (v) Pembayaran komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik, dan imbalan atas jasa lainnya.
- (vi) Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik), atau pihak yang

mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar.

(vii) Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang atau tidak mempunyai substansi usaha (misalnya: *re invoicing center*).

Pengaturan lebih lanjut ketentuan tentang transaksi antar wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa diharapkan dapat meminimalkan atau mengurangi praktek penghindaran pajak dengan rekayasa transaksi *transfer pricing* tersebut. Untuk menangkal distorsi laba fiskal antar badan yang mempunyai hubungan istimewa, transaksi antar badan perlu diteliti oleh otoritas pajak.

2.3.1. Transaksi *Transfer Pricing* Domestik

Transaksi *transfer pricing* secara domestik merupakan transaksi *transfer pricing* yang terjadi pada perusahaan dengan anak perusahaan atau pihak yang memiliki hubungan istimewa dan kedua pihak tersebut berada di dalam satu negara yang sama. Secara prinsip transaksi *transfer pricing* secara domestik sama dengan transaksi *transfer pricing* antar perusahaan pada umumnya, tapi yang menjadi perbedaan adalah pihak-pihak yang bersangkutan dalam transaksi *transfer pricing* secara domestik ada pada negara yang sama (Gunadi 1994:30). Sebagai contoh: PT. "A" yang berkedudukan di Semarang mempunyai anak perusahaan PT. "B" yang berkedudukan di Surabaya. Induk perusahaan melakukan *transfer* barang "x" kepada anak perusahaan yang selanjutnya akan menjual kepada konsumen. Harga pembelian barang "x" oleh PT."A" adalah Rp 40 juta dengan suatu proses yang memakan biaya Rp 15 juta. PT. "A" menjual barang "x" senilai Rp 100 juta kepada PT. "B". Jika tidak ada biaya lainnya maka laba PT "A" terhadap PT. "B" dari transaksi tersebut adalah Rp 45 juta (Rp100juta-Rp55juta). Seandainya *transfer pricing* dari PT "A" ke PT "B" adalah Rp 90 juta dan barang tersebut dijual kembali oleh PT "B" ke PT "C" maka PT. "A" akan mendapat laba Rp 35 juta, dan PT. "B" mendapat laba sebesar Rp 10 juta.

Ada, atau tidaknya pengaruh transaksi *transfer pricing* terhadap pajak penghasilan yang akan dibayar ditentukan oleh dua kondisi, yaitu.

a. Perusahaan-perusahaan yang terlibat dalam transaksi *transfer pricing* memiliki jumlah laba yang hampir sama atau tidak terlalu berbeda banyak.

Dalam kondisi seperti ini, berapapun jumlah *transfer pricing* tidak akan berdampak terhadap jumlah pajak yang akan dibayar oleh wajib pajak secara keseluruhan. Hal ini dikarenakan alokasi penghasilan dari PT."A" ke PT "B" akan mengurangi pajak yang dibayar oleh PT."A", tetapi akan menambah pajak yang dibayar oleh PT."B" karena mendapat alokasi penghasilan dari PT. "A".

b. Perusahaan-perusahaan yang terlibat dalam transaksi *transfer pricing* memiliki perbedaan jumlah laba yang cukup besar.

Dalam kondisi seperti ini, transaksi *transfer pricing* akan berdampak terhadap besar kecilnya pajak penghasilan yang akan dibayar oleh PT. "A" dan pajak penghasilan yang akan dibayar oleh PT. "B". Hal ini disebabkan karena pajak penghasilan dihitung berdasarkan tarif progresif dikali penghasilan kena pajak. Tarif progresif ditentukan berdasarkan jumlah penghasilan yang kena pajak. Semakin besar jumlah penghasilan kena pajak, semakin tinggi tarif pajak yang dikenakan. Tarif pajak badan di Indonesia berdasarkan pasal 17 ayat 1 (b) Undang-Undang no .17 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan adalah sebagai berikut.

