# **BAB II** **KAJIAN PUSTAKA**

Dalam bab ini akan diawali dengan pembahasan landasan teoritis mengenai konsep-konsep atau teori-teori yang relevan untuk mendukung pembahasan dan analisis penelitian. Lalu yang kedua akan dilanjutkan dengan penelitian terdahulu yang berisi hasil-hasil penelitian yang memiliki keterkaitan dengan penelitian yang akan dijalankan.

Berdasarkan landasan teori dan penelitian terdahulu, maka penulis akan membahas kerangka pemikiran yang merupakan pola pikir yang menunjukan hubungan variabel yang akan diteliti. Kerangka pemikiran yang berisikan pemetaan kerangka teoritis ini diambi berdasarkan konsep atau teori atau penelitian terdahulu yang berupa skema, uraian singkat, dan didalam kerangka pemikiran ini terdapat hipotesis atau dugaan sementara. Hipotesis penelitian merupakan dugaan sementara yang mengacu pada kerangka pemikiran dan perlu dibuktikan dalam penelitian.

## **Landasan Teoritis**

### ***Transfer Pricing***

#### **Definisi Transfer Pricing**

Menurut OECD (*Organization For Economic Coorperation and Development)* (OECD, 2010), *transfer pricing* adalah : “*Transfer Prices are the prices at which an enterprise transfers physical good and intangible property or provides services to associated enterprises..*”

Pengertian *transfer pricing* dapat dibagi menjadi dua, yaitu pengertian bersifat netral dan pengertian bersifat peyoratif-negatif. Dalam pengertian netral mengasumsikan bahwa harga transfer adalah murni strategi dan taktik bisnis tanpa mengurangi beban pajak. Sedangkan dalam pengertia peyoratif mengasumsikan bahwa harga transfer sebagai upaya untuk menghemat beban pajak dengan taktik, antara lain menggeser laba ke negara yang tarif pajaknya lebih rendah (Suandy, 2016:77).

Berikut merupakan pengertian harga transfer secara netral menurut Suandy (2016:77-78):

1. Harga transfer adalah penentuan harga atau imbalan sehubungan dengan penyerahan barang, jasa, atau pengalihan teknologi antarperusahaan yang mempunyai hubungan istimewa (Dr. Gunadi, M.Sc., Ak.).
2. Harga transfer adalah penentuan balas jasa suatu transaksi antarunit dalam suatu perusahaan atau antarperusahaan dalam satu grup (Sophar Lumbantoruan).
3. *A transfer price is a price used to measure the value of goods or services furnished by a profit center to the other responsibility centers within a company* (Robert N. Anthony, Glenn A. Welsch, dan James S. Reece).
4. Harga transfer adalah penentuan dari harga pertukaran pada saat unit-unit bisnis yang berbeda dalam suatu perusahaan bertukar produk atau jasa. Produk-produk tersebut mungkin merupakan produk akhir yang dapat dijual pada pelanggan luar atau produk menengah yang merupakan komponen produk akhir (Edward J. Blocher, Kung H. Chen, dan Thomas W. Lin).

Sedangkan pengertian harga transfer secara peyoratif menurut Suandy (2016:78) yaitu:

1. *Transfer prices are the amount charged by one segment of a organization for a product that it supplies to another segment of the segment organization in multinational companies, transfer prices are used to minimize worldwide income taxes and import duties* (Charles T. Horngren dan Gary L. Sundem).
2. Harga transfer adalah suatu rekayasa manipulasi harga secara sistematis dengan maksud mengurangi laba artifisial, membuat seolah-olah perusahaan rugi, menghindari pajak atau bea di suatu negara (Dr. Gunadi, M.Sc., Ak.).
3. Harga transfer adalah suatu perbuatan pemberian harga faktur (*invoice*) oada barang-barang (juga jasa-jasa) yang diserahkan antarbagian/cabang suatu perusahaan multinasional (Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H.).

Dalam Purwanto & Tumewu (2018) mereka mendifinisikan *transfer pricing* sebagai harga yang terkandung pada setiap produk atau jasa dari satu divisi yang di transfer ke divisi yang lain dalam perusahaan yang sama atau antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Transaksi *transfer pricing* dapat terjadi pada antar divisi dalam satu perusahaan, antar perusahaan lokal, atau perusahaan lokal dengan perusahaan yang ada di luar negeri.

Berdasarkan Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-32/PJ./2011 Pasal 1 ayat (8), penentuan harga transfer (*transfer pricing*) adalah “Penentuan harga dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa”.

Sedangkan menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 7 (Penyesuaian 2015), pihak-pihak dikatakan mempunyai hubungan istimewa apabila satu pihak mempunyai kemampuan untuk mengendalikan pihak lain, atau mempunyai pengaruh signifikan atas pihak lain dalam mengambil keputusan. Transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah suatu pengalihan sumber daya, atau kewajiban diantara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, tanpa menghiraukan apakah suatu harga diperhitungkan.

Dari beberapa pengertian diatas dapat disimpulkan bahwa *transfer pricing* adalah suatu keputusan mengenai penentuan harga atas transaksi barang dan jasa kepada perusahaan yang memiliki hubungan istimewa sesuai dengan prinsip kewajaran.

#### **Tujuan Transfer Pricing**

Dengan globalisasi bisnis, aspek internasional dari harga trasnfer menjadi suatu perhatian yang lebih kritis, terutama dengan adanya isu-isu pajak. Fenomena dalam perusahaan multinasional dalam ekspansinya cenderung mengoperasikan usahanya secara desentralisasi dan melaksanakan konsep *corporate profit center* yang dapat mengukur dan menilai kinerja dan motivasi setiap divisi/unit yang bersangkutan dalam mencapai tujuan perusahaan (Suandy, 2016:78).

Adapun tujuan yang ingin dicapai dalam harga transfer menurut Suandy (2016:79):

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

#### **Transaksi Transfer Pricing**

Menurut Peraturan Direktorat Jendral Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dalam hal ini wajib pajak melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa yang merupakan Wajib Pajak Dalam Negri atau Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, peraturan ini hanya berlaku untuk transaksi yang dilakukan oleh wajib pajak dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa untuk memanfaatkan tarif pajak. Hal tersebut disebabkan antara lain :

1. Perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan atau tidak final pada sektor usaha tertentu;
2. Perlakuan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah; atau
3. Transaksi yang dilakukan dengan Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama Migas.

