
ASPEK PERPAJAKAN DALAM PRAKTEK TRANSFER PRICING

Yenni Mangoting

Dosen Fakultas Ekonomi, Jurusan Akuntansi - Universitas Kristen Petra

ABSTRAK

Transfer pricing didefinisikan sebagai suatu harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antardivisional untuk mencatat pendapatan divisi penjual (*selling division*) dan biaya divisi pembeli (*buying division*). Tujuan utama dari transfer pricing adalah mengevaluasi dan mengukur kinerja perusahaan. Tetapi sering juga transfer pricing digunakan oleh perusahaan-perusahaan multinasional untuk meminimalkan jumlah pajak yang dibayar melalui rekayasa harga yang ditransfer antardivisi. Kunci utama keberhasilan transfer pricing dari sisi pajak adalah adanya transaksi karena adanya hubungan istimewa. Hubungan istimewa merupakan hubungan kepemilikan antara satu perusahaan dengan perusahaan lain dan hubungan ini terjadi karena adanya keterkaitan satu pihak dengan pihak lain yang tidak terdapat pada hubungan biasa. Untuk mengatur transfer pricing ini, undang-undang memberikan kewenangan kepada pihak fiskus untuk menentukan kembali jumlah harga transfer antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Kata kunci: *transfer pricing, hubungan istimewa, perusahaan multinasional, perpajakan.*

ABSTRACT

Transfer pricing is defined as a special price for sale that is used in exchange of interdivisional to record the revenue of the selling division and expense of the buying division. The main goal of transfer pricing is to evaluate and measure the performance of a company. But transfer pricing is often used by multinational companies to minimize tax paid through the re-engineering of price transferred among divisions. The key to a successful practice of transfer pricing from tax standpoint is the existence of related parties transactions. Related parties is relationship between one company with other company and this relationship happens because of such relationship between each company does not exist naturally. To regulate the transfer pricing practice, the regulations govern the authority to reallocate transfer price among divisions that have related parties transactions.

Keywords: *transfer pricing, related parties, multinasional compang, taxation*

1. PENDAHULUAN

Dunia kini merupakan pasar tunggal. Bahan baku, tenaga kerja dan ketrampilan teknis berdatangan dari segenap penjuru dunia. Demikian pula pasar-pasar untuk produk dan jasa kini juga bersifat transnasional. Hal ini disebabkan karena lingkungan bisnis yang berubah secara cepat, baik secara domestik maupun global. Perubahan ini menuntut gerak cepat dari para pelaku bisnis untuk segera melakukan suatu proses adaptasi atau penyesuaian mengikuti gerak langkah perubahan lingkungan bisnis yang berubah tersebut. Dulunya sektor industri lebih bersifat padat karya atau lebih banyak memperkerjakan tenaga-tenaga manusia untuk melakukan proses pabrikasi. Tetapi seturut dengan perubahan lingkungan, proses pabrikasi mulai dilakukan dengan menggunakan robot-robot yang ekstensif dan perlengkapan yang dikendalikan oleh komputer. Sistem tradisional yang digunakan untuk membebaskan biaya ternyata juga dianggap gagal membebaskan secara akurat biaya-biaya sumber daya pendukung yang kemudian tergantikan dengan sistem yang lebih modern, misalnya *Activity Base Costing* atau suatu sistem biaya modern, dimana biaya yang timbul didasarkan pada setiap aktivitas yang terjadi.

Fenomena globalisasi ini juga secara tidak langsung mendorong merebaknya konglomerasi dan divisionalisasi/departementasi perusahaan. Dalam lingkungan perusahaan multinasional dan konglomerasi serta divisionalisasi terjadi berbagai transaksi antar anggota (divisi) yang meliputi penjualan barang dan jasa, lisensi hak dan harta tak berwujud lainnya, penyediaan pinjaman dan lain sebagainya. Transaksi-transaksi yang terjadi dalam lingkungan perusahaan seperti ini nantinya akan menyulitkan dalam penentuan harga yang harus ditransfer. Penentuan harga atas berbagai transaksi antar anggota atau divisi tersebut lazim disebut dengan *transfer pricing*.

Praktek *transfer pricing* ini dulunya hanya dilakukan oleh perusahaan semata-mata hanya untuk menilai kinerja antar anggota atau divisi perusahaan, tetapi seiring dengan perkembangan zaman praktek *transfer pricing* sering juga dipakai untuk manajemen pajak yaitu sebuah usaha untuk meminimalkan jumlah pajak yang harus di bayar.

