

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pesatnya pertumbuhan kegiatan ekonomi internasional turut merangsang berkembangnya perusahaan multinasional. Dalam perusahaan multinasional terjadi berbagai transaksi antar anggota (divisi), salah satunya adalah penjualan barang atau jasa. Sebagian besar transaksi bisnis tersebut biasanya terjadi di antara perusahaan yang berelasi atau antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Penentuan harga atas berbagai transaksi antar anggota (divisi) tersebut dikenal dengan sebutan *transfer pricing*/harga transfer.¹

Transfer pricing yang dilakukan perusahaan multinasional didorong oleh alasan pajak maupun bukan pajak. Seiring dengan perkembangan zaman, praktik *transfer pricing* sering kali dilakukan untuk meminimalkan jumlah pajak yang harus dibayar.² Beban pajak yang semakin besar memicu perusahaan untuk melakukan *transfer pricing* dengan harapan dapat menekan beban tersebut. *Transfer pricing* dalam transaksi penjualan barang atau jasa dilakukan dengan cara memperkecil harga jual antara perusahaan dalam satu grup dan mentransfer laba yang diperoleh kepada perusahaan yang berkedudukan di negara yang menerapkan tarif pajak yang rendah. Oleh karena itu, *transfer pricing* kemudian

¹ Mardiasmo, *Perpajakan edisi Revisi*, Andi Offset, Yogyakarta, 2008, h.1-2.

² Yenni Mangoting, "Tax Planning: Sebuah Pengantar Sebagai Alternatif Meminimalkan Pajak", *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*. Vol.1. No.1. Mei 2000, h. 80.

menjadi isu klasik di bidang perpajakan, khususnya menyangkut transaksi internasional yang dilakukan oleh perusahaan multinasional.³

Transfer pricing adalah kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer transaksi barang, jasa, aset tidak berwujud, atau transaksi keuangan yang dilakukan oleh perusahaan kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa. Praktik *transfer pricing* ini dimanfaatkan sebagai bagian dari perencanaan pajak perusahaan untuk meminimalkan beban pajak yang dibayar melalui rekayasa harga antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa.

Secara umum agar koreksi pajak terhadap dugaan *transfer pricing* mendapatkan justifikasi yang kuat otoritas pajak harus memperhatikan dua hal mendasar, yaitu: afiliasi (*associated enterprise*) atau hubungan istimewa (*special relationship*), dan kewajaran atau *arm's length principle*. Di Indonesia *transfer pricing* diatur dalam Pasal 18 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang pajak penghasilan. Peraturan tersebut memuat beberapa hal, yaitu pengertian hubungan istimewa, wewenang menentukan perbandingan utang dan modal, dan wewenang untuk melakukan koreksi dalam transaksi yang tidak wajar. Adanya hubungan istimewa dapat mengakibatkan ketidakwajaran harga, biaya, atau imbalan lain yang direalisasikan dalam suatu transaksi usaha.

Transfer pricing adalah suatu kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi baik itu barang, jasa, harta tak berwujud, atau pun transaksi finansial yang dilakukan oleh perusahaan. Terdapat dua kelompok transaksi dalam *transfer pricing*, yaitu *intra-company* dan *inter-company transfer*

³ *Ibid.*

pricing. *Intra-company transfer pricing* merupakan *transfer pricing* antardivisi dalam satu perusahaan. Sedangkan *intercompany transfer pricing* merupakan *transfer pricing* antara dua perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Transaksinya sendiri bisa dilakukan dalam satu negara (*domestic transfer pricing*), maupun dengan negara yang berbeda (*international transfer pricing*).

Pengertian di atas merupakan pengertian yang netral, walaupun sering sekali istilah *transfer pricing* dikonotasikan dengan sesuatu yang tidak baik (sering disebut *abuse of transfer pricing*), yaitu suatu pengalihan penghasilan dari suatu perusahaan dalam suatu negara dengan tarif pajak yang lebih tinggi ke perusahaan lain dalam satu grup di negara dengan tarif pajak yang lebih rendah sehingga mengurangi total beban pajak group perusahaan tersebut. Menurut Darussalam dan Sepriadi (2008) mengistilahkan *transfer pricing manipulation* dengan suatu kegiatan untuk memperbesar biaya atau merendahkan tagihan yang bertujuan untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang. Menurut surat edaran Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 3 Maret 1993 menyebutkan bahwa manipulasi harga yang dapat dilakukan dengan *transfer pricing* antara lain manipulasi pada:

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

7. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha⁴.

Transaksi *transfer pricing* merupakan transaksi yang legal, namun dalam praktiknya banyak perusahaan yang menyalahgunakan hal ini untuk menghindari pajak (*tax avoidance*). Penghindaran pajak merupakan permasalahan yang rumit dimana satu sisi penghindaran pajak merupakan tindakan yang tidak melanggar hukum tetapi di sisi lain penghindaran pajak tidak diinginkan oleh pemerintah karena dapat mengurangi pendapatan pajak yang diterima.