Dalam perkembangan dunia usaha yang semakin cepat, munculnya produk dan metode usaha baru yang semula belum dikenal dalam bidang usaha seperti perbankan membuat bentuk dan variasi harga transfer menjadi tidak terbatas. Harga transfer dapat terjadi antar Wajib Pajak Dalam Negri (WPDN) maupun Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) dengan pihak luar negeri terutama di negara yang beban pajaknya lebih rendah.

Hubungan istimewa tersebut dapat mengakibatkan ketidakwajaran harga, biaya, atau imbalan lain yang direalisasikan dalam suatu transaksi usaha. Harga transfer tersebut dapat mgnakibatkan terjadinya penggalian penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya, dari satu Wajib Pajak ke Wajib Pajak lainnya, yang dapat direkayasa untuk menekan keseluruhan pajak terutang atas Wajib Pajak yang mempunyai tujuan istimewa baik nasional maupun multinasional (Suandy, 2016:83-84).

Ketidakwajaran menurut Suandy (2016:84) dapat terjadi pada:

1. Harga penjualan
2. Harga pembelian
3. Alokasi biaya administrasi dan umum (biatya *overhead*)
4. Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham
5. Pembayaran komisi, lisensi, waralaba, sewa, royalti, imbalan jasa manajemen, imbalan jasa teknik, dan imbalan jasa yang lain

#### **Hubungan Istimewa**

Berdasarkan UU Nomor 36 Tahun 2008, dikatakan terjadi hubungan istimewa apabila :

1. Wajib pajak memiliki penyertaan modal paling sedikit 25% secara langsung maupun secara tidak langsung pada wajib pajak lainnya, hubungan antara wajib pajak dengan penyertaan paling rendah 25% pada dua wajib pajak atau lebih, atau hubungan diantara dua wajib pajak atau lebih yang disebut terakhir.

Hubungan istimewa dianggap ada apabila terdapat hubungan kepemilikan yang berupa penyertaan modal sebesar 25% (dua puluh lima persen) atau lebih secara langsung maupun secara tidak langsung.

1. Wajib pajak yang menguasai wajib pajak lainnya atau dua atau lebih wajib pajak yang berada di bawah penguasaan yang sama baik secara langsung maupun secara tidak langsung.

Hubungan istimewa terjadi apabila ada satu atau lebih perusahaan berada di bawah penguasaan yang sama. Demikian juga hubungan di antara beberapa perusahaan yang berada dalam penguasaan yang sama tersebut.

Hubungan istimewa di antara wajib pajak ini dapat juga terjadi karena penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi walaupun tidak terdapat hubungan kepemilikan.

1. Dikatakan terdapat hubungan istimewa pabila terdapat hubungan keluarga baik sedara maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau kesamping satu derajat.

Yang dimaksud dengan “hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat” adalah ayah, ibu, dan anak. Sedangkan yang dimaksud “hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan ke samping satu derajat” adalah saudara.

Untuk “keluarga semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat” adalah mertua dan anak tiri, sedangkan untuk “hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan ke samping satu derajat” adalah ipar.

#### **Pihak-Pihak Berelasi (Related Party Transaction / RPT)**

Dalam PSAK No. 7 (revisi 2010) paragraf 9 menjelaskan tentang pihak-pihak berelasi yang didefinisikan sebagai : “Orang atau entitas yang terkait dengan entitas tertentu dalam menyiapkan laporan keuangannya (dalam enyertaan ini dirujuk sebagai “entitas pelapor”), yaitu :

1. Orang atau anggota keluarga terdekat dikatakan berelasi dengan entitas pelapor apabila orang tersebut :
2. Memiliki pengendalian ataipengendalian bersama atas entitas pelapor;
3. Memiliki pengaruh signifikan terhadap entitas pelapor; atau
4. Personal manajemen kunci entitas pelapor atau induk entitas pelapor
5. Suatu entitas dikatakan berelasi dengan entitas pelapor jika memenuhi hal-hal sebagai berikut :
6. Entitas dan entitas pelapor adalah anggota dari kelompok usaha yang sama (artinya entitas induk, entitas anak, dan entitas anak berikutnya terkait dengan entitas lain).
7. Suatu entitas adalah entitas atau ventura bersama bagi entitas lain (atau entutas asosiasi atau ventura bersama yang merupakan anggota suatu kelompok usaha, dimana entitas lain tersebut adalah anggotanya).
8. Kedua entitas tersebut adalah ventura bersama dari pihak ketiga yang sama.
9. Suatu entitas dikatakan berelasi dengan entitas pelapor apabila :
10. Satu entitas adalah ventura bersama dari entitas ketiga dan entitas yang lain adalah entitas asosiasi dari entitas ketiga.
11. Entitas tersebut adalah suatu program imbalan kerja untuk imbalankerja dari salah satu entitas pelapor atau entitas yang terkait dengan entitas pelapor. Jika pelapor adalah entias yang menyelenggarakan program tersebut, entitas sponsor juga terkait dengan entitas pelapor.
12. Entitas yang dikendalikan atau dikendalikan bersama oleh orang yang diidentifikasi dalam butir ( 1 )
13. Orang yang diidentifikasikan dalam butir (1) (a) memiliki pengaruh signifikan terhadap entitas atau anggota manajemen kunci entitas ( atau entitas induk dari entitas).

#### **Metode Transfer Pricing dan Penentuan Pasar Wajar (Arm’s Lenght Principle)**

Horngren, et al (2015) menerangkan bahwa secara umum terdapat enam metode *transfer pricing* antara lain :

1. Harga Transfer Berdasarkan Harga Pasar (*Market-based Transfer Prices*)

Harga transfer yang berdasarkan biaya kurang memuaskan untuk perencanaan bisnis unit usaha, motivasi, dan evaluasi kerja. Oleh karena itu, diperkenalkan harga transfer dengan basis harga pasar. Model ini dijadikan tolak ukur untuk menilai kemampuan kinerja manajemen unit usaha karena hal ini menunjukan kemampuan produk untuk menghasilkan laba serta merangksang unit usaha untuk bekerja secara bersaing. Bentuk ini digunakan apabila pasar perantara cukup bersaing dan saling berketergantungan antar unit usaha. Dengan menggunakan harga pasar dalam pasar yang secara sempurna kompetitif, suatu perusahaan dapat mencapai tujuan *congruence*, dukungan manajemen, evaluasi kinerja unit usaha, dan otonomi unit usaha.