Definisi *Transfer Pricing*

Bagi organisasi yang terdesentralisasi, keluaran dari sebuah divisi dipakai sebagai masukan bagi divisi lain. Transaksi antar divisi ini mengakibatkan timbulnya suatu mekanisme *transfer pricing*. *Transfer pricing* didefinisikan sebagai suatu harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antar divisional untuk mencatat pendapatan divisi penjual (*selling division*) dan biaya divisi pembeli (*buying division*). (Henry Simamora, 1999:272). *Transfer pricing* sering juga disebut dengan *intracompany pricing*, *intercorporate pricing*, *interdivisional* atau *internal pricing* yang merupakan harga yang diperhitungkan untuk keperluan pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa antar anggota (grup perusahaan). *Transfer pricing* biasanya ditetapkan untuk produk-produk antara (*intermediate product*) yang merupakan barang-barang dan jasa-jasa yang dipasok oleh divisi penjual kepada divisi pembeli. Bila dicermati secara lebih lanjut, *transfer pricing* dapat menyimpang secara signifikan dari harga yang disepakati. Oleh karena itu *transfer pricing* juga sering dikaitkan dengan suatu

rekayasa harga secara sistematis yang ditujukan untuk mengurangi laba yang nantinya akan mengurangi jumlah pajak atau bea dari suatu negara.

Tujuan Transfer Pricing

Tujuan penetapan harga transfer adalah untuk mentransmisikan data keuangan di antara departemen-departemen atau divisi-diisi perusahaan pada waktu mereka saling menggunakan barang dan jasa satu sama lain (Henry Simamora, 1999:273) Selain tujuan tersebut, *transfer pricing* terkadang digunakan untuk mengevaluasi kinerja divisi dan memotivasi manajer divisi penjual dan divisi pembeli menuju keputusan-keputusan yang serasi dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan. *A transfer pricing system should satisfy three objectives: accurate performance evaluation, goal congruence, and preservation of divisional autonomy* (Joshua Ronen and George McKinney, 1970:100-101)

Sedangkan dalam lingkup perusahaan multinasional, *transfer pricing* digunakan untuk, meminimalkan pajak dan bea yang mereka keluarkan diseluruh dunia. *Transfer pricing can effect overall corporate incame taxes. This is particulary true for multinational corporations* (Hansen and Mowen, 1996:496)

Metode Transfer Pricing

Beberapa metode *transfer pricing* yang sering digunakan oleh perusahaan-perusahaan konglomerasi dan divisionalisasi/departementasi yaitu :

1. Harga Transfer Dasar Biaya (*Cost-Based Transfer Pricing*)

Perusahaan yang menggunakan metode transfer atas dasar biaya menetapkan harga transfer atas biaya variabel dan tetap yang bisa dalam 3 pemelihan bentuk yaitu : biaya penuh (*full cost*), biaya penuh ditambah *mark-up* (*full cost plus mark-up*) dan gabungan antara biaya variabel dan tetap (*variable cost plus fixed fee*).

2. Harga Transfer atas Dasar Harga Pasar (*Market Basis Transfer Pricing*)

Apabila ada suatu pasar yang sempurna, metode *transfer pricing* atas dasar harga pasar inilah merupakan ukuran yang paling memadai karena sifatnya yang independen. Namun keterbatasan informasi pasar yang terkadang menjadi kendala dalam menggunakan *transfer pricing* yang berdasarkan harga pasar.

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

Dalam ketiadaan harga, beberapa perusahaan memperkenankan divisi-divisi dalam perusahaan yang berkepentingan dengan *transfer pricing* untuk menegosiasikan harga transfer yang diinginkan. Harga transfer negosiasi mencerminkan prespektif kontrolabilitas yang inheren dalam pusat-pusat pertanggungjawaban karena setiap divisi yang berkepentingan tersebut pada akhirnya yang akan bertanggung jawab atas harga transfer yang dinegosiasikan.

Berikut ini akan diberikan kasus singkat, yang akan menggambarkan masalah *transfer pricing* apabila digunakan sebagai alat untuk mengukur kinerja divisi dalam perusahaan.

PT ABC diasumsikan mempunyai dua divisi yaitu divisi penjual dan divisi pembeli, data-data berikut akan menggambarkan lebih lanjut mengenai aktivitas dari dua divisi :

	<u>Divisi Penjual</u>	<u>Divisi Pembeli</u>
Harga jual	Rp. 2.600	Rp.2.100
Biaya variabel	800	400
Permintaan dari luar untuk produk	1000 unit	2000 unit
Kapasistas produksi divisi penjual		3000 unit

Divisi penjual akan menghasilkan 3000 unit, dengan harga jual Rp. 1.200 dimana 1000 unit untuk memenuhi kebutuhan internal perusahaan dan sisanya untuk memenuhi kebutuhan eksternal perusahaan. Selanjutnya akan dihitung jumlah margin kontribusi untuk masing-masing divisi.