Peraturan tentang *transfer pricing* secara umum diatur dalam Pasal 18 UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh). Pasal 18 ayat (3) UU PPh menyebutkan bahwa Direktorat Jenderal Pajak (DJP) berwenang untuk menentukan kembali 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 (*arm's length principle*) dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya. Hubungan istimewa dikatakan terjadi jika

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung maupun tidak langsung paling rendah 25% pada Wajib Pajak lain;
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau

⁴ Hadi Setiawan, "Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara", *Kajian PPRF Kementerian Keuangan*, 2014, h. 3.

- c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

Aturan lebih lanjut dan detail tentang *transfer pricing* termuat dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor 43 Tahun 2010 yang diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor 32 Tahun 2011. Di dalam aturan ini disebutkan pengertian *arm's length principle* yaitu harga atau laba atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa ditentukan oleh kekuatan pasar, sehingga transaksi tersebut mencerminkan harga pasar yang wajar. Dalam Peraturan Dirjen Pajak ini juga diatur bahwa *arm's length principle* dilakukan dengan menggunakan langkah-langkah:

- a. Melakukan analisis kesebandingan dan menentukan pembanding;
- b. Menentukan metode penentuan harga transfer yang tepat;
- c. Menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha berdasarkan hasil analisis kesebandingan dan metode penentuan harga transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa; dan
- d. Mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

1.2 Rumusan Masalah

1. Dasar dapat dilaksanakannya *transfer pricing* dalam sistem perpajakan di Indonesia
2. Penyelesaian sengketa terhadap praktik *abuse of transfer pricing* menurut hukum yang berlaku

1.3 Tujuan Penelitian

1. Untuk menganalisa landasan hukum terkait *transfer pricing* dalam sistem perpajakan di Indonesia
2. Untuk menganalisa terkait penyelesaian sengketa terhadap praktik *abuse of transfer pricing* menurut hukum positif

1.4 Manfaat Penelitian

1. Manfaat Teoritis

Penelitian ini dilakukan untuk memberikan pengetahuan hukum pajak, khususnya yang berhubungan dengan permasalahan *transfer pricing*.

2. Manfaat Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat membantu pemerintah untuk memperbaiki sistem perpajakan di Indonesia terhadap penerimaan Negara.

1.5 Tinjauan Pustaka

1.5.1 Penyelesaian Sengketa Pajak

Pengertian sengketa dalam kamus Bahasa Indonesia adalah pertentangan atau konflik. Konflik berarti adanya oposisi atau pertentangan antara orang-orang, kelompok-kelompok, atau organisasi-organisasi terhadap satu obyek permasalahan. Menurut Winardi, pertentangan atau konflik yang terjadi antara individu-individu atau kelompok-kelompok yang mempunyai hubungan atau kepentingan yang sama atas suatu obyek kepemilikan, yang menimbulkan akibat hukum antara satu dengan yang lain.

Munculnya sengketa jika salah satu pihak menghendaki pihak lain untuk berbuat atau tidak berbuat sesuatu tetapi pihak lainnya menolak berlaku demikian. Pencarian berbagai jenis proses dan metode untuk menyelesaikan

sengketa yang muncul adalah sesuatu yang urgent dalam masyarakat. Para ahli non hukum banyak mengeluarkan energi dan inovasi untuk mengekspresikan berbagai model penyelesaian sengketa (*dispute resolution*). Berbagai model penyelesaian sengketa, baik formal maupun informal, dapat dijadikan acuan untuk menjawab sengketa yang mungkin timbul asalkan hal itu membawa keadilan dan kemaslahatan.

Laura Nader dan Herry F. Todd membedakan konflik dan sengketa melalui proses bersengketa (*disputing process*), sebagai berikut:⁵

1. Tahap pra-konflik atau tahap keluhan, yang mengacu kepada keadaan atau kondisi yang oleh seseorang atau suatu kelompok dipersepsikan sebagai hal yang tidak adil dan alasan-alasan atau dasar-dasar dari adanya perasaan itu. Pelanggaran terhadap rasa keadilan itu dapat bersifat nyata atau imajinasi saja. Yang terpenting pihak itu merasakan haknya dilanggar atau diperlakukan dengan salah;

2. Tahap Konflik (*conflict*), ditandai dengan keadaan dimana pihak yang merasa haknya dilanggar memilih jalan konfrontasi, melemparkan tuduhan kepada pihak pelanggar haknya atau memberitahukan kepada pihak lawannya tentang keluhan itu. Pada tahap ini kedua belah pihak sadar mengenai adanya perselisihan pandangan antar mereka;

3. Tahap Sengketa (*dispute*), dapat terjadi karena konflik mengalami eskalasi berhubung karena adanya konflik itu dikemukakan secara umum. Suatu sengketa hanya terjadi bila pihak yang mempunyai keluhan telah meningkatkan

⁵ Munir Fuady, *Arbitrase Nasional, Alternatif Penyelesaian Sengketa Bisnis*, Citra Aditya Bakti, Bandung, 2000, h. 42.

perselisihan pendapat dari pendekatan menjadi hal yang memasuki bidang publik. Hal ini dilakukan secara sengaja dan aktif dengan maksud supaya ada sesuatu tindakan mengenai tuntutan yang diinginkan.