1. Harga Transfer Berdasarkan Biaya (*Cost-Method Transfer Prices*)

Harga transfer yang didasari pada biaya produksinya. Biaya yang digunakan dalam harga transfer berdasarkan biaya ini dapat merupakan biaya aktual (*actual cost*) atau biaya dianggarkan (*budget cost*). Harga transfer berdasarkan biaya merupakan suatu mark-up atau profit margin yang menggambarkan tingkat pengembalian investasi suatu unit usaha. Penentuan harga transfer berdasarkan biaya dalam konsep ini sederhana dan menghemat sumber daya karena informasi biaya tersedia pada setiap tingkat aktivitas.

1. Harga Transfer *Hybrid*

Merupakan penggabungan dari metode biaya dan harga pasar. Dimana manajer menetapkan harga transfer dengan menentukan harga tersebut merupakan rata-rata biaya produksi dan harga pasar untuk produk yang sebanding.

Bentuk umum dari harga transfer *hybrid* adalah dengan negosiasi, manajer melakukan negosiasi antara unit usaha untuk menentukan harga transfer untuk bertransaksi dengan pihak internal atau pihak eksternal. Harga transfer dengan negosiasi biasa digunakan ketika harga pasar sedang tidak stabil. Dengan demikian manajer membutuhkkan informasi terbaru tentang biaya dan harga produk untuk berpartisipasi dalam proses tawar-menawar.

Menurut Peraturan Direktorat Jendral Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungn istimewa, terdapat beberapa jenis metode penentuan harga transfer (*transfer pricing*) yang dapat dilakukan, yaitu :

1. Metode Perbandingan Harga Antara Pihak yang Independen (*Comparable Uncontrolled Price / CUP*)

Metode CUP atau metode perbandingan harga antar pihak independen ini adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan cara membandingkan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa dalam kondisi atau keadaan yang sebanding.

1. Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method / RPM*)

Dalam metode RPM ini, penentuan harga transfer dilakukan dengan membandingkan harga transaksi suatu produk yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga jual kembali produk tersebut setelah dikurangi laba kotor wajar, yang mencerminkan fungsi, aset, dan resiko atas penjualan kembali produk tersebut kepada pihak lain yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau penjualan kembali produk yang dilakukan dalam kondisi wajar.

1. Metode Biaya Plus (*Cost Plus Method / CPM*)

Metode CPM atau metode biaya plus adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan cara menambah tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan yang sama dari transaksi dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau tingkat laba kotor wajar yang diperoleh perusahaan lain dari transaksi sebanding dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa pada harga pokok penjualan yang telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

1. Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method / PSM*)

Dalam metode pembagian laba atau metode PSM ini penentuan harga transfer berbasis laba transaksional ( *transaksional profit method*) dilakukan dengan cara mengidentifikasi laba gabungan atas transaksi afiliasi yang akan dibagi oleh pihak-pihe yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dengan menggunakan dasa yang dapat diterima secara ekonomi yanf memberikan perikiraan pembagian laba yang selayaknya akan terjadi dan akan tercermin dari kesempatan antar pihak-pihak yanf tidak mempunyai hubungan istimewa.

1. Metode Laba Bersih Transaksional (*Transaksional Net Margin Method / TNMM*)

Metode laba bersih transaksional atau metode TNMM ini adalah metode penentuan harga transfer yang dilakukan dengan membandingkan persentase laba bersih operasi terhadap biata, terhadap penjualan, terhadap aktiva, atau terhadap dasar lainnya atas transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan persentase laba operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding dengan pihak lain yang tidak memiliki hubungan istimewa atau persentase laba bersih operasi yang diperoleh atas transaksi sebanding yang dilakukan oleh pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa lainnya.

#### **Peraturan Direktur Jendral Pajak Mengenai Transfer Pricing**

Pada awalnya untuk menyikapi isu-isu mengenai *transfer pricing* pemerintah menerapkan Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 Tentang Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Namun sejalan dengan berkembangnya transaksi multinasional kebijakan tersebut mengalami perubahan yaitu mengenai : “Perubahan atas Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-32/PJ/2011 tentang penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai usaha istimewa”.

Terdapat beberapa pasal yang disempurnakan pada kebijakan baru tersebut. Yang secara garis besar membahas tentang prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, ruang lingkup hubungan istimewa, azas kesebandingan, dan meode *transfer pricing*. Kebijakan inilah yang nantinya akan menjadi pedoman dalam pencatatan tiap transaksi suatu perusahaan dengan perusahaan afiliasinya di luar negri.

### **Pajak**

#### **Definisi Pajak**

Dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Pengertian pajak yang dikemukakan oleh para ahli menurut Waluyo (2017:2-3):

1. Menurut P. J. A. Adriani :

“Pajak adalah iuran negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-oengeluaran umum yang berhubungan dengan tugas negara yang menyelenggarakan pemerintahan.”

1. Menurut Edwin R. A. Seligman :

“*Tax is compulsary contribution from the person to the government to depray the expense incurred the common interest of all, without reference to special benefit conferred.*”

1. Menurut Mr. Dr. NJ. Feldmann :

“Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada pengusaha (menurut norma-norma yang ditetapkannya secara umum), tanpa adanya kontraprestasi dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum.”

1. Menurut Soeparman Sormahamidjaja :

“Pajak adalah iuran wajib berupa uang yang dipungut oleh pwnguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi brang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum.”

1. Menurut Prof. Dr. MJ. Smeets :

“Pajak adalah prestasi kepada pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum dan yang dapat dipaksakannya, tanpa adanya kontraprestasi yang dapat ditunjukan dalam hal yang individual, dimaksudkan untuk membiayai pengeluaran pemerintah.”

1. Menurut Rochmat Soemitro :

“Pajak adalah iuran kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung ditunjukan dan digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”

Definisi pajak menurut S. I. Djajadiningrat (Resmi, 2017:1):

“Pajak sebagai suatu kewajiban menyerahkan sebagian daripada kekayaan kepada negara disebabkan oleh suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu, tetapi bukan sebagai hukuman menurut peraturan-peraturan yang ditetapkan pemerintah serta dapat dipaksakan, tetapi tidak ada jasa timbal balik dari negara secara langusng, untuk memelihara kesejahteraan umum.”

Dari pengertian-pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak adalah sebagai berikut (Waluyo, 2017:13-14):

1. Pajak dipungut berdasarkan undang-undang serta aturan pelaksanaanya yang sifanya dapat dipaksakan.
2. Dalam pembayarannya pajak tidak dapat ditunjukan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
3. Pajak dipungut oleh negara baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.
4. Pajak diperuntukan bagi pengeluaran-pengeluaran pmerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, digunakan untuk membiayai public investment.
5. Pajak dapat pula mempunyai tujuan selain budgeter yaitu mengatur.