Produk dijual ke luar oleh divisi penjual:

Pendapatan penjualan (2000 unit @ Rp. 1.200/unit)	Rp 2.400.000	
Biaya variabel (2000 unit @ Rp. 400/unit)	<u>(800.000)</u>	
Margin kontribusi		Rp. 1.600.000

Produk dijual ke dalam oleh divisi penjual

Pendapatan penjualan (1000 unit @ Rp 1.200/unit)	Rp 1.200.000	
Biaya variabel (1000 unit @ Rp 400/unit)	<u>(400.000)</u>	
Margin kontribusi		Rp. 800.000

Dari penjelasan di atas dapat terlihat bahwa dengan harga jual Rp 1.200 yang diberikan oleh divisi penjual, total margin kontribusi yang diperoleh oleh perusahaan sebesar Rp 3.000.000. Apabila terjadi peningkatan permintaan atas produk yang dihasilkan oleh divisi penjual, sedangkan permintaan dari divisi pembeli tetap. Andaikata harga yang ditawarkan oleh divisi penjual Rp 2.000, sama dengan harga pasar, maka bisa dikatakan divisi pembeli tidak akan sanggup dengan pembelian. Hal ini dapat dibuktikan dengan perhitungan sebagai berikut :

Margin kontribusi divisi pembeli pada harga transfer Rp 2.000

Pendapatan penjualan (1000 unit @Rp 2.600/unit)	Rp 2.600.000	
Biaya variabel (1000 unit @Rp 800/unit)	(800.000)	
Harga transfer (1000 unit @ Rp 2.000)	<u>(2.000.000)</u>	
Margin kontribusi		(Rp 200.000)

Dalam kondisi seperti divisi penjual akan menjual seluruh produknya kepada pembeli di luar perusahaan. Tindakan ini tentunya akan memberikan hasil yang terbaik bagi perusahaan karena margin kontribusi yang dihasilkan jauh lebih besar,

dibandingkan dengan menjual ke divisi pembeli dengan harga tetap. Dari kasus di atas dapat dilihat bahwa *transfer pricing* akan sangat berpengaruh terhadap kinerja perusahaan apabila kinerja tersebut diukur dengan margin kontribusi yang dihasilkan.

2. PEMBAHASAN

Transfer Pricing pada Perusahaan Multinasional

Ada dua tujuan *transfer pricing* yang ingin dicapai oleh perusahaan multinasional yaitu :

1. *Performance Evaluation.*

Salah satu alat yang dipakai oleh banyak perusahaan dalam menilai kinerjanya adalah menghitung berapa tingkat ROI-nya atau *Return On Investment*. Terkadang tingkat ROI untuk satu divisi dengan divisi lainnya dalam satu perusahaan yang sama berbeda satu dengan yang lain. Misalnya divisi penjual menginginkan harga transfer yang tinggi yang akan meningkatkan *income*, yang secara otomatis akan meningkatkan ROI-nya, tetapi di sisi lain, divisi pembeli menuntut harga transfer yang rendah yang nantinya akan berakibat pada peningkatan *income*, 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.

2. *Optimal Determination of Taxes*

Tarif pajak antar satu negara dengan negara yang lain berbeda. Perbedaan ini disebabkan oleh lingkungan ekonomi, sosial, politik dan budaya yang berlaku dalam negara tersebut. Afrika misalnya, karena tingkat investasi rendah, tarif pajak yang berlaku di negara tersebut juga rendah. Tetapi apabila kita berbicara tentang Amerika, tidak mungkin tarif pajak yang berlaku di negara tersebut sama dengan di negara Afrika. Hal ini jelas, karena di negara maju seperti Amerika tingkat investasi sangat tinggi, yang dibuktikan dengan tingkat pertumbuhan badan usaha yang semakin meningkat. Atas dasar inilah tarif pajak yang ditetapkan di negara yang bersangkutan tinggi.

Berikut ini akan diberikan sebuah ilustrasi untuk memperjelas praktek *transfer pricing* yang biasanya dilakukan oleh perusahaan-perusahaan multinasional. Perusahaan induk (*parent company*) yang terletak di Belgia memproduksi suatu produk, dengan harga pokok Rp 100. Tarif pajak yang berlaku di negara tersebut adalah 42%. Untuk menghindari pengenaan pajak dengan tarif yang tinggi, perusahaan induk memutuskan untuk menjual produk tersebut ke anak perusahaan yang ada di Puerto Rico dengan harga transfer yang sama dengan harga pokok yaitu Rp 100, sehingga pajak yang terutang atas transaksi penjualan antara perusahaan induk dan anak perusahaan adalah Rp 0. Hal ini disebabkan karena harga transfer yang digunakan sama dengan harga pokok produk, sehingga atas transaksi ini tidak menimbulkan laba yang akan dikenakan pajak. Rekayasa atas harga transfer ini dibuat untuk menghindari pajak dengan tarif yang tinggi yang berlaku di negara

