

Tinjauan Regulasi Hubungan Istimewa dan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Penerapan Dokumen *Transfer Pricing* dari Sudut Pandang Perpajakan

¹Anastasia Zefanya, ²Posma Sariguna Johnson Kennedy

¹Magister Manajemen, Institut Teknologi Harapan Bangsa, Bandung

²Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Kristen Indonesia, Jakarta

E-mail: ¹anastasyazefanya@gmail.com, ²posmahutasoit@gmail.com

ABSTRAK

Transfer pricing sering kali dianggap sebagai praktik negatif yang digunakan perusahaan multinasional untuk mengalihkan laba dari negara dengan tarif pajak tinggi ke negara dengan tarif pajak rendah, sehingga mengurangi beban pajak. Penelitian ini membahas regulasi hubungan istimewa dan prinsip kewajaran dalam penerapan dokumentasi *transfer pricing* di Indonesia dari perspektif perpajakan. OECD memberikan pedoman bagi perusahaan multinasional dan otoritas pajak untuk menangani isu *transfer pricing*. Indonesia mengadopsi pedoman ini melalui berbagai peraturan, termasuk PER-43/PJ/2010 dan PMK 213/PMK.03/2016, yang mengatur kewajiban dokumentasi bagi wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi. Penelitian ini menggunakan metode deskriptif normatif dengan data dari regulasi pemerintah, jurnal, buku, dan wawancara dengan informan terkait. Pembahasan mencakup konsep *transfer pricing*, perspektif akuntansi manajerial dan perpajakan, serta regulasi dan tahapan analisis *transfer pricing* di Indonesia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha bertujuan untuk memastikan bahwa transaksi antar pihak afiliasi dilakukan seolah-olah mereka adalah pihak independen, sehingga mencegah manipulasi *transfer pricing* dan penghindaran pajak.

Kata Kunci: *Transfer Pricing, Hubungan Istimewa, Transaksi Afiliasi, Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha*

ABSTRACT

Transfer pricing is often considered a negative practice used by multinational companies to shift profits from countries with high tax rates to countries with low tax rates, thereby reducing the tax burden. This research discusses special relationship regulations and the principle of fairness in applying *transfer pricing* documentation in Indonesia from a tax perspective. The OECD guides multinational companies and tax authorities to address *transfer pricing* issues. Indonesia adopted these guidelines through various regulations, including PER-43/PJ/2010 and PMK 213/PMK.03/2016, which regulate documentation obligations for taxpayers carrying out affiliated transactions. This research uses a normative descriptive method with data from government regulations, journals, books, and interviews with related informants. The discussion includes the concept of *transfer pricing*, managerial accounting, and taxation perspectives, as well as regulations and stages of *transfer pricing* analysis in Indonesia. The research results show that applying the principles of fairness and business fairness aims to ensure that transactions between affiliated parties are carried out as if they were independent parties, thereby preventing *transfer pricing* manipulation and tax avoidance.

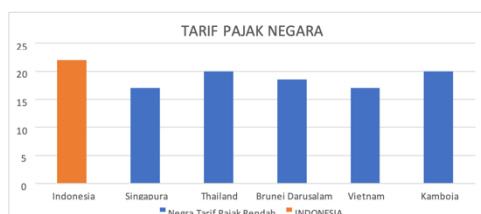
Keywords: *Transfer Pricing, Special Relationships, Affiliate Transactions, Principles of Fairness, and Business Normalcy*

1. PENDAHULUAN

Transfer pricing sering dianggap negatif karena dianggap sebagai abuse of transfer pricing, yaitu memindahkan penghasilan dari negara dengan tarif pajak tinggi ke negara dengan tarif pajak rendah dalam satu grup perusahaan. Menurut Darussalam dan Septriadi (2008), “*transfer pricing manipulation*” adalah tindakan perusahaan untuk memaksimalkan biaya guna meminimalisir laba, sehingga pajak yang dibayarkan lebih sedikit. Eden (2003) menyatakan bahwa manipulasi *transfer pricing* juga dilakukan untuk menghindari pengawasan pemerintah dan memanfaatkan perbedaan regulasi antar negara dengan mengatur harga transfer di atas atau di bawah *opportunity cost*.