#### **Fungsi pajak**

Terdapat dua fungsi pajak menurut Resmi (2017:3) , yaitu :

1. Fungsi *Budgeter* (Sumber Keuangan Negara)

Pajak berfungsi sebagai *budgeter* maksudnya pajak sebagai sumber dana bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran baik pengeluaran secara rutin maupun pengeluaran umtuk pembangunan. Dalam pajak sebagai sumber keuangan negara, maka pemerintah terus berupaya dalam memaksimalkan penerimaan negara. Jadi, pajak merupakan sektor penerimaan negara yang penting karena dengan pajak inilah negara dapat membiayai pengeluaran-pengeluaran umum yang bertujuan untuk mensejahterakan masyarakat, sehingga besar kecilnya penerimaan negara ditentukan oleh besar kecilnya penerimaan dari sektor pajak.

1. Fungsi *Regularend* (Fungsi Pengatur)

Pajak sebagai pengatur, maksudnya pajak merupakan alat untuk mengatur dan melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi, serta mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar sektor keuangan.

#### **Sistem Pemungutan Pajak**

Menurut Resmi (2017:10-11), ada tiga sistem pemungutan pajak, yaitu:

1. *Official Assessment System*

Yaitu suatu sistem pemungutan yang memberikan kewenangan aparatur pajak untuk menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang setiap tahunnya sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Dalam sistem ini, setiap wajib pajak bersifat pasif sedangkan fiskus bersifat aktif. Menurut sistem ini pula utang pajak timbul apabila telah ada ketetapan fiskus dan pajak.

1. *Self Assessment System*

Yaitu suatu sistem pemungutan pajak dimana wajib pajak harus menghitung, memerhitungkan, membayar, dan melaporkan jumlah pajak yang terutang. Aparat pajak (fiskus) hanya bertugas melakukan penyuluhan dan pengawasan untuk mengetahui kepatuhan wajib pajak. Oleh karena itu apabila ihubungkan dengan ajaran timbulnya utang pajak, maka sistem ini sesuai dengan timbulnya utang pajak menurut ajaran materiil, artinya utang pajak timbul apabila terdapat penyebab yang menimbulkan utang pajak.

1. *With Holding System*

Yaitu sistem pemungutan pajak dimana besarnya pajak terutang dihitung dan dipotong oleh pihak ketiga. Pihak ketiga yang dimaksud adalah pemberi kerja dan bendaharawan pemerintah.

#### **Asas-asas Pemungutan Pajak**

Asas-asas yang dikemukakan oleh Adam Smith (Waluyo, 2017:13-14) :

1. *Equity*

Pemajakan pajak harus bersifat adil dan merata, maksudnya pajak dikenakan kepada orang pribadi yang harus sebanding dengan kemampuan membayar pajak (*ability to pay*) dan sesuai dengan manfaat yang diterima. Adil dimaksudkan bahwa setiap Wajib Pajak menymbangkan uang untuk pengeluaran pemerintah sebanding dengan kepentingannya dan manfaat yang diminta.

1. *Certainty*

Penetapan pajak tidak ditentukan sewenang-wenang. Oleh karena itu, Wajib Pajak harus mengetahui secara jelas dan pasti besarnya pajak yang terutang, kapan harus dibayar, serta batas waktu pembayarannya.

1. *Convenience*

Wajib Pajak sebaiknya membayar pajak sesuai dengan saat yang tidak menyulitkan Wajib Pajak. Misalnya pada saat Wajib Pajak memperoleh penghasilan. Sistem pemungutan ini disebut juga dengan *pay as you earn*.

1. *Economy*

Secara ekonomi bahwa biaya pemungutan dan biaya pemenuhan kewajiban pajak bagi Wajib Pajak diharapkan seminimum mungkin, demikian pula beban yang ditanggung Wajib Pajak.

#### **Hambatan Pemungutan Pajak**

Hambatan terhadap pajak dapat dikelompokan menjadi dua menurut Mardiasmo (2018:10-11) yaitu :

1. Perlawanan Pasif

Artinya masyarakat tidak membayar pajak dikarenakan ketidaktahuan mereka akan pajak. Hal ini dapat disebabkan karena :

1. Perkembangan intelektual dan moral masyarakat
2. Sistem perpajakan yag (mungkin) sulit dipahami oleh masyarakat
3. Sistem kontrol tidak dapat dilakukan atau dilaksanakan dengan baik
4. Perlawanan aktif

Artinya masyarakat tidak membayar pajak dikarenakan adanya kesengajaan dari mereka sendiri untuk tidak ingin membayar pajak. Perlawanan aktif meliputi semua usaha dan perbuatan yang dilakukan oleh wajib pajak untuk menghindari pajak.

Bentuknya antara lain :

1. *Tax Avoidance*

Yaitu usaha yang dilakukan wajib pajak untuk meringankan beban pajak mereka dengan tidak melanggar undang-undang perpajakan

1. *Tax Evasion*

Yaitu usaha yang dilakukan oelh wajib pajak untuk meringankan beban pajak mereka dengan cara melanggar undang-undang perpajakan atau dengan cara menggelapkan pajak.

### ***Tunneling Incentive***

#### **Pengertian Tunneling Incentive**

Dalam Johnson, et al (2000) menjelaskan bahwa *tunneling* merupakan aktivitas pengalihan aset dan keuntungan keluar perusahaan untuk kepentingan pemegang saham pengendali perusahaan. Dalam konteks *cross border merger* dan *acquisition, tunneling* mempunyaki dampak berpindahnnya aset dan *corporate control* ke negara lain.

*Tunneling Incentive* adalah suatu perilaku dari pemegang saham mayoritas yang mentransfer aset dan laba perusahaan demi keuntungan mereka sendiri, namun pemegang saham minoritas ikut menanggung biaya yang mereka bebankan (Hartati et al., 2015). Sedangkan menurut Klassen, *et al* (2013) dalam Deanti (2017) mendefinisikan *tunneling incentive* sebagai kegiatan pemegang saham mayoritas yang mengutamakan kepentingan mereka sendiri dan merugikan pemegang saham minoritas.

Mutamimah (2009) mendefinisikan *tunneling incentive* sebagai perilaku manajemen atau pemegang saham mayoritas yang mentrasnfer aset dan profit perusahaan untuk kepentingan mereka sendiri, namun biaya dibebankan kepada pemegang saham minoritas.

Dapat disimpulkan bahwa *tunneling incentive* merupakan kegiatan pemindahan sumberdaya berupa aset, pembagian keuntungan, maupun pemberian hak istimewa kepada pemegang saham mayoritas yang memberikan dampak merugikan bagi pemegang saham minoritas.