Lapisan penghasilan kena pajak	tarif pajak
a. sampai dengan Rp 50.000.000	10%
b. di atas Rp 50.000.000-Rp 100.000.000	15%
c. di atas Rp 100.0000.0000	30%

Melalui transaksi *transfer pricing*, PT. "A" dapat menghindari penghasilan kena pajak dengan tarif 30% dengan cara mengalokasikan penghasilannya ke PT. "B" karena penghasilan kena pajak PT. "B" belum mencapai tarif pajak 30% sehingga secara keseluruhan jumlah pajak penghasilan PT. "A" dan PT. "B" lebih kecil dibandingkan jika PT. "A" tidak mengalokasikan penghasilannya.

Berdasarkan pasal 6 ayat 2 Undang-Undang no.17 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan, kerugian yang diderita perusahaan dapat dikompensasikan dengan penghasilan mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai dengan 5 tahun. Misalnya: pada tahun 1997 perusahaan rugi Rp 400.000.000. Pada tahun 1998 sampai tahun 2002 perusahaan mendapat laba sebesar Rp 50.000.000, Rp 100.000.000, Rp 75.000.000, Rp 90.000.000, Rp 85.000.000.

Kompensasi kerugian dapat dilakukan sebagai berikut.

Rugi fiskal tahun 1997	Rp 400.000.000
Laba fiskal tahun 1998	(Rp 50.000.000)
Sisa rugi fiskal tahun 1998	Rp 350.000.000
Laba fiskal tahun 1999	(Rp 100.000.000)
Sisa rugi fiskal tahun 1999	Rp 250.000.000
Laba fiskal tahun 2000	(Rp 75.000.000)
Sisa rugi fiskal tahun 2000	Rp 175.000.000
Laba fiskal tahun 2001	(Rp 90.000.000)
Sisa rugi fiskal tahun 2001	Rp 85.000.000
Laba fiskal tahun 2002	(Rp 85.000.000)
Sisa rugi fiskal tahun 2002	0

Dengan adanya pembatasan kompensasi kerugian selama 5 tahun, perusahaan yang laba dapat menggeser penghasilannya ke salah satu perusahaan yang mengalami kerugian melalui transaksi *transfer pricing* dengan harga *transfer* yang lebih rendah dari harga yang wajar.

2.3.2. Transaksi *Transfer Pricing* Antar Perusahaan Antar Negara

Perlu disadari bahwa dengan perkembangan dunia usaha yang demikian cepat, yang sering kali bersifat transnasional dan diperkenalkannya produk dan metode usaha baru yang semula belum dikenal dalam bidang usaha (misalnya dalam bidang keuangan dan perbankan), maka bentuk dan variasi transaksi *transfer pricing* dapat tidak terbatas. Oleh karena itu *transfer pricing* juga dapat terjadi pada wajib pajak dalam negeri dengan pihak luar negeri, terutama yang berkedudukan di *Tax Haven Countries* (Negara yang tidak memungut atau memungut pajak lebih rendah dari Indonesia). Dalam perusahaan multinasional, banyak barang dan jasa secara rutin dijual ke perusahaan yang ada di negara lain dengan ketentuan pajak yang berbeda.

Bentuk transaksi *transfer pricing* antar negara ada 6, yaitu.

a. *Reinvoicing Center*

Aktivitas *re invoicing center* merupakan pengambilalihan fungsi *invoicing* semua barang yang dijual dari suatu perusahaan kepada asosiasi atau pihak ketiga. Dalam mekanisme perdagangan, barang langsung dikirim dari pabrik atau gudang penjual

(perusahaan) ke tempat pembeli tanpa melalui (transit) di negara tertentu (*center*). *Invoicing* dilakukan dari penjual ke *center* (seolah-olah *center* yang membeli) dan kemudian negara *center* tersebut mengirimkan invoice ke negara pembeli (seolah-olah *center* sebagai penjual). Perbedaan beban pajak antara negara penjual (30%), negara *center* (15%), dan negara pembeli (10%) akan memberikan kecenderungan *invoicing* dari negara penjual ke negara *center* dengan harga yang rendah dengan maksud menggeser laba negara penjual ke negara *center*. Sedangkan negara *center* memberikan *invoicing* dengan harga yang tinggi dengan maksud untuk menggeser laba negara pembeli ke negara *center*.