Masalah *transfer pricing manipulation* di perusahaan multinasional membuat pemerintah Indonesia melihat bahwa perusahaan yang menerapkan *transfer pricing* bertujuan memindahkan laba dari Indonesia ke negara dengan tarif pajak lebih rendah dari 22%. Perbedaan tarif pajak ini menjadi faktor pemindahan penghasilan ke negara dengan tarif pajak lebih rendah atau bahkan ke tax haven countries yang tidak memiliki tarif pajak, mengurangi beban pajak perusahaan.

Berikut merupakan grafik yang menggambarkan mengenai daftar negara di ASEAN yang memiliki tarif pajak penghasilan yang lebih rendah dari tarif pajak penghasilan Indonesia yakni sebesar 22% :



Gambar 1. Tarif Pajak Negara ASEAN (PPh Badan)

Sumber: Hasil Olahan Penulis atas data dari pajakku.com

Grafik menunjukkan negara-negara ASEAN dengan tarif pajak penghasilan badan lebih rendah dari Indonesia yang sebesar 22%. Hal ini menunjukkan adanya strategi perusahaan untuk mengurangi pajak dengan memindahkan keuntungan ke negara dengan tarif pajak lebih rendah, praktek negatif transfer pricing.

Untuk menangani masalah ini, OECD memberikan pedoman *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration (OECD TP Guidelines)* kepada perusahaan multinasional dan otoritas pajak. Pedoman ini diharapkan membantu memperhatikan transaksi yang menimbulkan isu transfer pricing. *OECD TP Guidelines* juga mengatur dokumentasi transfer pricing untuk membantu otoritas pajak mengidentifikasi dan menilai risiko perpajakan perusahaan, mencegah perpindahan keuntungan, dan mendokumentasikan transaksi afiliasi sesuai peraturan perpajakan.

Indonesia mengadopsi *OECD TP Guidelines* melalui “Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 juncto PER-32/PJ/2011 tentang prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa. Sebelum peraturan ini, ketentuan perpajakan Indonesia mengatur hubungan istimewa dalam Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan” (UU PPh).

Pada 31 Desember 2016, Kementerian Keuangan Indonesia menerbitkan “PMK213/PMK.03/2016 (PMK-213) yang mengatur dokumen dan informasi tambahan yang harus disimpan oleh wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi, baik di dalam maupun di luar Indonesia. Pasal 2 ayat (2) huruf c PMK 213/2016 mengharuskan wajib pajak yang melakukan transaksi afiliasi dengan pihak di negara dengan tarif pajak lebih rendah untuk menyimpan TP Doc

sebagai bagian dari kewajiban menyimpan dokumen lain.”

Berdasarkan hal ini, penulis tertarik membahas regulasi hubungan istimewa dan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam penerapan dokumen *transfer pricing* atas transaksi perusahaan dari sudut pandang perpajakan.

2. LANDASAN TEORI

Di Indonesia, 90% wajib pajak badan belum membayar pajak sesuai dengan kondisi sebenarnya. Banyak perusahaan berusaha mengurangi pembayaran pajak melalui celah regulasi dan *transfer pricing*. *Transfer pricing* digunakan untuk memaksimalkan profitabilitas dan mengurangi beban pajak dengan membagi keuntungan antara entitas dalam satu grup perusahaan multinasional, mengingat laba setelah pajak grup yang terpenting.

Globalisasi mempengaruhi persebaran konglomerat dan divisionalisasi perusahaan. Transaksi antara anggota atau divisi perusahaan, seperti penjualan barang dan jasa, perizinan hak, aset tak berwujud, dan pemberian pinjaman, menggunakan harga transfer. *Transfer pricing* adalah harga untuk mentransfer aset berwujud atau tidak berwujud antar entitas dalam kelompok perusahaan. Menurut OECD (2013), *transfer pricing* melibatkan pergeseran risiko, pemisahan kepemilikan aset secara artifisial, dan transaksi antara entitas yang jarang terjadi antar pihak independen.

Penentuan harga transfer sulit dilakukan karena harga yang efektif tidak selalu tersedia, terutama untuk barang tidak berwujud atau hak milik. Harga transfer yang benar penting untuk pengukuran kinerja divisi dan pengukuran keuntungan total organisasi, meski transaksi internal dieliminasi dalam laporan keuangan konsolidasi. Kebijakan

transfer pricing memberikan insentif bagi manajer divisi untuk menentukan apakah akan dilakukan *transfer pricing* atau menjual produk ke pihak ketiga.