#### **Bentuk Tunneling Incentive**

*Tunneling* dapat muncul dalam dua bentuk (Brundy & Siswantaya, 2014), yaitu :

1. Pemegang saham pengendali dapat memindahkan sumber daya dari perusahaan ke dirinya melalui transaksi antara perusahaan dengan pemilik. Transaksi tersebut dapat dilakukan melalui penjualan aset, kontrak harga transfer, kompensasi eksekutif yang berlebihan, pemberian pinjaman, dan lainnya.
2. Pemegang saham pengendali dapat meningkatkan bagiannya atas perusahaan tanpa memindahkan aset melalui penerbitan saham dilutif atau transaksi keuangan lainnya yang mengakibatkan kerugian bagi pemegang saham non-pengendali

*Tunneling* dapat dilakukan dengan cara menjual produk perusahaan kepada perusahaan yang memiliki hubungan dengan manajer dengan harga yang lebih rendah daripada harga pasar, mempertahankan posisi/jabatan pekerjaannya meskipun mereka sudah tidak kompeten atau berkualitas lagi dalam menjalankan usahanya atau menjual aset perusahaan kepada perusahaan yang memiliki hubungan dengan manajer (pihak terafiliasi).

Gilson dan Gordon (2003) dalam Sari (2012) mengidentifikasi dua kemungkinan cara yang dapat dilakukan pemegang saham pengendali untuk mendapatkan manfaat privat atas kontrol dari kebijakan perusahaan yaitu melalui kebijakan operasi perusahaan dan kebijakan kontraktual dengan pihak lain. Bentuk manfaat privat dari kebijakan perusahaan antara lain gaji dan tunjangan tinggi, bonus dan kompensasi besar, serta deviden. Sedangkan bentuk manfaat privat dari kebijakan kontraktual antara lain dengan melakukan *tunneling*.

Transaksi pihak berelasi yang terindikasi *tunneling* menurut Sari (2012) yaitu:

1. Transaksi pembayaran kas
2. Pembelian aset
3. Penjualan aset
4. Tukar-menukar aset
5. Transaksi perdagangan barang/jasa
6. Penjualan ekuitas kepada pihak berelasi

Dalam penelitian Sari (2012) *tunneling* dikategorikan menjadi tiga kategori berdasarkan sumbernya yaitu :

1. *Cash Flow Tunneling*

Merupakan transaksi pengalihan kas atau aset lancar keluar perusahaan kepada pihak berelasi.

1. *Asset Tunneling*

Merupakan kegiatan memindahkan jangka panjang baik aset berwujud maupun tidak berwujud dari perusahaan kepada pihak berelasi.

1. *Equity Tunneling*

Merupakan peningkatan kepemilikan pemegang saham pengendali dengan mengorbankan non pengendali, tetapi tidak mengubah aset produktif perusahaan.

#### **Pencegahan tunneling incentive**

Adanya transaksi dari pihak berelasi yang digunakan untuk *tunneling* akan menyebabkan perusahaan yang di-*tunnel* akan menurun Sari (2012). Menurut Marfuah & Azizah (2014) salah satu upaya untuk mengurangi dan mencegah aktivitas *tunneling* adalah perusahaan harus menerapkan mekanisme pengawasan yang efektif. Dengan menerapkan sistem pengawasan yang efektif dan pengawasan yang dilakukan oleh banyak pihak yang dinilai independen akan membatasi ruang lingkup untuk melakukan *tunneling*.

Dalam penelitian ini pengukuran variabel *tunneling incentive* didasarkan pada persentase kepemilikan anak perusahaan di negara yang tarif pajaknya lebih rendah dari tarif pajak indonesia.

### **Ukuran Perusahaan**

Menurut Kiswanto & Purwaningsih (2014) dalam Melmusi (2016) suatu perusahaan dapat dikatakan sebagai perusahaan besar jika aset yang dimiliki oleh perusahaan tersebut juga besar. Begitu pula sebaliknya, jika aset perusahaan tersebut kecil maka ukuran perusahaan tersebut dikatakan sebagai perusahaan kecil. Perusahaan yang memiliki total aset yang besar menunjukan bahwa perusahaan tersebut mencapai tahap kedewasaan dimana aruskas perusahaan bertambah dan dianggap memiliki prospek yang baik dalam waktu yang relatif lama. Dan dengan bertambahnya aset perusahaan dapat mencerminkan bahwa perusahaan lebih relatif stabil dan lebih mampu menghasilkan laba dibandingkan perusahaan kecil.

UU RI No. 20 Tahun 2008 tentang usaha mikro, kecil dan menegah, dijelaskan bahwa ada empat jenis ukuran perusahaan yang dapat dinilai dari jumlah penjualan dan aset yang dimiliki oleh perusahaan tersebut. Empat jenis ukuran perusahaan tersebut yaitu:

1. Perusahaan ukuran mikro, yaitu perusahaan yang memiliki kekayaan bersih ≤ Rp 50.000.000,- (tidak termasuk tanah dan bangunan) dan memiliki jumlah penjualan ≤ Rp 300.000.000,-.
2. Perusahaan ukuran kecil, yaitu perusahaan yang memiliki kekayaan bersih Rp 50.000.000,- sampai Rp 500.000.000,- (tidak termasuk tanah dan bangunan) dan memiliki jumlah penjualan Rp 300.000.000,- sampai Rp 2.500.000.000,-.
3. Perusahaan ukuran sedang, yaitu perusahaan yang memiliki kekayaan bersih Rp 500.000.000,- sampai Rp 10.000.000.000,- (tidak termasuk tanah dan bangunan) dan memiliki jumlah penjualan Rp 2.500.000.000,- sampai Rp 50.000.000.000,-
4. Perusahaan ukuran besar, yaitu perusahaan yang memiliki kekayaan bersih ≥Rp 10.000.000.000,- (tidak termasuk tanah dan bangunan) dan memiliki jumlah penjualan ≥Rp 50.000.000.000,-.