Dikenalnya penyelesaian sengketa Tata Usaha Negara melalui upaya administratif di Indonesia terlihat dalam Pasal 48 UU No.51 tahun 2009 yang merupakan perubahan kedua UU No.5 tahun 1986 tentang Pengadilan Tata Usaha Negara, selanjutnya disebut UU PTUN. Berdasarkan bunyi Pasal 48 tersebut dan penjelasannya, menurut hukum positif, dalam hal ini Undang-undang PTUN, penyelesaian sengketa administrasi dapat dilakukan melalui;

Pertama, upaya administratif, menurut penjelasan Pasal 48, yang dimaksud dengan upaya administratif adalah suatu prosedur yang dapat ditempuh oleh seseorang atau badan hukum perdata apabila merasa tidak puas terhadap suatu Keputusan tata Usaha Negara, prosedur tersebut dilakukan dilingkungan pemerintahan sendiri. Dalam upaya administratif penyelesaian sengketa dapat dilakukan melalui prosedur keberatan yaitu penyelesaian sengketa yang dilakukan sendiri oleh Badan atau Pejabat Tata Usaha Negara yang mengeluarkan keputusan dan banding administratif, yaitu penyelesaian sengketa yang dilakukan oleh instansi atasan atau instansi lain yang mengeluarkan keputusan.

Kedua, melalui pengadilan. Penyelesaian sengketa melalui upaya administratif juga diatur juga dalam Undang-undang No.30 tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan, khususnya Pasal 75. Pasal tersebut menyatakan bahwa apabila masyarakat merasa dirugikan atas keputusan dan /atau tindakan

pejabat pemerintah, maka dapat mengajukan upaya administratif kepada pejabat pemerintahan atau atasan pejabat yang menetapkan dan/atau melakukan keputusan/tindakan. Upaya administratif dalam UU No.30 tahun 2014 disebutkan terdiri atas upaya keberatan dan upaya banding administratif. Upaya keberatan dapat diajukan kepada pejabat yang mengeluarkan keputusan sedangkan banding administratif diajukan kepada atasan yang menetapkan keputusan yang konstitutif.⁶

Undang-undang Administrasi Pemerintahan memberi pengaturan secara berbeda dalam Pasal 76 ayat (3) menyatakan jika masyarakat tidak menerima keputusan banding oleh atasan maka masyarakat dapat mengajukan upaya gugatan ke Pengadilan. Gugatan ke Pengadilan secara implisit dapat dikatakan pengadilan tingkat pertama PTUN. Demikian juga penyelesaian sengketa pajak mengingat Pengadilan Pajak hanya ada satu maka Pengadilan Pajak berkedudukan sebagai Pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memutus sengketa pajak.

Dalam Hukum Pajak Indonesia penyelesaian sengketa pajak diselesaikan melalui beberapa saluran/lembaga, yaitu keberatan, banding, gugatan, dan peninjauan kembali. Ketentuan tentang lembaga tertentu guna menyelesaikan sengketa pajak tersebut diatur secara tegas dalam Hukum Pajak formal. Penyelesaian sengketa pajak melalui lembaga keberatan, banding, gugatan dan peninjauan kembali dilakukan oleh institusi tertentu yang ditentukan oleh undang-undang pajak.

⁶ Nabitatus Sa'adah, "Tinjauan Terhadap Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Lembaga Keberatan", *Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, Administrative Law & Governance Journal*, Vol. 1 Edisi 3 Agustus 2018, h. 274.

1. Keberatan

Keberatan atas penetapan pajak merupakan hak wajib pajak yang dijamin oleh undang-undang dalam rangka keadilan dalam pemenuhan kewajiban pajak. Keberatan dapat diajukan oleh wajib pajak apabila wajib pajak merasa tidak puas atas penetapan pajak yang dilakukan oleh *fiscus*. Adanya hak mengajukan keberatan membuat terjadinya keseimbangan antara wajib pajak dan *fiscus* serta menjamin wajib pajak terhindar dari kesewenangan *fiscus*.