Awalnya, *transfer pricing* berkaitan dengan penetapan harga barang antar divisi dalam perusahaan yang sama. Seiring globalisasi, divisi perusahaan menjadi entitas mandiri yang beroperasi di berbagai yurisdiksi pajak, namun tetap terafiliasi dan menjalankan fungsi dalam kelompok perusahaan. Ini memunculkan isu *transfer pricing* terkait perpindahan barang dan jasa antar perusahaan tersebut.

Gunadi (2007) mendefinisikan, “*Transfer pricing* sebagai penentuan harga atau imbalan untuk penyerahan barang, jasa, atau pengalihan teknologi antar perusahaan dengan hubungan istimewa untuk mengurangi laba artificial dan menghindari pajak. Rachmanto Surahmat (2000) menambahkan bahwa *transfer pricing* adalah penentuan harga antar perusahaan dalam satu grup yang sama. *OECD Transfer Pricing Guidelines* 2010 menyatakan bahwa *transfer prices* adalah harga di mana suatu perusahaan mentransfer barang fisik, properti tidak berwujud, atau menyediakan jasa kepada perusahaan terkait.”

Contoh *Transfer Pricing* :

“Perusahaan jual beli kendaraan PT X memproduksi kendaraan dengan biaya sebesar Rp 800,- dan menjualnya kepada PT Y, perusahaan yang memiliki hubungan istimewa, yang berlokasi di luar negeri, dengan harga Rp 1.000,-. PT Y berperan sebagai perantara penjualan di negara dengan tarif pajak rendah (low tax country). Kendaraan kemudian dijual oleh PT Y kepada PT Z atau konsumen akhir, yang bukan merupakan perusahaan dengan hubungan istimewa, dengan harga Rp 2.000. Meskipun sebenarnya penjualan kendaraan terjadi langsung dari PT X kepada PT Z. Dalam Surat Pemberitahuan Pajak (SPT), profit yang dilaporkan oleh PT X adalah sebesar Rp 200,- per kendaraan (Rp 1.000-800).

Seharusnya, profit PT X sebesar Rp 1.000 per kendaraan (Rp 2.000-1.000). Perbedaan harga jual ini menunjukkan adanya transfer pricing berupa penurunan harga atau manipulasi harga penjualan. Akibat transaksi ini, negara mengalami kerugian karena pajak seharusnya dikenakan pada profit sebesar Rp 1.000 per kendaraan, bukan Rp 200.”

Perspektif Transfer Pricing

Transfer pricing dapat dianalisis dari dua perspektif yang saling melengkapi: akuntansi manajerial dan perpajakan.

Menurut perspektif akuntansi manajerial, Setiawan (2014) dan Santoso (2005) menyatakan, “*Transfer pricing* adalah kebijakan perusahaan dalam menentukan harga transfer untuk transaksi barang, jasa, harta tak berwujud, atau transaksi finansial. Terdapat dua kelompok dalam transfer pricing: *Intra-company transfer pricing*, yaitu transfer antar divisi dalam satu perusahaan; dan *Inter-company transfer pricing*, yaitu transfer antara dua perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, baik domestik maupun internasional.”

Menurut Zain (2007) dalam Fuadah (2008), “Tujuan *transfer pricing* meliputi: Memaksimalkan penghasilan global, Mengamankan posisi kompetitif anak perusahaan, Evaluasi kinerja anak perusahaan, Penghindaran pengendalian devisa, Mengontrol kredibilitas asosiasi, Meningkatkan laba joint venture, Reduksi risiko moneter, Mengamankan cash flow anak perusahaan, Membina hubungan administrasi perusahaan.”

Awalnya, *transfer pricing* adalah metode netral untuk mengukur efektivitas departemen dan mengevaluasi kinerja perusahaan. *Transfer pricing* harus mendukung tujuan dan usaha manajemen puncak, memotivasi unit penjual untuk mengurangi biaya dan unit pembeli untuk efisien dalam memperoleh input. *Transfer*

pricing juga membantu manajemen puncak mengevaluasi kinerja subunit dan mendukung otonomi subunit dalam pengambilan keputusan, terutama dalam organisasi dengan tingkat desentralisasi tinggi.