b. Imbalan dan Royalti

Jasa teknik dan manajemen, alokasi biaya overhead serta patent, merk dagang, dan benda-benda yang tak berwujud merupakan hal yang unik dengan sangat langkanya acuan harga pasar. *Transfer pricing* atas jasa dan *intangibles* mempunyai konsekuensi finansial dan pajak yang sama seperti dalam kasus *transfer pricing* atas barang. Royalti pembayaran lisensi dan imbalan jasa manajemen merupakan instrumen alokasi sumber dana yang banyak dilakukan oleh perusahaan multinasional. Pendekatan yang kebanyakan dianut dalam penyusunan *transfer pricing* atas *intangibles* tergantung keinginan induk perusahaan untuk menarik imbalan dari kegiatan di mancanegara. Dalam realita pembebanan *transfer pricing* atas *intangible* tersebut dilegitimasi dalam bentuk lisensi dan sebagainya.

c. Pinjaman Antar Perusahaan

Salah satu instrumen utama pendanaan operasi serta alokasi sumber daya internasional perusahaan multinasional ialah dengan aktivitas perpinjaman antar perusahaan. Pemberian dan pembayaran pinjaman kadangkala dapat merupakan satu-satunya instrumen yang dapat diterima sebagai mekanisme transfer dana antar entitas dalam suatu perusahaan multinasional.

Berbagai variasi pinjaman antar perusahaan dapat berupa.

- (i) Pinjaman langsung.
- (ii) *Back-to-back Loan*.
- (iii) *Parallel loans*.
- (iv) *Currency Swap*.

d Alokasi Biaya Bersama

Salah satu karakteristik dari perusahaan multinasional adalah grup perusahaan sering menimbulkan biaya sehubungan dengan fungsi manajemen. Beberapa pendekatan alokasi biaya bersama yang sering ditempuh oleh perusahaan multinasional adalah.

- (i) Urun biaya (*cost sharing*).
- (ii) Pendanaan biaya (*cost funding*).

e. Kerugian Struktural

Seperti halnya perusahaan independen, perusahaan multinasional dapat menderita kerugian. Namun kalau kerugian tersebut selalu muncul tiap tahun selama masa yang cukup lama, maka nampak adanya kerugian struktural. Kerugian tersebut lebih bersifat *artifisial* dan terencana. Anggota perusahaan multinasional (anak perusahaan) direncanakan untuk menderita rugi, sedangkan laba dari jaringan operasi tersebut dialirkan ke negara lain (negara yang beban pajaknya rendah). Meskipun anak perusahaan rugi terus-menerus, tetapi induk perusahaan *sekan* menutup bisnis anak perusahaan karena masih adanya harapan untuk menghasilkan laba.

2.4. Koreksi Fiskal Untuk Transaksi *Transfer Pricing* Antar Perusahaan

Domestik.

2.4.1. Perhitungan kembali Laba Fiskal

Menurut pasal 18 ayat (2) Undang Undang nomor 17 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan, Dirjen Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan, serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya penghasilan kena pajak bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Jika terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya.

Dalam menentukan kewajaran dari penghasilan dan beban dapat dipakai beberapa pendekatan, misalnya: data pembanding, alokasi laba berdasarkan fungsi, peran serta dari wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa, indikasi lain, serta data lainnya.

Laba harus dihitung dengan asumsi bahwa *transfer pricing* adalah sama dengan harga wajar (*arm's-length price*). *Arm's length price* adalah harga yang seharusnya dibayar di antara pihak yang independen (pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa) untuk barang yang sama atau serupa. Untuk mendeteksi apakah *transfer pricing* tidak disusun untuk motif fiskal, perlu dilakukan evaluasi secara ketat dan seksama atas transaksi antar badan asosiasi.

Demikian pula kemungkinan terdapat penyertaan modal secara terselubung dengan menyatakan penyertaan modal tersebut sebagai utang, maka Dirjen Pajak berwenang untuk menentukan utang tersebut sebagai modal perusahaan. Penentuan tersebut dapat dilakukan melalui indikasi mengenai perbandingan antara modal dengan utang yang lazim terjadi antara pihak yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa atau berdasarkan data, atau indikasi lainnya. Dengan demikian bunga yang dibayarkan sehubungan dengan utang yang dianggap sebagai penyertaan modal itu tidak diperbolehkan untuk dikurangkan, sedangkan bagi pemegang saham yang menerima atau memperolehnya dianggap sebagai dividen yang dikenakan pajak.