Dalam hukum pajak Indonesia ketentuan tentang keberatan diatur dalam beberapa undang-undang pajak, yaitu Undang Undang KUP, Undang Undang PBB, Undang Undang BPHTB, dan Undang Undang PDRD. Pengaturan keberatan pajak pusat diatur dalam tiga undang-undang yang disesuaikan dengan jenis pajak pusat yang diajukan keberatan. Sedangkan untuk jenis pajak daerah keberatan diatur dalam Undang Undang PDRD dan peraturan daerah yang memberlakukan pajak daerah pada suatu provinsi, kabupaten, atau kota.

2. Banding

Surat keputusan keberatan yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak untuk jenis pajak pusat maupun yang diterbitkan oleh kepala daerah atau pejabat yang ditunjuk itu disampaikan kepada wajib pajak untuk dilaksanakan sebagaimana mestinya. Apabila wajib pajak tidak setuju dengan isi Surat Keputusan Keberatan yang diterimanya, ia memiliki hak untuk mengajukan banding kepada badan peradilan pajak yang ditunjuk atau ditentukan oleh undang-undang pajak.

Ketentuan tentang banding diatur dalam Undang Undang KUP , Undang Undang PBB dan Undang Undang BPHTB untuk jenis pajak pusat, sedangkan untuk pajak daerah diatur dalam Undang Undang PDRD maupun peraturan daerah tentang pemberlakuan suatu jenis pajak daerah di suatu provinsi, kabupaten atau kota.

3. Gugatan dan Sanggahan

a. Gugatan

Umumnya gugatan diajukan wajib pajak yang merasa dirugikan atas tindakan *fiscus* dalam melakukan tindakan penagihan pajak terhadap wajib pajak maupun penanggung pajak. Gugatan diatur secara tegas dalam Hukum Pajak Indonesia untuk melindungi kepentingan wajib pajak dari tindakan *fiscus* yang menurut wajib pajak tidak sesuai dengan ketentuan undang-undang pajak yang berlaku. Hak wajib pajak untuk mengajukan gugatan diatur dalam Undang Undang KUP untuk semua jenis pajak pusat. Selain itu karena gugatan ini dilakukan oleh wajib pajak terkait dengan pelaksanaan penagihan pajak maka diatur juga dalam Undang Undang PPSP. Mengingat bahwa Undang Undang PPSP berlaku juga sebagai dasar hukum untuk penagihan pajak daerah, maka wajib pajak daerah yang merasa dirugikan oleh *fiscus* dalam pelaksanaan penagihan pajak daerah juga dapat mengajukan gugatan.

b. Sanggahan

Pihak ketiga yang merasa dirugikan dalam pelaksanaan penagihan pajak dengan Surat paksa pada dasarnya dilindungi dalam Hukum Pajak Indonesia. Dalam keadaan tersebut di atas pihak ketiga tersebut memiliki hak untuk

melakukan perlawanan hukum terhadap tindakan *fiscus*. Hak tersebut diwujudkan dalam bentuk sanggahan atas kepemilikan barang yang disita. Menurut pasal 38 Undang-Undang KUP, sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita hanya dapat diajukan kepada Pengadilan Negeri. Pengadilan Negeri yang menerima surat sanggahan memberitahukan secara tertulis kepada pejabat yang berwenang melaksanakan penagihan pajak. Pejabat menanggukkan pelaksanaan penagihan pajak hanya terhadap barang yang disanggah kepemilikannya sejak menerima pemberitahuan sanggahan. Sanggahan pihak ketiga terhadap kepemilikan barang yang disita tidak dapat diajukan setelah lelang dilaksanakan.

4. Lembaga Peradilan pajak

Badan peradilan pajak yang dimaksudkan sebagai institusi hukum yang berwenang untuk menyelesaikan sengketa pajak antar wajib pajak dan *fiscus* dalam Hukum Pajak Indonesia mengalami perubahan dari masa ke masa. Perubahan dimaksud dilakukan sesuai dengan kebijakan dari pemerintah yang berkuasa dan persetujuan perwakilan rakyat. Badan tersebut adalah :

- a. Majelis Pertimbangan Pajak (MPP), yang berlaku sejak zaman Hindia Belanda hingga tahun 1997.
- b. Sejak 1 Januari 1998 sampai 11 April 2002 berlaku Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP)

5. Pengadilan Pajak

Berdasarkan Undang Undang Nomor 14 tahun 2002, Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan wewenang memeriksa dan memutus sengketa pajak.