Besar kecilnya suatu perusahaan juga bisa dilihat dari beberapa hal yaitu, total nilai aktiva, total penjualan, kapitalisasi pasar, jumlah tenaga kerja dan sebagainya. Semakin besar aset maka semakin banyak modal yang ditanam, semakin banyak penjualan maka semakin banyak perputaran uang dan semakin besar kapitalisasi pasar maka semakin besar pula perusahaan tersebut dikenal dalam masyarakat. Di beberapa kasus pada perusahaan besar, pembayaran pajak yang tinggi merupakan masalah bagi mereka maka dari itu perusahaan berusaha melakukan berbagai cara untuk mengurangi pembayaran pajak. Salah satu cara yang bisa dilakukan adalah melalui *transfer pricing* (Supriyanto dan Falikhatun, 2008 dalam Putri, 2016) *.*

Dalam penelitian ini peneliti menggunakan total aset untuk mengukut seberapa besar ukuran perusahaan karena nilai aset relatif lebih stabil dibandingkan penjualan. Total aset merupakan semua sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan sebagai akibat dari transaksi masa lalu dan diharapkan memberikan keuntungan di masa depan.(Putri, 2016).

### **Teori Keagenan (Agency Theory)**

Teori Keagenan ini pertama kali dikemukakan oleh Jensen dan Meckling pada tahun 1976, pada teori ini dijelaskan hubungan antara manajemen perusahaan (agen) dengan pemegang saham (*principal*). Hubungan keagenan diartikan sebagai suatu kontrak yang mana satu atau lebih *principal* menggunakan orang lain atau agen untuk menjalankan aktivitas perusahaan (Jensen & Meckling, 1976).

Yang dimaksud dengan *principal* dalam teori keagenan ini adalah pemegang saham/pemilik, sedangkan agen adalah manajemen yang mengelola harta pemilik. *Principal* menyediakan fasilitas dan dana untuk kebutuhan operasi perusahaan. Agen sebagai pengelola berkewajiban untuk mengelola perusahaan sebagaiman dipercayakan oleh *principal*, untuk meningkatkan kemakmuran *principal*. Sebagai imbalannya agen akan medapatkan gaji, bonus. Dan berbagai kompensasi lainnya. Dalam praktek nyatanya di perusahaan ternyata agen kadangkala bekerja atau beraktivitas tidak sesuai dengan kesepakatan di awal untuk meningkatkan kemakmuran pemegang saham, melainkan agen lebih cendrung untuk meningkatkan kesejahteraan mereka sendiri. Para manajemen perusahaan mempunyai kecendrungan untuk memperoleh keuntungan yang sebesar-besarnya dengan biaya ditanggung oleh pihak lain (Haryono & Slamet, 2005).

Menurut M. S. Kurniawan et al. (2018) terdapat dua konflik keagenan, yang pertama konflik antara pemilik perusahaan dan manajemen. Manajemen lebih cenderung mengoperasikan perusahaan untuk keeuntungannya sendiri dan terkadang merugikan pemilik perusahaan, dimana pemilik perusahaan bertujuan untuk memaksimalkan kekayaan dari keuntungan perusahaan. Konflik yang kedua adalah konflik antara pemegang saham pengendali dan saham non pengendali. Konflik ini muncul karena pemegang saham pengendali akan lebih menggunakan kendalinya untuk memindahkan keuntungan atau harta perusahaan untuk kepentingan dirinya dan merugikan saham non pengendali.

Beberapa faktor yang menyebabkan munculnya konflik keagenan menurut Colgan (2001) dalam (Yuniasih et al., 2011):

1. *Moral Hazard*

Hal ini biasanya terjadi pada perusahaan yang besar atau perusahaan yang memiliki kompleksitas yang tinggi, dimana seorang manajer melakukan kegiatan yang tidak seluruhnya diketahui oleh pemegang saham maupun pemberi pinjaman. Manajer dapat melakukan tindakan di luar sepengetahuan pemegang saham yang melanggar kontrak dan secara etis atau norma mungkin tidak layak dilakukan.

1. Penahanan Laba (*Earnings Retention*)

Masalah ini memiliki kecendrungan bagi pihak manajemen (agen) untuk melakukan investasi yang berlebihan melalui peningkatan dan pertumbuhan dengan tujuan untuk memperbesar kekuasaan, *prestise*, atau penghargaan bagi dirinya, namun dapat menghancurkan kesejahteraan pemegang saham.

1. Horison Waktu

Konflik ini dipicu dari kondisi arus kas, dimana *principal* lebih menekankan pada arus kas untuk masa depan yang kondisinya belum pasti, sedangkan manajemen cendrung menekankan kepada hal-hal yang berkaitan dengan pekerjaan mereka.

1. Penghindaran Resiko Manajerial

Konflik ini dapat muncul kerika ada batasan diversifikasi portofolio yang berhubungan dengan pendapatan manajerial atas kinerja yang dicapai, sehingga manajer akan berusaha meminimalkan resiko saham perusahaan dari keputusan investasi yang dapat menyebabkan meningkatknya resiko. Contohnya manajemen lebih senang dengan pendanaan ekuitas dan berusaha menghindari pinjaman utang, kerena mengalami kebangkrutan atau kegagalan.

Dari uraian di atas, maka dapat disimpulkan bahwa timbulnya masalah-masalah atau konflik keagenan ini terjadi karena terdapat pihak-pihak yang memiliki perbedaan kepentingan namun saling bekerja sama dalam pembagian tugas yang berbeda. Konflik keagenan ini dapat merugikan pihak principal atau pemilik karena pemilik saham tidak terlibat secara langsung dalam pengelolaan perusahaan sehingga tidak memiliki akses untuk mendapatan informasi yang memadai. Selain itu, manajemen sebagaimana agen diberikan wewenang untuk mengelola aktiva perusahaan sehingga mempunyai insentif melakukan transfer pricing dengan tujuan untuk menurunkan pahak yang harus dibayar (Yuniasih et al., 2011).

### **Teori Internalisasi**

Teori internalisasi adalah teori yang menjelaskan alasan sebuah perusahaan melakukan pengembangan perusahaan keluar negeri sehingga banyak *multinational enterprise* (MNE) yang didirikan oleh perusahaan-perusahaan besar dunia (Rugman & Verbeke, 2007). Teori internalisasi merupakan pendekatan institusional komparatif untuk menganalisis perilaku *multinational enterprise*. Asumsi utama dalam teori internalisasi ini adalah adanya pendekatan komparatif institusional untuk mencapai efisiensi dan efektifitas dari pilihan-pilihan yang dihadapi oleh MNE. Pilihan tersebut beragam, mulai dari pemilihan batasan-batasan firma, menciptakan hubungan dengan lingkungan eksternal serta pemilihan bentuk-bentuk organisasional spesifik untuk diterapkan dalam MNE. Perusahaan multinasional dapat melakukan *transfer pricing* ke anak perusahaannya untuk mendapatkan keuntungan yang maksimal.