Dari perspektif perpajakan, menurut Peraturan Menteri Keuangan (PMK). “PMK-213/2016 Pasal 1 ayat (2), (3), dan (5), transfer pricing adalah penentuan harga dalam transaksi afiliasi, yang dilakukan oleh wajib pajak dengan pihak afiliasi. Pihak afiliasi adalah pihak dengan hubungan istimewa dengan wajib pajak. Jenis transaksi afiliasi meliputi: Penjualan atau pembelian barang berwujud dan tidak berwujud; Sewa, royalti, atau imbalan lain terkait harta berwujud dan tidak berwujud; Penghasilan atau pengeluaran terkait jasa; Alokasi biaya; dan Penyerahan atau perolehan instrumen keuangan.”

Transfer pricing dalam perpajakan mempengaruhi besaran pajak korporasi, terutama dalam perusahaan multinasional (MNE). Praktik ini sering digunakan untuk tax avoidance, menggeser kewajiban pajak dari negara bertarif pajak tinggi ke negara bertarif pajak rendah atau tanpa pajak (tax haven). Akibatnya, pemerintah kehilangan potensi penerimaan pajak korporasi, sementara perusahaan mengefisiensikan biaya dan mengecilkan tingkat pajak yang dibayarkan.

Transfer pricing bergeser maknanya menjadi manipulasi harga barang antara pihak dengan hubungan istimewa untuk mengendalikan manajemen atas harga antara pusat pertanggungjawaban biaya dan laba, serta menekan beban pajak yang seharusnya dibayarkan (Hutabarat, 2012; Yuniasih dkk, 2012).

3. METODOLOGI

Penelitian ini merupakan jenis penelitian deskriptif normatif yang bertujuan untuk memberikan gambaran tentang solusi masalah melalui regulasi atau peraturan-peraturan terkait. Proses penelitian melibatkan pengumpulan, pengorganisasian, dan analisis data dengan menyajikan dan menginterpretasikan temuan.

Penelitian deskriptif normatif bertujuan memberikan gambaran sistematis, faktual, dan akurat tentang fenomena yang diselidiki. Penelitian ini menguraikan fakta, sifat, dan hubungan dalam fenomena tersebut dengan pendekatan cermat dan terperinci.

Metode pengumpulan data yang digunakan meliputi studi pustaka, studi documenter, dan wawancara. Penelitian menggunakan beberapa sumber data:

- Peraturan pemerintah dan undang-undang terkait, seperti PER-43/2010, PER-32/2011, PMK-213/2016.
- Jurnal dan publikasi internasional, termasuk *OECD Transfer Pricing Guidelines* 2017.
- Buku-buku yang membahas transfer pricing.
- Informan. Informan dalam penelitian ini terdiri dari pihak yang memahami dan kompeten terkait masalah transfer pricing: Informan dari otoritas perpajakan memahami pelaksanaan kebijakan perpajakan terkait *transfer pricing* atas transaksi afiliasi dan Informan dari *TX Consulting* memahami transaksi afiliasi dan terlibat langsung dalam pembuatan *transfer pricing*.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Peraturan *Transfer Pricing* di Indonesia

Peraturan mengenai *transfer pricing* di Indonesia, “Diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU

PPH) dan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai (UU PPN). Pasal 18 ayat (3) UU No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Metode yang digunakan termasuk perbandingan harga independen, metode harga penjualan kembali, dan metode biaya-plus.”

Tujuan regulasi ini adalah mencegah praktik penghindaran pajak dalam transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa. Regulasi awal mengenai transfer pricing ditetapkan dalam “Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, meskipun peraturan ini sudah tidak berlaku lagi. Berikut ini adalah kompilasi peraturan mengenai transfer pricing di Indonesia yang telah mengalami perkembangan hingga saat ini:

a) Hubungan Istimewa

- KEP-01/PJ.7/1993: Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa
- SE-04/PJ.7/1993: Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing (Seri TP-1)
- SE-18/PJ.53/1995: Pengertian Hubungan Istimewa (Seri PPN 16-95)
- UU No. 36 Tahun 2008 & UU No. 42 Tahun 2009: Penjelasan Mengenai Hubungan Istimewa (Pasal 18 Ayat (4) & Pasal 2 Ayat (2))

b) Kewajaran dan Kelaziman Transaksi Afiliasi

- S-153/PJ.04/2010: Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi
- PER-43/PJ/2010: Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi
- PER-48/PJ/2010: Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa
- PMK140/PMK.03/2010: Penetapan Wajib Pajak Sebagai Pihak yang Sebenarnya Melakukan Pembelian Saham atau Aktiva Perusahaan Melalui Pihak Lain atau Badan yang Dibentuk untuk Maksud Demikian (Special Purpose Company) yang Mempunyai Hubungan Istimewa
- SE-110/PJ/2010: Penyampaian PMK No. 140/PMK.03/2010 Tentang Penetapan Wajib Pajak Sebagai Pihak yang Sebenarnya Melakukan Pembelian Saham atau Aktiva Perusahaan Melalui Pihak Lain