Pengadilan pajak dalam hal banding hanya memeriksa dan memutus sengketa atas keputusan keberatan, kecuali ditentukan lain oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Selain itu, dapat pula memeriksa dan memutus permohonan banding atas keputusan/ketetapan yang diterbitkan oleh pejabat yang berwenang sepanjang aturan perundang-undangan yang terkait mengatur demikian. Pengadilan Pajak merupakan pengadilan tingkat pertama dan terakhir dalam memeriksa dan memutus sengketa pajak.,

6. Peninjauan Kembali

Apabila para pihak yang bersengketa tidak puas dengan keputusan yang diambil oleh majelis hakim Pengadilan Pajak dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan pajak kepada Mahkamah Agung. Salah satu kemungkinan Putusan Peninjauan Kembali adalah dikabulkan, baik sebagian maupun seluruhnya. Hal ini tentunya mengakibatkan pajak terutang menjadi lebih kecil dari surat ketetapan pajak yang telah diterbitkan oleh *fiscus*.⁷

1.5.2 Abuse Of Transfer Pricing

Menurut Gunadi (1994) *transfer pricing* merupakan jumlah harga atas penyerahan (transfer) barang atau imbalan atas penyerahan jasa yang telah disepakati oleh kedua belah pihak dalam transaksi bisnis maupun finansial. Dalam konteks praktik penghindaran pajak maka modus *transfer pricing* yakni dengan merekayasa pembebanan harga transaksi antara perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dalam rangka meminimalkan beban pajak yang terutang secara keseluruhan atas grup perusahaan. *Transfer pricing* dapat

⁷ MARIHOT PAHALA SIAHAAN, *Seri Hukum Pajak Indonesia, Hukum Pajak Formal, Pendaftaran, Pembayaran, Pelaporan, Penetapan, Penagihan, Penyelesaian Sengketa, dan Tindak Pidana Pajak*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2010, h.191-217.

terjadi dalam satu grup perusahaan dan antar perusahaan yang terikat dalam hubungan istimewa.⁸

Menurut *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) mendefinisikan *transfer pricing* sebagai harga yang ditentukan dalam transaksi antar anggota grup dalam sebuah perusahaan multinasional (seperti transaksi penjualan barang, jasa, pembayaran izin penggunaan hak paten, pinjaman, dan sebagainya) dimana harga transfer yang ditentukan tersebut dapat menyimpang dari harga pasar wajar sepanjang cocok bagi grupnya.⁹ Terdapat beberapa faktor yang menyebabkan terjadinya *transfer pricing*:

3. Adanya kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement* (APA))
4. Adanya hubungan Istimewa berdasarkan Pasal 18 Ayat (4) Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan yang terdiri dari:
 - a. Faktor kepemilikan dan penyertaan
Secara Langsung
Secara tidak langsung
 - b. Faktor penguasaan melalui manajemen dan penggunaan teknologi
 - c. Faktor hubungan keluarga sedarah atau semenda
5. Adanya prinsip kewajaran (*Arm's Length Principle*)

Dengan adanya harga transfer yang telah ditentukan, maka timbul *Advance Pricing Agreement* (APA) yang merupakan kesepakatan antara wajib pajak dengan dirjen pajak mengenai harga jual wajar suatu produk yang dihasilkan

⁸ Gunadi, *Transfer Pricing, Suatu Tinjauan Akuntansi Manajemen dan Pajak*, Bina Rena Pariwara, Jakarta, 1994, h. 18.

⁹ OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, h. . 21.

kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengannya. Tujuan diadakannya APA adalah untuk mengurangi terjadinya praktek *abuse of transfer pricing* oleh perusahaan multinasional.

Pengertian *transfer pricing* sebagai harga yang ditimbulkan akibat penyerahan barang, jasa dan harta tak berwujud, seperti yang telah disebutkan di atas merupakan pengertian yang netral. Akan tetapi, menurut Hubert (2004), istilah *transfer pricing* juga sering dikonotasikan sebagai sesuatu yang tidak baik (*abuse of transfer pricing*), yaitu pengalihan atas penghasilan kena pajak (*taxation income*) dari suatu perusahaan multinasional ke negara-negara yang tarif pajaknya rendah dalam rangka untuk mengurangi total beban pajak dari grup perusahaan nasional tersebut.

Abuse of transfer pricing ternyata tidak hanya bisa dilakukan ke negara yang mempunyai tarif pajak yang lebih rendah (*tax heaven countries*). Tetapi *abuse of transfer pricing* juga dapat dilakukan ke perusahaan dalam satu grup di negara yang lebih tinggi tarif pajaknya sepanjang perusahaan di negara tersebut sedang mengalami kerugian atau terdapat banyak *loophole* perpajakan yang bisa dimanfaatkan di negara tersebut.