Di Indonesia ketentuan rinci pengujian kewajaran *transfer pricing* telah diatur berdasarkan SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 (lampiran I). Pengujian kewajaran transaksi *transfer pricing* tersebut dapat didukung oleh aktivitas pemeriksaan. Oleh karena itu, sebagai satu paket telah pula dikeluarkan pedoman pemeriksaan wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa dengan Surat Keputusan No:KEP-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993.

Ketentuan atas transaksi *transfer pricing* Indonesia secara umum mempunyai substansi yang sama dengan ketentuan yang diterima oleh otoritas pajak secara internasional. Beberapa metode untuk menguji kewajaran *transfer pricing* yang umumnya dianut diungkapkan adalah sebagai berikut.

a. Comparable Uncontrolled Pricing Method.

Metode ini mengevaluasi kewajaran transfer pricing dengan mengacu kepada tingkat harga yang terjadi antar unit yang independen atau antara perusahaan multinasional dengan unit yang independen (pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa). Sebagai contoh: PT. "A" menjual barang kepada PT. "B" (ada hubungan istimewa) dan PT. "C" (tidak ada hubungan istimewa), kedua perusahaan tersebut ada di Indonesia. Harga yang dibebankan untuk barang dengan kualitas, dan kuantitas

yang sama adalah Rp 250 per kg kepada PT. "B" dan Rp 300 per kg kepada PT. "C". Dalam kasus ini harga jual yang wajar atas penjualan produk tersebut adalah Rp 300 per kg.

Secara teoritis metode ini termasuk yang paling baik, namun dalam pelaksanaannya mengalami kesulitan. Sebagai contoh: perbedaan kualitas, kuantitas, kondisi, waktu penjualan, merk dagang, pangsa pasar, dan geografis pasar dapat merupakan penyebab ketidaksebandingan. Dalam kasus seperti ini diperlukan penyesuaian.

Kesebandingan ekonomi menghendaki bahwa harga barang pembanding harus pula terjadi dalam pasar dengan kondisi ekonomi yang sebanding. Variasi struktur sosial ekonomi, situasi geografis, dan selera konsumen sering mempersulit kesebandingan harga suatu barang yang sama antar beberapa negara. Kondisi pasar barang, monopoli, oligopoli sering mempengaruhi harga yang dibebankan kepada konsumen yang berbeda. Kesebandingan tingkat pasar menghendaki kesebandingan harga pada tatanan pasar (grosir, pengecer, atau pabrikan) yang sama. Variasi laba kotor tiap tataran tersebut menyebabkan perbedaan harga pada transaksi transfer pricing.

Kesebandingan barang menghendaki bahwa harga pembanding harus berasal dari barang yang identik secara fisik. Untuk barang produksi massa yang sudah distandardisasi, kesebandingan barang tersebut mungkin dapat diperoleh. Namun untuk barang madya, terlebih yang tidak dipasarkan secara umum, kesebandingan agak mengalami kesulitan. Juga untuk barang yang dijual dengan lisensi, maka adanya penyelundupan atau fotokopi barang agak mempersulit kesebandingan.

Dengan adanya beberapa kesulitan tersebut maka kebanyakan administrasi pajak berpaling pada metode selain *comparable uncontrolled price method*.

b. *Resale Pricing Method*

Metode ini diterapkan untuk produk yang ditransfer ke perusahaan grup lainnya untuk dijual kembali. Kewajaran *transfer pricing* didekati dengan pengurangan harga penjualan kepada pihak independen dengan suatu *mark-up* yang wajar (sebanyak keuntungan dan biaya si penjual). Kembali pada contoh di muka, misalnya: barang yang dibeli dengan harga Rp 250 per kg dari PT. "A" tersebut oleh PT. "B" dijual kembali kepada pembeli dengan harga Rp 350 per kg. Dari harga jual tersebut PT."B"

akan memperoleh laba sebesar Rp 100 per kg (Rp 350-Rp Rp 250), atau 28'6% dari harga jual. Kalau laba kotor dari perusahaan sejenis untuk barang tersebut 14% dari harga jual Rp 350 per kg, maka laba kotornya Rp 49. Dengan demikian harga barang tersebut dari PT. "A" ke PT. "B" yang wajar adalah Rp301(Rp350-Rp49).