c) Metode *Transfer Pricing*

- PER-32/PJ/2011: Perubahan atas PER-43/PJ/2010
- PER-22/PJ/2013: Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa
- SE-50/PJ/2013: Petunjuk Teknis Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa
- PMK240/PMK.03/2014: Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure)
- PMK7/PMK.03/2015: Tata Cara Pembentukan dan Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)
- PMK213/PMK.03/2016: Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan

oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya

- PER-29/PJ/2017: Tata Cara Pengelolaan Laporan Per Negara.”

4.2 Hubungan Istimewa

Menurut Ompusunggu (2011) dalam Oktavia, dkk (2012), “Transaksi hubungan istimewa merupakan ancaman serius bagi otoritas pajak di Indonesia dan negara lainnya karena harga transfer yang tidak wajar cenderung digunakan, mengakibatkan penurunan laba perusahaan dan, secara bersamaan, pajak yang dibayarkan pun menurun. Praktik ini sering dilakukan untuk tujuan penghindaran pajak.

Pengertian hubungan istimewa menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK No.7) adalah sebagai berikut:”

- a. Perusahaan yang berada di bawah pengendalian bersama dengan perusahaan pelapor melalui satu atau lebih perantara, termasuk holding company, subsidiary, dan fellow subsidiary.
- b. Perusahaan asosiasi yang terkait dengan perusahaan pelapor.
- c. Individu yang memiliki kepentingan hak suara signifikan di perusahaan pelapor, serta anggota keluarga dekat individu tersebut.
- d. Karyawan kunci yang memiliki tanggung jawab mengendalikan kegiatan perusahaan pelapor, termasuk anggota dewan komisaris, direksi, manajer, dan anggota keluarga dekat mereka.
- e. Perusahaan di mana individu yang dijelaskan di poin c atau d memiliki kepemilikan hak suara substansial atau memiliki pengaruh signifikan.

Menurut Santoso (2005), transfer pricing melibatkan dua pihak, yaitu transferor dan transferee, yang memiliki hubungan istimewa.

“Berdasarkan Pasal 9 ayat 1 *OECD Articles of the Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital* (2010), hubungan istimewa terjadi jika:

- a. Suatu perusahaan dan satu negara pihak turut serta dalam manajemen, pengawasan, atau modal suatu perusahaan dari negara pihak lainnya.
- b. Orang dan badan yang sama turut serta dalam manajemen, pengawasan, atau modal suatu perusahaan di negara pihak lainnya.

Di Indonesia, ketentuan mengenai hubungan istimewa diatur dalam Pasal 18 ayat (4) huruf (a) hingga (c) UU No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh). Hubungan istimewa dianggap ada apabila:

- a. Wajib Pajak memiliki penyertaan modal langsung atau tidak langsung minimal 25% pada Wajib Pajak lain.
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama.
- c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan ke samping satu derajat.

Penjelasan lebih rinci dari Pasal 18 ayat (4) UU PPh meliputi:

- Kepemilikan saham 25% atau lebih, baik langsung maupun tidak langsung, antara perusahaan atau individu yang mengakibatkan adanya hubungan istimewa.
- Penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi, meskipun tidak ada kepemilikan saham.
- Hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus (ayah, ibu, anak) dan ke samping (saudara), serta

keluarga semenda (mertua, anak tiri, ipar).

Menurut Kurniawan (2015), berdasarkan PSAK No. 7, perusahaan harus mengungkapkan transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa, seperti pembelian atau penjualan barang, jasa, properti, aset lainnya, pendanaan, dan kontrak manajemen.

Regulasi hubungan istimewa di Indonesia juga diatur dalam Pasal 2 ayat (2) UU No. 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa serta Pajak Penjualan atas Barang Mewah:

- a. Pengusaha memiliki penyertaan langsung atau tidak langsung minimal 25% pada Pengusaha lain.
- b. Pengusaha menguasai Pengusaha lainnya atau dua atau lebih Pengusaha berada di bawah penguasaan yang sama.
- c. Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan ke samping satu derajat.”