Abuse of transfer pricing sangat berpotensi menyebabkan risiko berkurangnya pendapatan negara dari sisi penerimaan pajak. Rumor menyebutkan bahwa potensi jumlah penerimaan pajak yang hilang akibat praktik *abuse of transfer pricing*. Contohnya PT ABC memiliki Hubungan istimewa dengan S Co Hubungan istimewa Z Corp Independen Party Invoice 14 juta Invoice 20 juta Arus barang *transfer pricing* mencapai Rp1.300

triliun/tahun. Jumlah yang sangat mencengangkan karena jumlah tersebut mencapai sekitar 114% dari target penerimaan pajak tahun 2013.¹⁰

Pemerintah Indonesia sendiri mulai memperhatikan praktik *transfer pricing* pada tahun 1993, itu pun hanya diatur secara singkat melalui SE-04/PJ.7/1993 yang kemudian disusul dengan KMK-650/KMK.04/1994 tentang daftar *tax heaven countries*. Setelah itu baru pada tahun 2009 (setelah 16 tahun), Indonesia lebih serius memperhatikan praktik *transfer pricing* melalui UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

Abuse of transfer pricing juga terjadi akibat adanya hubungan istimewa. Kriteria hubungan istimewa menurut pajak yang diatur dalam surat edaran dirjen pajak nomor SE-18/PJ.53/1995 tentang pengertian hubungan istimewa adalah sebagai berikut:

1. Faktor kepemilikan dan penyertaan
2. Faktor penguasaan melalui manajemen dan penggunaan teknologi
3. Faktor hubungan keluarga sedarah atau semenda

1.5.3 Sistem Perpajakan

Peraturan tentang *transfer pricing* secara umum diatur dalam Pasal 18 Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Aturan lebih lanjut dan detail tentang *transfer pricing* termuat dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor 43 Tahun 2010 yang diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor 32 Tahun 2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam

¹⁰ Hadi Setiawan, "*Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara*", *Kajian PPRF Kementerian Keuangan*, 2014, h. 7.

Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.

Pasal 18 ayat (3) UU No. 36 Tahun 2008 dan penjelasannya memang tidak secara tegas menggunakan kata “*transfer pricing*” dalam reaksionalnya, tetapi penyebutan metode perbandingan harga antara pihak independen (*comparable uncontrolled price method*), metode harga penjualan kembali (*resale price method*), metode biaya plus (*cost plus method*), atau metode lainnya seperti metode pembagian laba (*profit split method*) dan metode laba bersih (*transactional net margin method*) mengindikasikan bahwa pasal ini terkait dengan pengaturan transaksi yang dicurigai mengandung *transfer pricing*. Metode perbandingan harga antara pihak independen tidak lain merupakan metode yang ada dalam pendekatan *transfer pricing* yang dimaksudkan untuk mengetahui apakah transaksi dari perusahaan yang dikendalikan konsisten dengan prinsip *the arm's length principle* sebagaimana yang digunakan oleh OECD.¹¹

Meskipun dari sisi korporasi multinasional, *transfer pricing* merupakan alat untuk memobilisasi laba usaha untuk tujuan usahanya, otoritas fiskal (aparatur perpajakan) selalu menginginkan transaksi yang terjadi antara divisi atau antara perusahaan dalam satu grup tetap mengacu pada harga pasar wajar dan bersifat *arm's length*. Negara berkembang, termasuk Indonesia, menyadari bahwa korporasi multinasional dengan berbagai kelebihannya mempergunakan rekayasa *transfer pricing* untuk mengalihkan potensi pajak

¹¹ Muhammad Rafik, *Disertasi “urgensitas Hukum Atas Transfer Pricing dalam Transaksi Impor di Indonesia,”* Universitas Indonesia, Salemba, Jakarta, 2012, h. 82.

Indonesia ke negara lain dengan berbagai dalih, alasan dan justifikasi atas rekayasa tersebut.

Oleh karenanya, otoritas fiskal secara subyektif memandang tujuan dilakukannya *transfer pricing* adalah untuk menghindari pajak, maka otoritas fiskal memperhatikan dua hal prinsipil yaitu afiliasi (*associated enterprises*) atau hubungan istimewa (*special relationship*) dan kewajaran *atau arm's length principle*. Rahayu (2010) menyatakan bahwa karakteristik hubungan antara anak perusahaan (*subsidiary company*) di Indonesia dengan induk perusahaan (*parent company*) di luar negeri yang menurut kacamata pajak dianggap sebagai entitas terpisah (*separate entity*).¹²

Dengan demikian antara anak perusahaan dengan induk perusahaan tersebut dapat melakukan transaksi (*intercompany transaction*) yang diatur sedemikian rupa agar anak perusahaan (*subsidiary company*) di Indonesia mengalami kerugian, sedangkan secara keseluruhan bisnisnya selain di Indonesia masih mengalami untung sehingga dapat mengurangi beban pajak di Indonesia. Hal tersebut didukung oleh pendapat Gusnardi (2009) yang menyatakan bahwa perusahaan multinasional melakukan *transfer pricing* adalah untuk meminimalkan kewajiban pajak global perusahaan mereka.¹³

Alasan perusahaan melakukan *transfer pricing* adalah salah satunya untuk menekan beban pajak yang semakin besar. Karena dalam praktik bisnis,

¹² Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Indonesia: Konsep dan Aspek Formal*, Graha Ilmu, Yogyakarta, 2010, h. 35.