Kesulitan terjadi dalam menggunakan metode ini adalah menentukan *mark-up* yang sebanding. Fungsi (aktivitas) *reseller* akan sangat mempengaruhi besarnya *mark-up*. Reseller yang mengolah lagi barang "X" tersebut akan memperoleh *mark-up* yang berbeda dengan *reseller* yang sekadar sebagai agen langsung yang menjual barang. Demikian juga *reseller* yang harus menanggung biaya promosi, garansi, transportasi. Dalam kasus demikian penelitian perlu dilakukan secara seksama dalam rangka penyesuaian *mark-up*.

c. *Cost Plus Pricing Model*

Metode ini mendekati kewajaran transfer pricing dengan menambahkan markup yang wajar pada harga pokok (*cost*) pihak yang mentransfer. Pendekatan ini pada umumnya dipakai dalam hal penyerahan barang setengah jadi **atau** salah satu *anggota* grup sebagai sub kontraktor dari yang lainnya. Sebagai contoh: PT. "A" menjual barang kepada PT. "B" adalah Rp 250 per kg. Harga pokok penjualan PT. "A" adalah Rp 225. Laba kotor perusahaan sejenis untuk barang tersebut adalah 35% dari harga pokok. Dengan demikian harga jual yang wajar atas barang tersebut dari PT. "A" ke PT. "B" adalah Rp303,75 per kg ($135\% \times \text{Rp } 225$).

Kerumitan metode *cost-plus* meliputi keandalan harga pokok dan tersedianya laba kotor pembanding. Metode ini menekankan pada biaya historis sehingga mengesampingkan permintaan pasar, kondisi persaingan, kesulitan alokasi biaya produksi. Asumsi adanya laba kotor pembanding juga mengesampingkan fakta kehidupan bahwa dalam bisnis tidak selalu memperoleh laba, atau labanya dapat diperbandingkan secara baik. Untuk keperluan itu, kadangkala perlu dilakukan penelitian secara seksama dalam rangka penyesuaian laba kotor tersebut.

d. *Safe Havens*

Pendekatan ini dilakukan dengan menyusup suatu batas toleransi interval harga. *Transfer pricing* yang berada dalam batas tersebut tanpa evaluasi lebih lanjut langsung dianggap sebagai harga wajar.

Misalnya: ditentukan bahwa interval harga barang "X" adalah Rp 290 – Rp 310. Jika PT. "A" menjual kepada PT."B" Rp 300, maka harga jual tersebut dapat diterima karena masih dalam batas kewajaran.

2.4.2. Pembuatan Perjanjian Tentang Harga *Transfer*.

Pasal 18 ayat (3a) Undang Undang no. 17 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa Dirjen Pajak berwenang melakukan perjanjian dengan wajib pajak dan bekerjasama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transfer antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang berlaku selama satu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya, serta melakukan negoisasi setelah periode tertentu tersebut berakhir.

Kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*) adalah kesepakatan antara wajib pajak dengan Dirjen Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengannya. Tujuan diadakan *APA* adalah untuk mengurangi terjadinya praktek penyalahgunaan *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional. Persetujuan tersebut mencakup beberapa hal, antara lain: harga jual produk yang dihasilkan, jumlah royalti, dan lain-lain tergantung pada kesepakatan. Keuntungan dari *APA* selain memberikan kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak, fiskus tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual wajib pajak kepada perusahaan dalam grup yang sama.