tempat perusahaan induk berada. Kemudian barang yang sudah dibeli, dijual oleh anak perusahaan di Puerto Rico ke anak perusahaan lain yang ada di Amerika dengan harga transfer Rp 200. Tarif pajak yang berlaku di negara Puerto Rico adalah 0%. Transaksi penjualan ini menimbulkan laba sebesar Rp 200. Atas laba yang timbul, seharusnya terutang pajak. Tetapi karena tarif pajak yang berlaku di negara tersebut 0%, maka pajak yang terutang atas laba yang dihasilkan adalah sebesar Rp 0. Kemudian barang yang sudah dibeli oleh anak perusahaan yang ada di Amerika dijual kembali ke perusahaan yang tidak mempunyai hubungan istimewa di negara yang sama, dengan harga jual Rp 200. Kebijakan menetapkan harga jual ini dimaksudkan untuk menghindari pajak dengan tarif yang tinggi yang berlaku di negara yang bersangkutan. Asumsi tarif pajak yang berlaku di negara Amerika 35%. Selanjutnya dapat dihitung bahwa pajak terutang atas transaksi penjualan ini adalah sebesar Rp 0. Hal ini disebabkan karena harga jual atas produk tersebut sama dengan harga pokok pembelian barang, sehingga laba yang timbul atas transaksi ini adalah Rp 0. Kesimpulan yang dapat ditarik dari transaksi-transaksi di atas, adalah betapa pentingnya mengetahui tarif pajak yang berlaku di suatu negara, sebelum mengambil keputusan untuk melakukan transaksi penjualan dan pembelian barang. Tabel di bawah ini akan memperjelas ilustrasi di atas.

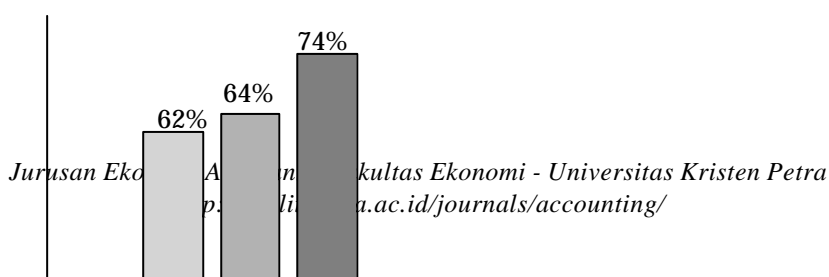
Tabel 1
Praktik Transfer Pricing Pada Perusahaan Multinasional

	Perusahaan Induk di Belgia	Anak Perusahaan di Puerto Rico	Anak Perusahaan di Amerika
Penjualan	Rp 100	Rp 200	Rp 200
Harga Pokok Penjualan	<u>Rp 100</u>	<u>Rp 100</u>	<u>Rp 200</u>
Laba	Rp 0	Rp 100	Rp 200
Tarif pajak	<u>42%</u>	<u>0%</u>	<u>0%</u>
Pajak terutang	Rp 0	Rp 0	Rp 0

Masalah *transfer pricing* ini perlu mendapatkan perhatian lebih lanjut dari pemerintah setempat, karena terkadang anak perusahaan yang didirikan dalam suatu negara, hanya bersifat sebagai *transit place* atau tempat persinggahan semata.

Suatu survey yang dilakukan oleh Ernst & Young LLP, 1999 menemukan bahwa masalah *transfer pricing* merupakan masalah utama dalam bidang perpajakan selama kurun waktu 2 tahun terakhir yang terjadi pada perusahaan-perusahaan multinasional di seluruh dunia. Oleh karena itu banyak kantor akuntan publik melakukan *audit compliance*, untuk melakukan pemeriksaan atas masalah *transfer pricing* ini yang memang berpengaruh terhadap jumlah pajak yang harus dibayarkan. Gambar berikut ini akan memperlihatkan persentase dilakukannya *audit compliance* pada perusahaan-perusahaan multinasional yang tersebar di berbagai negara besar di dunia.

Gambar 1
Percentage of Businesses Audited for Compliance



Sumber : Journal Of Accountancy, 2000:81

Biasanya cegah tangkal yang dilakukan oleh negara-negara dengan adanya *transfer pricing* adalah membuat suatu kewenangan, dimana pemerintah diberikan wewenang untuk menentukan kembali dengan cara me-realokasikan kembali jumlah laba dan biaya-biaya yang timbul di perusahaan multinasional yang notabene punya beberapa divisi, sehingga laba dan biaya-biaya yang timbul sebagai hasil transaksi antar divisi tersebut yang ditengarai sebagai suatu praktek *transfer pricing* yang bisa meminimalkan pajak terutang dapat di cegah. *U.S.- Based multinationals are subject to Internal Revenue Code Section 482 on the pricing of intercompany transactions. This section gives the IRS the authority to reallocate income and deductions among divisions if it believes that such reallocation will reduce potentiak tax evasion.* (Hansen and Mowen, 1996:543).