4.3 Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (*Arm's Length Principle*)

Untuk menentukan harga transfer dalam transaksi dengan hubungan istimewa, “Wajib Pajak harus menerapkan prinsip *arm's length*. Pemerintah Indonesia mengatur hal ini melalui Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. PER-43/PJ/2010 yang kemudian digantikan oleh Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. PER-32/PJ/2011 tentang Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Prinsip *arm's length* (ALP) atau prinsip kewajaran mengasumsikan bahwa perusahaan atau afiliasi dalam sebuah grup melakukan transaksi seolah-olah mereka bertransaksi dengan pihak ketiga independen di luar grup usaha tersebut. Prinsip ini menekankan konsistensi nilai

transaksi yang diukur dengan membandingkan transaksi antara pihak yang berafiliasi dengan pihak independen. Harga transfer antara pihak yang memiliki hubungan istimewa harus mencerminkan harga pasar yang wajar (Aviyonah, et al., 2009; Berger, 2016; OECD, 2017).

Menurut ALP, harga transfer seharusnya ditetapkan agar mencerminkan harga yang disepakati sebagaimana transaksi dilakukan oleh pihak yang tidak terkait yang bertindak secara bebas. Jika transaksi terjadi antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa, kondisi transaksi tersebut harus sama dengan transaksi antara pihak independen. Ketidaksesuaian ini dapat menyebabkan koreksi oleh otoritas fiskal (Harimurti, 2012).

Di Indonesia, ALP digunakan untuk menyebut prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Menurut Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Direktorat Jenderal Pajak No. S-153/PJ.04/2010 tentang Pedoman Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi, dinyatakan bahwa:

- a. Prinsip Kewajaran: Dalam kondisi transaksi afiliasi yang sama dengan kondisi transaksi independen, harga dan keberadaan transaksi afiliasi harus sama dengan transaksi independen yang menjadi pembanding. Jika kondisi transaksi berbeda, maka harga dan keberadaan transaksi afiliasi harus berbeda dengan nilai beda kondisi transaksi yang sama dengan nilai beda transaksi.
- b. Prinsip Kelaziman Usaha: Hasil dan keberadaan suatu transaksi afiliasi harus sama dengan hasil dan keberadaan transaksi independen dalam kelompok industri wajib pajak, jika kondisi transaksi afiliasi sama dengan kondisi rata-rata transaksi independen. Jika kondisi transaksi berbeda, maka harga dan keberadaan transaksi afiliasi harus berbeda dengan nilai beda kondisi transaksi yang sama dengan nilai beda transaksi.

Kurniawan (2015) menyatakan bahwa penggunaan ALP oleh OECD penting dalam menghadapi problematika transfer pricing karena:

- a. Prinsip ini memastikan bahwa perusahaan yang dipengaruhi hubungan istimewa berada dalam kondisi yang sama dengan perusahaan lainnya yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa, sehingga faktor-faktor yang menguntungkan atau merugikan dapat dihilangkan.
- b. ALP dapat diterapkan dalam berbagai kasus.
- c. ALP menyediakan perkiraan yang lebih mendekati cara kerja pasar terbuka”

4.4 Tahapan Analisis *Transfer Pricing*

Menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 22 Tahun 2013, “Tahapan pelaksanaan pemeriksaan *Transfer Pricing* mencakup (i) penentuan karakteristik usaha Wajib Pajak; (ii) pemilihan metode *Transfer Pricing*; (iii) penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Berdasarkan Pasal 3 ayat (2) PDJP 32/2011, mengatur bahwa metode kewajaran dan kelaziman usaha dilaksanakan dengan langkah-langkah sebagai berikut:

- 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 perundangundangan perpajakan yang berlaku.”

Dengan demikian berdasarkan uraian di atas, "Tahapan analisis *transfer pricing* menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 22 Tahun 2013, proses pemeriksaan *Transfer Pricing* meliputi beberapa tahap penting, yaitu:

(i) Penentuan Karakteristik Usaha Wajib Pajak. Dilakukan melalui analisis fungsi, aset, dan risiko (FAR), yang terdiri dari:

- Analisis Fungsi: Penilaian terhadap fungsi utama perusahaan seperti desain, pengolahan, perakitan, penelitian, pengembangan, pelayanan, pembelian, distribusi, pemasaran, promosi, transportasi, dan keuangan.
- Analisis Aset: Evaluasi terhadap jenis aset yang digunakan atau akan digunakan, seperti tanah, bangunan, peralatan, dan harta tidak berwujud.
- Analisis Risiko: Penilaian risiko transaksi antar pihak.