¹³ Gusnardi, "Pengaruh Peran Komite Audit, Pengendalian Internal, Audit Internal dan Pelaksanaan Tata Kelola Perusahaan terhadap Pencegahan Kecurangan", *Ekuitas*, Volume 15 Nomor 1, 2009, h. 130-146.

umumnya pengusaha mengidentikkan pembayaran pajak sebagai beban sehingga akan senantiasa berusaha untuk meminimalkan beban pajak tersebut.

Berdasarkan UU Nomor 36 Tahun 2008, hubungan istimewa dianggap ada apabila :

- a. Wajib pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% pada wajib pajak lainnya; hubungan antara wajib pajak dengan penyertaan paling rendah 25% pada dua wajib pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua wajib pajak atau lebih yang disebut terakhir.
- b. Wajib pajak yang menguasai wajib pajak lainnya atau dua atau lebih wajib pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung.
- c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

1.6 Metode Penelitian

1.6.1 Tipe Penelitian Hukum

Penelitian hukum dilakukan untuk mencari pemecahan atas isu hukum yang timbul.¹⁴ Tipe Penelitian dalam tesis ini adalah Yuridis Normatif (*legal research*) yaitu penelitian yang difokuskan untuk menguji penerapan kaidah atau norma-norma dalam hukum positif yang berlaku. Tipe penelitian yuridis normatif dinyatakan dengan merujuk kepada aturan tingkah laku lahiriah seperti undang-undang, peraturan serta literatur yang berisi tentang konsep

¹⁴ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum, Edisi Revisi*, Kencana Prenada Media Group, Jakarta, 2013, Cetakan ke-8, h. 83.

secara teoritis yang kemudian dihubungkan dengan permasalahan yang akan dibahas dalam proposal tesis ini.

1.6.2 Pendekatan Penelitian

Penelitian hukum memiliki beberapa pendekatan yang digunakan untuk mendapatkan informasi dari berbagai aspek mengenai isu yang sedang dicoba untuk dicari jawabannya. Pendekatan yang akan digunakan penulis dalam proposal tesis ini yaitu :

- a. Pendekatan undang-undang (*statute approach*), pendekatan ini dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkutan paut dengan isu hukum yang sedang ditangani;¹⁵
- b. Pendekatan konseptual (*conseptual approach*), pendekatan ini beranjak dari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang di dalam ilmu hukum. Dengan mempelajari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin di dalam ilmu hukum, penulis akan menemukan ide-ide yang melahirkan pengertian-pengertian hukum, konsep-konsep hukum, dan asas-asas hukum yang relevan dengan isu yang dihadapi. Pemahaman akan pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin tersebut merupakan sandaran bagi penulis dalam membangun suatu argumentasi hukum dalam memecahkan isu yang dihadapi.¹⁶

1.6.3 Sumber Bahan Hukum

Sumber-sumber penelitian hukum dapat dibedakan menjadi sumber-sumber penelitian yang berupa bahan-bahan hukum primer dan bahan-bahan

¹⁵ *Ibid.*, h. 133.

¹⁶ *Ibid.*, h. 135.

hukum sekunder.¹⁷ Bahan hukum primer merupakan bahan hukum yang bersifat autoritatif artinya mempunyai otoritas. Bahan-bahan hukum primer terdiri dari perundang-undangan, catatan-catatan resmi atau risalah dalam pembuatan perundang-undangan. Sedangkan bahan-bahan sekunder berupa semua publikasi tentang hukum yang bukan merupakan dokumen-dokumen resmi. Publikasi tentang hukum meliputi buku-buku teks, kamus-kamus hukum, jurnal-jurnal hukum, dan komentar-komentar atlas putusan pengadilan.

a. Bahan Hukum Primer

Bahan hukum primer yang akan digunakan dalam penulisan proposal tesis ini meliputi peraturan perundang-undangan yang relevan dengan permasalahan, antara lain :

1. Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
2. Undang-undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Keempat atas Undang-undang Nomor 8 Tahun 1982 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

b. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder yang terutama adalah buku teks karena buku teks berisi mengenai prinsip-prinsip dasar Ilmu Hukum dan pandangan-pandangan klasik para sarjana yang mempunyai kualifikasi tinggi.¹⁸ Selain itu bahan hukum sekunder berupa semua publikasi tentang hukum yang bukan

¹⁷ *Ibid.*, h. 181.