Lebih lanjut ditegaskan bahwa dalam IRS, apabila terjadi transaksi antar divisi dalam perusahaan multinasional atau terjadi transaksi dalam perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, maka harga yang berlaku adalah harga yang timbul apabila transaksi tersebut dilakukan dengan pihak-pihak di luar perusahaan atau dengan kata lain, transaksi dilakukan dengan pihak-pihak yang tidak punya hubungan istimewa. *That is, the transfer pricing set should match the price that would be set if the transfer were being made by unrelated parties, adjusted for diffrences that have a measurable effect on the price.* (Hansen and Mowen, 1996:543).

Transfer Pricing di Indonesia

Sebenarnya praktek transfer pricing ini sudah banyak dilakukan oleh banyak perusahaan. Hanya saja, tidak terlalu terasa efek pengurangan pajaknya apabila dilakukan antar divisi dalam satu perusahaan yang sama. Lain halnya apabila *transfer pricing* itu digunakan untuk menilai kinerja divisi. Pertanyaan yang timbul adalah mengapa *transfer pricing* tidak terlalu berarti dari sisi pajak apabila dipraktekkan pada divisi yang sama dalam satu perusahaan. Jawabannya, adalah hal ini disebabkan karena praktek *transfer pricing* akan memberikan hasil maksimal dalam hal ini meminimalkan jumlah pajak yang terutang, apabila timbul pengenaan tarif yang berbeda. Oleh karena itu apabila praktek tersebut dilakukan antar divisi tidak memberikan hasil yang maksimal, karena tarif pajak yang berlaku sama.

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

Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Perpajakan No. 10 Tahun 1994 menyebutkan bahwa hubungan istimewa ada apabila :

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung sebesar 25% (dua puluh lima persen) atau lebih pada wajib pajak lain, atau hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan 25% (dua puluh lima persen) atau lebih pada dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir; atau
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya, atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
- c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau kesamping satu derajat.

Praktek *transfer pricing* ini dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya dari satu Wajib Pajak ke Wajib Pajak yang lainnya, yang dapat direkayasa untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terutang atas Wajib Pajak-Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut. Sebenarnya kurang-wajaran yang bisa timbul karena adanya praktek *transfer pricing* dapat terjadi antar Wajib Pajak dalam negeri atau antara Wajib Pajak dalam Negeri dengan pihak luar negeri, terutama yang berkedudukan di *Tax Haven Countries* (negara yang tidak memungut/memungut pajak lebih rendah dari Indonesia).

Direktorat Jenderal Pajak, melalui Surat Edaran Dirjen Pajak NO. SE-04/PJ.7/1993 Tanggal 3 Maret 1993 menyebutkan bahwa kurang-wajaran dari adanya praktek *transfer pricing* dapat terjadi atas :

1. Harga penjualan
2. Harga pembelian
3. Alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*)
4. Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*)
5. Pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lainnya
6. Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar
7. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya *dummy company*, *letter box company* atau *re-invoicing center*)

Berikut ini akan diberikan beberapa contoh dari kasus yang menyebabkan timbulnya kekuranganwajaran yang timbul dari praktek *transfer pricing*.

1. Kekurang-wajaran Harga Penjualan

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

Dalam contoh di atas, harga pasar sebanding (*comparable uncontrolled price*) atas barang yang sama adalah yang dijual kepada PT X yang tidak ada hubungan istimewa. Dengan demikian harga yang wajar (*arm's length price*) adalah Rp 200 per unit. Harga inilah yang dipakai sebagai dasar penghitungan penghasilan dan/atau pengenaan pajak.

2. Kekurang-wajaran Harga Pembelian

H Ltd Hongkong memiliki 25% saham PT B. PT B mengimpor barang produksi H Ltd dengan harga Rp 3.000 per unit. Produk tersebut dijual kembali kepada PT Y (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp 3.500 per unit. Pada contoh tersebut di atas, pertama-tama dicari harga pasar sebanding untuk barang yang sama, sejenis atau serupa atas pembelian/impor dari pihak yang ada hubungan istimewa atau antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila ditemui kesulitan, maka pendekatan harga jual minus dapat diterapkan, yaitu dengan mengurangi laba kotor (*mark up*) yang wajar ditambah biaya lainnya yang dikeluarkan Wajib Pajak dari harga jual barang kepada pihak yang tidak punya hubungan istimewa. Apabila laba wajar yang diperoleh adalah Rp 750 maka, harga wajar secara fiskal atas pembelian barang dari H Ltd Hongkong adalah Rp 2.750 (Rp 3.500 - Rp 750). Harga ini merupakan dasar perhitungan harga pokok PT B dan selisih Rp 250 antara pembayaran utang ke H Ltd Hongkong dengan harga pokok seharusnya diperhitungkan sebagai pembayaran deviden terselubung.