Langkah-langkah dalam analisis FAR meliputi pengumpulan informasi umum Wajib Pajak, identifikasi fungsi, aset, dan risiko, serta alokasi risiko di antara pihak afiliasi.

(ii) Pemilihan Metode *Transfer Pricing*. Berdasarkan PMK 22/2020, PMK 213/2016, PDJP 22/2013, dan PDJP 32/2011, pemilihan metode terdiri dari:

- Identifikasi Ketersediaan Pembanding: Menggunakan data pembanding internal dan/atau eksternal yang relevan.
- Penentuan Metode *Transfer Pricing*: Berdasarkan fakta dan kondisi tested party, memilih metode yang paling sesuai (the most appropriate method), dengan mempertimbangkan kelebihan, kekurangan, dan kesesuaian metode.

Metode-metode yang dapat digunakan antara lain: Metode Perbandingan Harga (CUP), Metode

Harga Penjualan Kembali (RPM), Metode Biaya Plus (CPM), Metode Pembagian Laba (PSM), Metode Laba Bersih Transaksional (TNMM)

(iii) Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha. Menurut Pasal 8 ayat (1) dan (2) PMK 22/2020, prinsip ini diterapkan untuk menentukan harga transfer wajar dengan membandingkan kondisi dan indikator harga transaksi afiliasi dengan transaksi independen yang sebanding. Langkah-langkah meliputi:

- Analisis Kesebandingan: Menggunakan data internal dan/atau eksternal untuk memastikan kesebandingan.
- Penentuan Pembanding: Memilih data yang akurat dari sumber internal atau eksternal.
- Peningkatan Kesebandingan: Menggunakan kriteria pencarian, seleksi manual, data beberapa tahun, dan penyesuaian kesebandingan.
- Penentuan Harga atau Laba Wajar: Membandingkan harga atau laba transaksi afiliasi dengan harga atau laba pembanding yang sesuai dengan metode yang dipilih.

Penerbitan Peraturan Menteri Keuangan No. PMK-213/PMK.03/2016 mengatur jenis dokumen dan informasi tambahan yang wajib disimpan oleh Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Aturan ini merupakan bagian dari adopsi 15 Rencana Aksi OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project. Peraturan ini mulai berlaku untuk tahun pajak 2017 dan berdasarkan dua ketentuan hukum utama:

- Pasal 3 ayat (6) dan Pasal 28 ayat (11) UU No. 28 Tahun 2007 (Perubahan Ketiga atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan).
- Pasal 10 ayat (2) PP No. 74 Tahun 2011 (Tata Cara Pelaksanaan Hak

dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan).”

PMK-213/2016 menekankan pentingnya proses penyelenggaraan dan penyimpanan dokumen terkait transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Selain itu, peraturan ini mengharuskan pelampiran jenis dokumen baru dalam laporan Surat Pemberitahuan (SPT).

5. KESIMPULAN

Penerapan ketentuan *arm's length principle* (prinsip kewajaran) dalam transaksi afiliasi, melibatkan tiga langkah pembuktian utama: Langkah pertama Pembuktian Eksistensi Aktivitas Jual Beli dan Tujuannya, adalah membuktikan adanya aktivitas jual beli antara suatu perusahaan dan perusahaan afiliasi, serta tujuan dari transaksi tersebut. Pembuktian ini dilakukan dengan mengecek seluruh dokumen terkait transaksi, termasuk *purchase agreement*, bukti pembayaran, laporan audit, dan dokumentasi *transfer pricing*. Langkah kedua Pembuktian Manfaat Ekonomi (*Economical Benefit*), adalah membuktikan bahwa transaksi tersebut memberikan manfaat ekonomi yang nyata bagi perusahaan. Langkah ketiga Pengujian Kewajaran Harga atau Laba, adalah melakukan pengujian terhadap kewajaran harga atau laba dari transaksi barang berwujud tersebut.