### **Teori Akuntansi Positif**

Teori Akuntansi positif menjelaskan faktor yang mempengaruhi manajemen dalam memilih prosedur akuntansi yang optimal dan memiliki alasan khusus. Prosedur yang digunakan oleh perusahaan tidak sama antara satu dengan yang lainnya, perusahaan diberikan keleluasan untuk memilih prosedur alternatif untuk meminimalisir biaya dan memaksimalkan nilai kontrak sehingga memungkinkan perusahaan untuk melakukan praktek *transfer pricing* (Fadhilah, 2018).

Menurut Scott (2000) dalam Fadhila (2018), dalam memilih peraturan akuntansi yang dapat memberikan keuntungan dan meningkatkan kepuasan perusahaan,apabila dikaitkan dengan teori manajer cenderung melakukan tindakan yang dinamakan tindakan oportunis.

Terdapat tiga hipotesis menurut Watts dan Zimmerman (1986) dalam (Nugraha, 2016):

* 1. Hipotesis Rencana Bonus ( *the bonus plan hypotesis*)

Hipotesis ini menjelaskan bahwa dengan rencana bonus akan membuat manajemen cenderung memilih prosedur akuntansi dengan perubahan laba yang dilaporkan dari periode masa depan ke periode masa kini. Para manajer menginginkan imbalan yang besar setiap periodenya. Jika imbalan bergantung pada bonus yang dilaporkan pada pendapatan bersih, maka mereka akan melaporkan pendapatan bersih setinggi mungkin untuk meningkatkan bonus mereka.

* 1. Hipotesis Kontrak Hutang (*the debt covenant hypotesis*)

Hipotesis ini menjelaskan bahwa perusahaan harus memenuhi perjanjian hutangnya. Sebagian besar persyaratan tersebut harus dipenuhi oleh peminjam selama masa dari perjanjian tersebut. Hal ini akan memungkinkan perusahaan melakukan pelanggaran terhadap perjanjian hutang dengan menghindari batasan hutang dengan memilih metode akuntansi yang akan meningkatkan profit perusahaan.

Pelanggaran hutang dapat menghambat kinerja manajemen. Perusahaan akan berusaha mencegah atau menunda biaya dengan menggunakan rencana tambahan ini akan cenderung menggunakan metode yang meningkatkan keuntungan suatu periode.

* 1. Hipotesis Biaya Politik (*the political cost hypotesis*)

Hipotesis ini menyatakan bahwa semakin besar biaya politik yang dihadapi oleh perusahaan akan semakin besar kecenderungan perusahaan untuk menggunakan pilihan metode akuntansi yang menurunkan profit. Biaya politik muncul akibat perbedaan kepentingan antara perusahaan dengan pemerintah, pihak pemerintah memiliki kekuatan untuk melakukan pengalihan kekayaan antara satu kelompok dengan kelompok lainnya dengan aturan-aturan yang dibuatnya. Semakin besar perusahaan, maka dengan asumsi *cateris paribus* manajer akan cenderung memilih prosedur akuntansi yang mengecilkan laba (Priambodo & Purwanto, 2015).

## **Kerangka Pemikiran**

1. Pengaruh Pajak terhadap keputusan perusahaan dalam melakukan kegiatan *transfer pricing*

Transaksi antar anggota perusahaan multinasional tidak lepas dari rekayasa *transfer pricing*, praktik rekayasa harga transfer ini kerap dimanfaatkan perusahaan untuk meminimalkan jumlah pajak yang harus dibayar (Mangoting, 2000). Dalam praktek *transfer pricing* ini, perusahaan multinasional cenderung menggeser kewajiban pajaknya dari negara-negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi (*high tax countries*) ke negara-negara yang menerapkan tarif pajak rendah (*low tax countries*) dengan cara memperkecil harga jual antara perusahaan dalam satu grup. Dikarenakan beban pajak yang besar, perusahaan melakukan praktik *transfer pricing* dengan harapan dapat menekan beban tersebut. Tetapi dikarenakan tenaga ahli dan peraturan yang baku oleh pemerintah maka pemeriksaan *transfer pricing* sering kali dimenangkan oleh wajib pajak di dalam pengadilan pajak, hal inilah yang dimanfaatkan oleh perusahaan-perusahaan nasional multinasional untuk memperkecil beban pajak perusahaan (Julaikah & Nurul, 2014).

Menurut Sundari & Susanti (2016) tingkat pajak yang tinggi menyebabkan beban pajak yang ditanggung oleh perusahaan semakin besar, sehingga perusahaan cendrung memilih *transfer pricing* sebagai salah satu alternatif untuk meminimalkan beban pajak yang mereka bayar. Cara yang dilakukan yaitu dengan mengaihkan laba ke perusahaan yang memiliki tarif lebih rendah dengan menggunakan *transfer pricing.*

Praktek *transfer pricing* menjadi salah satu upaya perencanaan pajak dengan tujuan untuk meminimalkan beban pajak yang harus dibayar dengan merekayasa harga transfer antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa. Semakin besar pajak yang ditanggung perusahaan maka akan semakin meningkatkan motivasi perusahaan tersebut untuk melakukan *transfer pricing* (Yuniasi et al., 2012 dalam Tiwa et al, 2017)

Dalam penelitian ini pajak diproksikan dengan ETR *(Effective Tax Rate). Effective Tax Rate* (ETR) pada dasarnya adalah sebuah presentasi besaran tarif pajak yang ditanggung oleh perusahaan. *Effective Tax Rate* (ETR) dihitung atau dinilai berdasarkan pada informasi keuangan yang dihasilkan oleh perusahaan sehingga *Effective Tax Rate* (ETR) merupakan bentuk perhitungan tarif pajak pada perusahaan (Aunalal, 2011 dalam Hanum, 2013). ETR dihitung dengan cara perbandingan antara selisih beban pajak kini dan pajak tangguhan dengan penghasilan sebelum dikurangi pajak (F. Noviastika et al., 2016) .

Perusahaan dengan ETR yang semakin tinggi akan memicu pihak manajemen perusahaan untuk melakukan *tax planning* dengan cara *transfer pricing* dalam upaya menurunkan laba perusahaan sehingga diharapkan dapat menekan beban pajak tersebut dimasa mendatang. Karena dalam praktik bisnis, biasanya pengusaha menganggap pembayaran pajak sebagai sebuah beban sehingga mereka akan berusaha untuk meminimalkan beban tersebut (Dewinta & Setiawan, 2016). Dalam penelitian ini data pajak yang diproksikan dengan ETR tahun sekarang akan mempengaruhi keputusan *transfer pricing* di satu tahun berikutnya seperti yang dijelaskan dalam penelitian (Santosa & Suzan, 2018).