3. Kekurang-wajaran alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*)

Kantor pusat perusahaan (*head office*) di luar negeri dari BUT di Indonesia sering mengalokasikan biaya administrasi dan umum (*overhead cost*) kepada BUT tersebut. Biaya yang dialokasikan tersebut antara lain :

- a. Biaya training karyawan BUT di Indonesia yang diselenggarakan kantor pusat di luar negeri;
- b. Biaya perjalanan dinas direksi kantor pusat tersebut ke masing-masing BUT;
- c. Biaya administrasi/manajemen lainnya dari kantor pusat yang merupakan biaya penyelenggaraan perusahaan;
- d. Biaya riset dan pengembangan yang dikeluarkan kantor pusat

Alokasi biaya-biaya tersebut di atas diperbolehkan sepanjang sebanding dengan manfaat yang diperoleh masing-masing BUT dan bukan merupakan duplikasi biaya.

4. Kekurang-wajaran pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham.

H Ltd di Hongkong memiliki 80% saham PT C dengan modal yang belum disetor sebesar Rp 200 juta. H Ltd juga memberikan pinjaman sebesar Rp 500 juta dengan bunga 25% atau Rp 125 juta setahun. Tingkat bunga yang berlaku adalah 20%. Sehubungan dengan transaksi di atas, diharuskan untuk menentukan kembali

jumlah utang PT C. Pinjaman sebesar Rp 200 juta dianggap sebagai penyeteroran modal terselubung, sehingga besarnya hutang PT C yang dapat diakui adalah sebesar Rp 300 juta (Rp 500 juta - Rp 200 juta). Biaya bunga yang boleh dibebankan atas transaksi pinjam-meminjam di atas adalah sebesar Rp 60 juta ($20\% \times \text{Rp } 300 \text{ juta}$) yang berarti timbul koreksi positif.

5. Kekurang-wajaran pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan jasa lainnya.

PT A perusahaan komputer, memberikan lisensi kepada PT X (tidak ada hubungan istimewa) sebagai distributor tunggal di negara X untuk memasarkan program komputernya dengan membayar royalti 20% dari penjualan bersih. Selain itu PT B di negara B (ada hubungan istimewa) sebagai distributor tunggal dan membayar royalti 15% dari penjualan bersih. Atas transaksi di atas maka royalti PT B juga harus 20%. Hal ini disebabkan karena program komputer yang dipasarkan PT B sama dengan yang dipasarkan PT X.

6. Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham atau oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga yang lebih rendah dari harga pasar.

A adalah pemegang 50% saham PT B. Harta perusahaan PT B berupa kendaraan dibeli A dengan harga Rp 10 juta. Nilai buku kendaraan tersebut adalah Rp 10 juta. Harga pasaran kendaraan sejenis dalam keadaan yang sama Rp 30 juta. Dari transaksi di atas dapat dilihat bahwa harga pasar sebanding untuk kendaraan tersebut adalah Rp 30 juta, maka penghasilan kena pajak PT B dikoreksi positif Rp 20 juta ($\text{Rp } 30 \text{ juta} - \text{Rp } 10 \text{ juta}$). Sedangkan bagi A selisih harga Rp 20 juta merupakan penghasilan berupa deviden yang oleh PT B harus dipotong PPh pasal 23.

7. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang tidak mempunyai substansi usaha (*letter box company*).

PT I di Indonesia yang mempunyai hubungan istimewa dengan H Ltd di Hongkong, dua-duanya adalah anak perusahaan K di Korea. Dalam usahanya PT I mengeksport barang yang langsung dikirim ke X di Amerika Serikat atas permintaan H Ltd di Hongkong. Harga pokok barang tersebut adalah Rp 100 dan PT I di Indonesia selalu menagih dengan harga Rp 110. Sedang H Ltd Hongkong menagih X di Amerika Serikat. Informasi yang diperoleh dari Amerika Serikat menunjukkan bahwa X membeli barang dengan harga Rp 175. Keterangan lebih lanjut menunjukkan bahwa H Ltd Hongkong hanya berupa *Letter Box Company (re invoicing centre)* tanpa substansi bisnis. Oleh karena tarif pajak di Hongkong lebih rendah dari di Indonesia, maka terdapat petunjuk adanya usaha Wajib Pajak untuk mengalihkan laba kena pajak dari Indonesia ke Hongkong agar diperoleh penghematan pajak. Dengan memperhatikan fungsi (substansi bisnis) dari H Ltd Hongkong, maka perantara transaksi demikian (untuk penghitungan pajak) dianggap tidak ada, sehingga harga jual PT I di Indonesia dikoreksi sebesar Rp 65 ($\text{Rp } 175 - \text{Rp } 110$)

Untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak antara lain melalui penentuan harga yang tidak wajar (*non arm's length price*), dalam perundang-undangan perpajakan telah terdapat ketentuan-ketentuan yang pada dasarnya memberikan

wewenang kepada aparat pajak untuk melakukan koreksi terhadap transaksi-transaksi yang tidak wajar dengan pihak lain yang mempunyai hubungan istimewa.