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) perlu menyediakan pedoman bagi Wajib Pajak dalam bentuk peraturan atau *policy brief* yang membantu menentukan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, khususnya pada transaksi afiliasi jual beli yang sering dilakukan oleh perusahaan multinasional. Pedoman ini harus menjelaskan cara menentukan harga atau laba yang wajar, memilih pembanding yang andal, serta melakukan penyesuaian dalam menentukan pembanding. Selain itu, DJP diharapkan melakukan sosialisasi atas pedoman yang diterbitkan agar dapat diikuti dengan baik oleh Wajib Pajak,

konsultan, dan otoritas terkait. Sosialisasi ini penting untuk memastikan bahwa semua pihak memahami dan menerapkan pedoman tersebut secara konsisten dan sesuai aturan.

6. UCAPAN TERIMA KASIH

Saya ingin mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada Institut Teknologi Harapan Bangsa yang telah memberikan dukungan penuh selama proses penelitian dan penulisan jurnal ini. Tanpa bantuan dan fasilitas yang disediakan oleh universitas, penelitian ini tidak akan berjalan dengan lancar.

DAFTAR PUSTAKA

- Avi-Yonah, R. S., Clausen, K. A., & Durst, M. C. (2009). Allocating business profits for tax purposes: A proposal to adopt a formulary profit split. *Florida Tax Review*.
- Berger, R. S. (2016). Transfer pricing considerations for intra-group services: a study of specific challenges which have caused disputes between taxpayers and tax authorities from a transfer pricing and international tax perspective (Disertasi, The School of Accountancy, University of the Witwatersrand). Diakses dari website <http://wiredspace.wits.ac.za/bitstream/handle/10539/19406/Masters%20Research%20Report%20FINAL%202015.pdf?sequence=1>.
- Darussalam, & Septriadi, D. (2008). Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan (Darussalam & D. Septriadi (eds.)). DANNY DARUSSALAM Tax Center.
- Eden, L. (2003). Taxing multinationals: Transfer pricing and corporate income taxation in North America.

- Canada: University of Toronto Press.
- Fuadah, L. (2008) Analisa transaksi-transaksi yang terjadi dalam masalah transfer pricing pada kasus PT. Asian Agri di Indonesia. *Jurnal Keuangan dan Bisnis*.
- Gunadi. (2007). Pajak Internasional. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ikatan Akuntan Indonesia. (2010). Standar Akuntansi Keuangan PSAK No. 7 tentang Pengungkapan Pihak-Pihak Berelasi. Jakarta.
- Hutabarat, I. V. P. (2012). Analisis Implementasi Kebijakan Transfer Pricing Documentation Antar Perusahaan Yang Memiliki Hubungan Istimewa (Skripsi, Universitas Indonesia). Diakses dari website <http://lib.ui.ac.id/file?file=digital/20320254-SIndri%20Putri%20Victris%20Hutabarat.pdf>
- Kurniawan, A. M. (2015). Transfer Pricing untuk kepentingan pajak.pdf (Maya (ed.)). Andi Yogyakarta.
- OECD. (2013). Action plan on base erosion and profit shifting. [Adobe Digital Editions version]. Doi: 10.1787/9789264202719.
- OECD. (2013). Addressing base erosion and profit shifting. [Adobe Digital Editions version]. Doi: 10.1787/9789264192744.
- OECD. (2017). OECD transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations 2017. [Adobe Digital Editions version]. Doi: 10.1787/tpg-2017.
- Ompusunggu, Arles P. (2011). Cara Legal Siasati Pajak. Penerbit Pustaka Swara, Jakarta.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016 Tahun 2016 tentang Jenis Dokumen Dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya.
- Santoso, I. (2004). Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing dari Perspektif Perpajakan Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* Vol. 6, No. 2, Nopember 2004: hal: 123-139.
- Santoso, Y. I. (2020). Dirjen Pajak Angkat Bicara Soal Kerugian Rp 68,7 Triliun Dari Penghindaran Pajak. *Kontan.Co.Id*, November. <https://nasional.kontan.co.id/news/dirjen-pajak-angkat-bicara-soal-kerugian-rp-687-triliun-dari-penghindaran-pajak>
- Setiawan, H. (2014). Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara. *Jurnal*.
- Undang-undang (UU) Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- Yuniasih, N.W., N.K. Rasmini, dan M.D. Wirakusuma. (2012). Pengaruh Pajak dan Tunneling Incentive pada Keputusan Transfer Pricing Perusahaan Manufaktur yang Listing di Bursa Efek Indonesia. *Simposium Nasional Akuntansi*.
- Zain, M. (2008). Manajemen Perpajakan. Edisi 3. Cetakan Kedua. Salemba Empat. Jakarta.