¹⁸ *Ibid.*, h. 182.

merupakan pedoman resmi. Publikasi tentang hukum meliputi buku-buku teks, kamus hukum, dan jurnal hukum. Penulisan proposal skripsi ini menggunakan bahan hukum sekunder seperti buku literatur atau jurnal yang relevan dengan permasalahan.

c. Bahan Non Hukum

Disamping sumber penelitian yang berupa bahan-bahan hukum, penelitian juga dapat menggunakan bahan-bahan non hukum apabila dipandang perlu. Bahan-bahan non hukum dapat berupa buku-buku mengenai Ilmu Politik, Ekonomi, Sosial, Kebudayaan ataupun laporan-laporan penelitian non hukum dan jurnal-jurnal non hukum sepanjang relevan dengan topik penelitian. Bahan-bahan non hukum tersebut dimaksudkan untuk memperkaya dan memperluas wawasan peneliti.¹⁹

1.6.4 Pengumpulan dan Analisis Bahan Hukum

Metode pengumpulan bahan hukum dalam proposal tesis ini dengan melakukan penelusuran ke pustakaan baik berupa bahan hukum primer maupun sekunder. Setelah diperoleh, bahan-bahan hukum tersebut diuraikan dan dianalisis yang kemudian dikaitkan dengan peraturan perundang-undangan dan ketentuan hukum yang berlaku. Kemudian berdasarkan pada bahan-bahan hukum yang telah dikumpulkan diklarifikasi dan rumusan yang disusun secara sistematis sesuai dengan yang dibutuhkan untuk membahas pokok-pokok permasalahannya.

Proses analisis bahan hukum merupakan proses menemukan jawaban dari pokok permasalahan. Proses tersebut dimulai dari pengumpulan bahan-bahan

¹⁹ *Ibid.* h.143.

untuk disusun secara sistematis dan dilanjutkan dengan menganalisis bahan penelitian secara cermat. Proses menemukan jawaban atas permasalahan yang mana dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut²⁰ :

1. Mengidentifikasi fakta hukum dan mengeliminasi hal-hal yang tidak relevan untuk menetapkan isu hukum yang hendak dipecahkan;
2. Pengumpulan bahan-bahan hukum dan sekiranya dipandang mempunyai relevansi juga bahan-bahan non hukum;
3. Melakukan telaah atas isu hukum yang diajukan berdasarkan bahan-bahan yang telah dikumpulkan;
4. Menarik kesimpulan dalam bentuk argumentasi yang menjawab isu hukum; dan
5. Memberikan preskripsi berdasarkan argumentasi yang telah dibangun di dalam kesimpulan.

Analisis yang digunakan dalam penulisan ini adalah berupa pengumpulan dan pengolahan bahan-bahan hukum yang disusun secara sistematis untuk mencari pemecahan atas isu hukum yang timbul, yaitu memberikan preskripsi mengenai apa yang seyogyanya atas isu yang diajukan. Hasil analisis bahan hukum tersebut kemudian dibahas guna menghasilkan jawaban dan memberikan pemahaman terhadap permasalahan tersebut ditarik suatu kesimpulan yang dilakukan dengan menggunakan metode deduktif. Penggunaan metode ini dengan cara analisis dari kesimpulan umum terlebih dahulu kemudian diuraikan menjadi fakta-fakta yang menjelaskan kesimpulan

²⁰ *Ibid.*, h. 213.

tersebut. Dengan demikian, metode deduktif dapat diartikan proses penarikan kesimpulan dari pembahasan mengenai permasalahan yang bersifat umum menuju permasalahan yang bersifat khusus.

1.7 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan tesis ini adalah menurut ketentuan dalam tata cara penulisan yang terdapat di dalam buku pedoman pendidikan Fakultas Hukum Universitas Airlangga dimana penulisan tesis dilakukan dengan pembagian bab yang terdiri dari 4 (empat) bab.

Bab I merupakan Pendahuluan yang berisi antara lain latar belakang dan rumusan masalah yang diangkat dalam penulisan tesis ini. Selain itu terdapat penjelasan judul, alasan pemilihan judul, tujuan penelitian, manfaat penelitian dan metode penelitian yang digunakan dalam penelitian untuk menyusun tesis ini. Dalam bab ini juga terdapat pertanggungjawaban sistematika agar penulisan tesis ini tersusun secara sistematis.

Bab II merupakan pembahasan dari rumusan masalah yang pertama yaitu terkait dasar dilaksanakannya *transfer pricing* dalam sistem perpajakan di Indonesia.

Bab III merupakan pembahasan dari rumusan masalah yang kedua terkait penyelesaian sengketa terhadap praktik *abuse of transfer pricing* menurut hukum yang berlaku.

Bab IV sebagai Penutup berisi kesimpulan dan saran. Kesimpulan berisi tentang intisari pembahasan yang didapat penulis pada bab kedua dan ketiga yang merupakan jawaban dari isu hukum yang dikemukakan pada bab pertama. Atas

dasar kesimpulan tersebut maka penulis dapat memberikan saran terhadap topik yang telah diangkat dalam penulisan tesis ini.