Pasal 18 ayat (1), (2) dan (3) Undang-Undang Perpajakan No. 10 Tahun 1994 mengatur bahwa :

1. Menteri Keuangan berwenang mengeluarkan keputusan mengenai besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan untuk keperluan penghitungan pajak berdasarkan undang-undang ini.
2. Menteri Keuangan berwenang menetapkan saat diperolehnya deviden oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek, dengan ketentuan sebagai berikut :
 - a. besarnya penyertaan modal Wajib Pajak dalam negeri tersebut sekurang-kurangnya 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor atau
 - b. Secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki penyertaan modal sebesar 50% (lima puluh persen) atau lebih dari jumlah saham yang disetor.
3. Dalam pasal ini berbunyi Direktur Jendral Pajak berwenang menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

Selanjutnya Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Perpajakan No. 11 Tentang Pajak Pertambahan Nilai juga mengatur tentang transaksi yang berhubungan dengan *transfer pricing*. Pasal ini berbunyi : Dalam hal harga jual atau penggantian dipengaruhi oleh hubungan istimewa, maka harga jual atau penggantian dihitung atas dasar harga pasar wajar pada saat penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak itu dilakukan.

Keputusan Direktur Jendral Pajak Nomor : KEP-01/PJ.7/1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa juga dimaksudkan untuk menanggulangi menurunnya jumlah pajak yang disetor yang dilakukan lewat praktek *transfer pricing*. Dalam Surat Keputusan ini diatur mengenai tahap-tahap pemeriksaan yang perlu dilakukan oleh pihak yang berwenang berkaitan dengan adanya praktek *transfer pricing* yaitu :

1. Mempelajari berkas Wajib Pajak dan berkas data. Tahap ini dilakukan dengan mempelajari akte notaris dan perubahannya. Harus diteliti apakah dari struktur pemilikan saham-saham Wajib Pajak yang diperiksa tampak adanya hubungan istimewa sebagaimana yang dimaksud dalam pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 10 Tahun 1994 dan Undang-Undang No. 11 tentang Pajak Pertambahan Nilai pasal 2 ayat (1). Tujuan yang ingin dicapai adalah untuk mengetahui gambaran umum Wajib Pajak yang antara lain adalah :
 - Mengenai usaha dan karakteristik perusahaan
 - Mengenai struktur kepemilikan saham, apakah ada kemungkinan hubungan istimewa antara pemegang saham dan Wajib Pajak yang diperiksa.

- Mempelajari struktur organisasi perusahaan terkait. Sedapat mungkin diusahakan menggambarkan bagan organisasi perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dan hubungan ekonomis dengan wajib pajak yang diperiksa yang memberikan gambaran dan lokasi kegiatan
 - Mempelajari sifat dan jenis kegiatan usaha Wajib Pajak. Sedapat mungkin digambarkan aktivitas usaha Wajib Pajak sejak adanya order hingga penyelesaian order, baik itu mengenai pembelian maupun mengenai penjualan.
 - Mempelajari kemungkinan *over/under invoicing*. Pembelian/impor maupun penjualan/ekspor yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan pemasok maupun pelanggan yang terutama berkedudukan di *Tax Heaven Countries*, harus dipelajari kemungkinan adanya *over* dan *under invoicing*
 - Mempelajari laporan pemeriksaan terdahulu. Hal ini bertujuan untuk mengetahui hal-hal sebagaimana yang dimaksud dalam huruf b, c dan huruf d di atas sehingga dapat dijadikan petunjuk di dalam pemeriksaan yang akan dilaksanakan.
2. Menganalisa SPT dan Laporan Keuangan Wajib Pajak. Tujuan dilaksanakan analisa ini adalah untuk mendeteksi ketidak-wajaran harga penjualan atau pembelian di antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut. Untuk melakukan hal ini digunakan analisa rasio yang berlaku secara umum.