Teori keagenan dapat menjelaskan perbedaan kepentingan manajemen dan pemerintah. Dimana dengan menganut sistem *self assessment* dalam perpajakan, maka perusahaan dengan melakukan *transfer pricing* melaporkan laba perusahaan lebih rendah guna untuk menekan pajak yang dibayar perusahaan.

Teori akuntansi positif juga dapat menjelaskan hubungan antara pajak dan *transfer pricing*. Menurut Fauziah & Saebani (2018) teori akuntansi positif menganggap bahwa manajer secara rasional akan memilih kebijakan yang menurut mereka baik untuk mencapai efisiensi perusahaan.

Perusahaan yang memiliki laba besar akan mendapatkan biaya pajak yang tinggi pula, sehingga manajer akan memilih kebijakan akuntansi untuk mengurangi laba yang diperoleh demi menekan biaya pajak tersebut di periode berikutnya. Penelitian yang dilakukan oleh Marfuah & Azizah (2014), Kiswanto & Purwaningsih (2014), Deanti (2017), Lo, et al (2010) menunjukan pajak berpengaruh positif terhadap *transfer Pricing*.

**Ha1 : Semakin tinggi pajak yang dibayar perusahaan maka perusahaan tersebut semakin cendrung untuk membuat keputusan *transfer pricing*.**

1. Pengaruh *Tunneling Incentive* terhadap keputusan perusahaan dalam melakukan kegiatan *transfer pricing*

*Tunneling Incentive* adalah suatu perilaku dari pemegang saham mayoritas yang mentransfer aset dan laba perusahaan demi keuntungan mereka sendiri, namun pemegang saham minoritas ikut menanggung biaya yang mereka bebankan (Hartati et al., 2015). Sedangkan menurut Klassen et al. (2013), *tunneling incentive* adalah kegiatan pemegang saham mayoritas yang mengutamakan kepentingan mereka sendiri dan merugian pemegang saham minoritas. *Tunneling* dapat diukur dengan persentase kepemilikan anak perusahaan di luar negeri yang memiliki tarif pajak yang lebih rendah dari Indonesia.

Jika sebuah perusahaan memiliki kepemilikan anak perusahaan yang besar porsinya, maka dengan kata lain perusahaan tersebut juga telah menanamkan saham ke perusahaan anak tersebut. Dan secara otomatis mereka menginginkan pengembalian atau deviden yang banyak pula.

Apabila anak perusahaan berada di negara yang tarif pajaknya lebih rendah daripada Indonesia maka perusahaan yang memiliki saham pengendali akan melakukan *transfer pricing* dengan cara seperti menjual produk ke anak perusahaan tersebut dibawah harga pasar kemudian anak perusahaan tersebut akan menjual kembali ke perusahaan yang tidak ada relasinya dengan harga wajar. Sehingga perusahaan di Indonesia membayar pajak kecil tapi memperoleh keuntungan besar dari anak perusahaan di luar negeri.

Teori internalisasi dapat menjelaskan hubungan *tunneling* dan *transfer pricing*. Teori internalisasi adalah teori yang menjelaskan alasan sebuah perusahaan melakukan pengembangan ke luar negeri sehingga banyak *multinational enterprise* yang didirikan oleh perusahaan-perusahaan besar dunia (Rugman dan Verbeke 2007). Dalam hal ini perusahaan melakukan pengembangan perusahaan ke negara-negara yang memiliki pajak lebih rendah daripada Indonesia dengan tujuan untuk mendapatkan keuntungan lewat perusahaan di negara yang tarif pajak rendah melalui kegiatan *tunneling* dengan cara *transfer pricing.*

Penelitian yang dilakukan oleh Santosa & Suzan (2018), F. Noviastika et al. (2016), Kurniawan et al. (2018), dan Refgia (2017) menunjukan bahwa *tunneling incentive* berpengaruh positif terhadap *transfer pricing.*

**Ha2 : Semakin tinggi** ***Tunneling Incentive* maka akan semakin cenderung perusahaan tersebut untuk membuat keputusan *transfer pricing.***

1. Pengaruh Ukuran Perusahaan terhadap keputusan perusahaan dalam melakukan kegiatan *transfer pricing*

Dalam penelitian ini ukuran perusahaan diproksikan dengan hasil logaritma dari total aset. Menurut Kiswanto & Purwaningsih (2014) dalam Melmusi (2016) suatu perusahaan dapat dikatakan sebagai perusahaan besar jika aset yang dimiliki oleh perusahaan tersebut juga besar. Begitu pula sebaliknya, jika aset perusahaan tersebut kecil maka ukuran perusahaan tersebut dikatakan sebagai perusahaan kecil.

Perusahaan yang memiliki total aset yang besar menunjukan bahwa perusahaan tersebut mencapai tahap kedewasaan dimana arus kas perusahaan bertambah dan dianggap memiliki prospek yang baik dalam waktu yang relatif lama. Makin besar ukuran perusahaan maka perusahaan tersebut memiliki aktivitas usaha dan transaksi keuangan yang semakin besar, maka akan leih tinggi terjadinya transfer pricing di perusahaan besar dibandingkan perusahaan kecil (Ramadhan dan Kustiani, 2017).

Teori akuntansi positif dapat menjelaskan pengaruh ukuran perusahaan terhadap *transfer pricing.* Dimana perusahaan yang berukuran besar yang mampu meraih profit besar akan membayar pajak yang besar pula. Maka dalam hal ini semakin besar ukuran perusahaan, akan membuat manajeman cenderung mengambil kebijakan akuntansi untuk mengurangi profit perusahaan yang mana terdapat tindakan *transfer pricing* dalam rangka menekan biaya pajak yang dibayar perusahaan.

Menurut penelitian yang dilakukan oleh Richardson et al (2013) dan Supriyanto dan Falikhatun (2008) dalam Putri (2016) didapat bahwa ukuran perusahaan berpengaruh positif terhadap keputusan perusahaan untuk melakukan *transfer pricing*.

**Ha3 : Semakin besar ukuran perusahaan maka akan membuat kecenderungan perusahaan tersebut untuk membuat keputusan *transfer pricing***

Berdasarkan perumusan masalah dan tujuan penelitian, maka secara skematis dibuat kerangka pemikiran sebagai berikut :

**gambar 2.1  
Kerangka Pemikiran**

Ukuran Perusahaan

X3

*Tunneling Incentive*

X2

Pajak

X1

Keputusan *Transfer Pricing*

Y