2.4.3. Pengenaan Bunga Terhadap Pajak Penghasilan Kurang Bayar

Koreksi fiskal terhadap perusahaan yang melakukan transaksi *transfer pricing* yang tidak wajar selalu menimbulkan pajak penghasilan kurang bayar. Berdasarkan pasal 14 ayat 1 (a) Undang Undang no. 16 tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Dirjen pajak dapat menerbitkan Surat Tagihan Pajak terhadap pajak penghasilan dalam tahun berjalan tidak atau kurang dibayar. Berdasarkan pasal 14 ayat 3 Undang Undang no. 16 tahun 2000 tentang Ketentuan Umum, dan Tata Cara Perpajakan jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam Surat Tagihan Pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat 1 (a) ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga. Bunga yang dikenakan sebesar 2% setiap bulan terhadap selisih harga jual

wajar dengan harga jual yang tidak wajar yang sudah dikali dengan tarif pajak yang disesuaikan dengan laba kena pajak. Sebagai contoh: Dalam SPT tahunan pajak penghasilan tahun 2000 yang disampaikan tanggal 31 Maret 2001 PT. "A" dikoreksi fiskal akibat ketidakwajaran dalam harga jual sebesar Rp10.000.000 (selisih antara harga jual wajar dengan harga jual tidak wajar). Jika laba PT. "A" lebih dari Rp 100 juta maka tarif pajak yang dikenakan terhadap koreksi positif sebesar 30%. Atas kekurangan pajak penghasilan tersebut diterbitkan Surat Tagihan Pajak tanggal 10 Juni 2001. Jadi pajak penghasilan yang harus dibayar adalah

Pajak penghasilan kurang bayar: $30\% \times \text{Rp}10.000.000$:	Rp 3.000.000
Bunga	: $2\% \times 3 \text{ bln} \times \text{Rp} 3.000.000$:	<u>Rp 180.000</u>
Pajak yang harus dibayar tahun 2001 :		Rp3.180.000

2.5. Pengaruh Transaksi *Transfer Pricing* Terhadap Pajak Penghasilan Pasal 22

Obyek pemungutan PPh pasal 22 atas penjualan hasil produksi atau penyerahan barang yang dilakukan oleh badan usaha yang bergerak dalam bidang:

- a. Industri: semen, rokok, kertas, baja otomotif
- b. Usaha premix, dan gas.
- c. Usaha gula, pasir, dan tepung terigu.

Badan usaha yang bergerak dalam bidang industri semen berhak memungut PPh pasal 22 terhadap pembeli sebesar 0,25% dikali DPP PPN. Dasar pengenaan pajak PPN adalah harga pasar wajar pada saat penyerahan barang kena pajak kepada pihak lain. Sifat pungutan PPh pasal 22 terhadap industri semen adalah tidak final dan dapat menjadi kredit pajak bagi perusahaan pembeli.

Transaksi *transfer pricing* memungkinkan perusahaan menetapkan harga jual di bawah harga pasar kepada pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa sehingga harga jual produk menjadi tidak wajar. Pada saat pemeriksaan pajak harga jual yang tidak wajar mengakibatkan kurang bayar terhadap PPh pasal 22. Kurang bayar PPh pasal 22 yang dibayar perusahaan penjual tidak dapat menjadi kredit pajak bagi PPh terutang perusahaan pembeli.

2.6. Pengaruh Transaksi *Transfer Pricing* Terhadap Pajak Penghasilan Pasal 23

Berdasarkan pasal 23 ayat 1 Undang Undang no. 17 tentang Pajak Penghasilan perusahaan pemberi penghasilan berhak memotong pajak penghasilan pasal 23 sebesar 15% dari jumlah bruto atas.

- (i) dividen sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 4 ayat (1) huruf g
- (ii) bunga sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 4 ayat (1) huruf f
- (iii) royalti
- (iv) hadiah dan penghargaan selain yang telah dipotong pajak penghasilan sebagaimana dimaksud dalam pasal 21 ayat (1) huruf e