Bab III dalam Surat Keputusan ini mengatur tentang metode-metode pemeriksaan yang digunakan dalam menentukan harga pasar (*market price* atau *arm's length price*) dalam hubungan istimewa. Metode-metode tersebut adalah :

1. **Metode harga pasar sebanding** Metode ini dapat digunakan dalam hal :
 - Terdapat penjualan/pembelian kepada pihak yang ada hubungan istimewa, maupun kepada pihak yang tidak punya hubungan istimewa
 - Jenis produk sebagai objek transaksi relatif sama.Hal-hal yang harus diperhatikan dalam menggunakan metode ini adalah :
 - Pasar-pasar yang berbeda secara geografis
 - Mata rantai penjualan dari produsen ke konsumen
 - Potongan harga dan potongan kuantitas (diskon dan rabat)
 - Kualitas barang
 - Asuransi
2. **Metode Harga Jual Minus. Metode ini dapat dipakai dalam hal :**
 - Tidak ada transaksi dengan pihak yang tidak ada hubungan istimewa yang dapat digunakan sebagai pembandingan misalnya pada sistem pemasaran dengan keagenan tunggal
 - Terdapat data harga penjualan kembali barang yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa
 - Tidak terdapat proses perubahan barang yang menambah nilai
 - Pihak pembeli dan penjual dalam hubungan istimewa tidak menambah harga yang besar pengaruhnya terhadap nilai barang tersebut

3. **Metode Harga Pokok Plus.** Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam penggunaan metode ini adalah :

- Alokasi biaya terhadap harga pokok
- Penentuan metode biaya langsung (direct costing) dalam penentuan harga jual
- Penggunaan teknologi yang dapat enghemat bahan baku dan jam kerja
- Permintaan harga dari pemesan.

3. KESIMPULAN

Transfer pricing didefinisikan sebagai suatu harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antardivisional untuk mencatat pendapatan divisi penjual (*selling division*) dan biaya divisi pembeli (*buying division*). *Transfer pricing* sering juga disebut dengan *intracompany pricing*, *intercorporate pricing*, *interdivisional* atau *internal pricing* yang merupakan harga yang diperhitungkan untuk keperluan pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa antar anggota (grup perusahaan). Tujuan *transfer pricing* adalah untuk mentransmisikan data keuangan di antara departemen-departemen atau divisi-divisi perusahaan pada waktu mereka saling menggunakan barang dan jasa satu sama lain. Selain tujuan tersebut, *transfer pricing* juga digunakan untuk mengevaluasi kinerja divisi dan memotivasi manajer divisi penjual dan divisi pembeli menuju keputusan-keputusan yang serasi dengan tujuan perusahaan secara keseluruhan.

Praktek *transfer pricing* sering digunakan oleh banyak perusahaan sebagai alat untuk meminimalkan jumlah pajak yang harus dibayar. Adanya hubungan istimewa merupakan kunci dari dilakukannya praktek *transfer pricing* dalam bidang perpajakan. Hubungan istimewa dalam perpajakan ditandai dengan adanya hubungan antara dua atau lebih Wajib Pajak yang berada di bawah pemilikan atau penguasaan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung, adanya hubungan antara Wajib Pajak yang mempunyai penyertaan 25% atau lebih pada pihak yang lain. Hubungan istimewa juga ditandai dengan adanya hubungan keluarga baik sedarah dan semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

Kekurang-wajaran dari harga transfer (*non arm's length price*) yang ditimbulkan dengan adanya praktek *transfer pricing* dapat terjadi atas: harga penjualan; harga pembelian; alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*); pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*); pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lain; pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar; penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha.

Masalah *transfer pricing* ini diatasi dengan memberikan wewenang kepada menteri keuangan dan dirjen pajak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Selain itu untuk memeriksa adanya praktek *transfer pricing*, Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jendral Pajak menerbitkan Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

DAFTAR PUSTAKA

- Achmad Tjahjono dan Muhammad F. Husain (1997), Edisi Pertama, Yogyakarta: UPP AMP YKPN.
- Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak (1993), Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Kep-01/PJ.7/1993 Tentang *Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Jakarta: Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak.
- Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak (1993), Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-04/PJ.7/1993 Tentang *Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing*, Jakarta: Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak.
- Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak (1994), Undang-Undang Perpajakan Nomor 10 Tahun 1994 Tentang *Pajak Penghasilan*, Jakarta: Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak.
- Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak (1994), Undang-Undang Perpajakan Nomor 11 Tahun 1994 Tentang *Pajak Pertambahan Nilai*, Jakarta: Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak.
- Edward J. Schnee and Joe Land (January 2000), "Tax Matters", *Journal Of Accountancy*, page 81-90.
- Gunadi (1999), *Pajak Dalam Aktivitas Bisnis*, Jakarta : Abdi Tandur.
- Henry Simamora (1999), *Akuntansi Manajemen*, Jakarta : Salemba Empat
- Hansen and Mowen (1996), *Management Accounting*, Cincinnati, Ohio: Western College Publishing.