Perlakuan istimewa dari transaksi *transfer pricing* yang dilakukan perusahaan kepada pihak istimewa dapat berpengaruh terhadap pajak penghasilan pasal 23 yang dibayar. Perlakuan istimewa tersebut di antaranya adalah diberikan suku bunga pinjaman yang lebih rendah dari suku bunga pinjaman pasar sehingga beban bunga pinjaman yang dibayar kecil. Pada saat pemeriksaan pajak beban bunga pinjaman tersebut akan dikoreksi karena beban bunga pinjaman yang dibayar berdasarkan **suku bunga** yang lebih rendah dari suku bunga pasar atau suku bunga pinjaman kepada pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa. Kecilnya beban bunga pinjaman akan berpengaruh terhadap potongan pajak penghasilan pasal 23 atas bunga pinjaman menjadi berkurang. Dalam hal ini, perusahaan yang berhutang harus menanggung kekurangan pajak penghasilan 23 yang disebabkan beban bunga pinjaman yang rendah dibandingkan nilai pasar atau nilai pinjaman terhadap pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa. Kekurangan pajak penghasilan pasal 23 dihitung berdasarkan tarif pajak (15%) dikali selisih antara beban bunga pinjaman yang sebenarnya yang dihitung berdasarkan suku bunga pasar dengan beban bunga yang diakui yang dihitung berdasarkan suku bunga yang lebih rendah dari suku bunga pasar. Pajak penghasilan pasal 23 yang kurang bayar yang ditanggung oleh pihak yang berhutang tidak boleh menjadi kredit pajak bagi pihak yang memberi hutang dan selisih beban pinjaman tersebut tidak boleh diakui oleh wajib pajak yang berhutang sebagai beban dalam menghitung laba kena pajak.

2.7. Ketentuan Pajak Pertambahan Nilai Terhadap Transaksi *Transfer Pricing*

Dalam Undang Undang no. 18 Tahun 2000 tentang PPN dan PPnBM, ada peristiwa jual beli yang menimbulkan pajak yang dikenal dengan hubungan istimewa antara pengusaha kena pajak dengan pihak yang menerima penyerahan barang kena pajak atau jasa kena pajak dapat terjadi karena ketergantungan atau keterkaitan satu dengan yang lain yang dikarenakan.

- a. Faktor kepemilikan, penyertaan langsung, atau tidak langsung sebesar 25% atau lebih
- b. Adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi.
- c. Adanya hubungan darah atau karena perkawinan.

Menurut ketentuan pasal 2 ayat (1) Undang Undang no. 18 tentang PPN dan PPnBM, dalam harga jual atau penggantian dihitung atas dasar harga pasar wajar pada saat penyerahan barang kena pajak atau jasa kena pajak itu dilakukan. Waktu pembayaran perlu dipertimbangkan karena dengan adanya *transfer pricing* dapat menunda terutangnya PPN. Berdasarkan pasal 14 ayat 2, dan 3 Undang Undang no. 16 tahun 2000 tentang Ketentuan Umum, dan Tata Cara Perpajakan ada 3 sanksi pajak pertambahan nilai terhadap transaksi *transfer pricing* yang tidak wajar, yaitu.

1. Wajib pajak harus menyetor kekurangan PPN sebesar 10% dari selisih harga jual wajar dengan harga jual yang tidak wajar. Atas kekurangan PPN tersebut, perusahaan tidak boleh menerbitkan faktur pajak sehingga tidak merupakan kredit pajak bagi pembeli.
2. Dikenakan denda sebesar 2% terhadap perbedaan harga jual yang wajar dengan harga jual yang tidak wajar.
3. Dikenakan bunga sebesar 2% setiap bulan terhadap 10% dari selisih harga jual wajar dengan harga jual yang tidak wajar

Sebagai contoh: Pada bulan Mei 2000 PT. "A" menjual barang dengan harga yang tidak wajar senilai Rp 20.000.000 dan harga pasar yang wajar adalah Rp30.000.000. Pemeriksaan pajak pertambahan nilai terhadap PT. "A" menghasilkan Surat Tagihan Pajak pada Juni 2001.

PPN kurang bayar yang harus dilunasi oleh PT. "A":

PPN yang kurang bayar : $10\% \times (\text{Rp}30.000.000 - \text{Rp}20.000.000)$: Rp1.000.000

Denda : $2\% \times (\text{Rp}30.000.000 - \text{Rp}20.000.000)$: Rp 200.000

Bunga(Mei'00-Jun'01): $2\% \times 10\% \times \text{Rp}10.000.000 \times 13\text{bln}$: Rp 260.000

PPN yang harus dibayar akhir Juni 2001 : Rp 1.460.000