

**Penerapan *Arm's Length Principle* dalam Praktik
Abuse of Transfer Pricing Perusahaan Multinasional di Indonesia**

Mega Indah Permata Sari
Fatma Ayu Husnasari
megaindahpermatasari@gmail.com

Submit: 03-05-2022; Review: 26-09-2022; Terbit: 24-12-2022

Abstract

Abuse of Transfer Pricing practice between Multinational Companies is very detrimental especially in taxation aspects. To prevent or settle such practice OECD issues ALP. However, the implementation of ALP are differs between states which could leads to International Double Taxation problems. This is what encourages this legal research in order to find solutions that can be done to deal with these problems. The approach of this legal research is the Law enforcement approach, conceptual approach and comparative approach. This legal found that to prevent and resolve the Abuse of Transfer Pricing, the application of the Arm's Length Principle was supplemented by a Bilateral or Unilateral Agreement between countries. In addition, it was also found that the technical rules of Arm's Length Principle in Indonesia is more complex than the OECD.

Keywords : *Transfer Pricing; Arm's Length Principle; Advance Pricing Agreement; Mutual Agreement Procedure*

Abstrak

Praktek *abuse of transfer pricing* dalam tansaksi bisnis antar Perusahaan Multinasional yang memiliki hubungan istimewa sangat merugikan negara terutama dalam penarikan pajak. Untuk menyelesaikan maupun mencegah praktik tersebut, Organization for Economic Cooperation and Development (*OECD*) menerapkan aturan mengenai *arm's length principle*. Prinsip tersebut sudah diadopsi oleh United Nation maupun negara-negara lain di dunia, begitu pula Indonesia. Namun dalam penerapan *arm's length principle* seringkali berbeda pada satu negara dengan negara lainnya, sehingga hal tersebut dapat menimbulkan pajak berganda internasional atau merugikan wajib pajak. Hal ini yang mendorong untuk dilakukan penelitian hukum demi mencari penjelasan dan solusi yang dapat dilakukan untuk menangani permasalahan tersebut. Pendekatan yang dilakukan dalam penelitian hukum ini adalah pendekatan perundang-undangan, pendekatan konseptual dan pendekatan komparatif. Penelitian hukum ini menghasilkan temuan bahwa untuk mencegah dan menyelesaikan *abuse of transfer pricing*, penerapan *arm's length principle* dilengkapi dengan perjanjian bilateral antar negara. Dalam hukum Indonesia, perjanjian tersebut tidak hanya berupa perjanjian bilateral, namun dapat pula berupa perjanjian unilateral. Selain

itu ditemukan pula bahwa pengaturan teknis *arm's length principle* di Indonesia lebih kompleks dibandingkan dengan *OECD*.

Kata Kunci : *Transfer Pricing; Prinsip Kewajaran dan Kelaziman; Advance Pricing Agreement; Mutual Agreement Procedure*

Pendahuluan

Perkembangan globalisasi dalam bidang ekonomi mendorong peningkatan transaksi lintas batas dan perkembangan perusahaan multinasional. Kemudahan perusahaan multinasional untuk melakukan ekspansi bisnis tentu dipengaruhi dengan semakin berkurangnya kompleksitas peraturan investasi yang diterapkan oleh negara-negara dalam sistem hukum nasionalnya.

Brigham dan Houston menyatakan bahwa salah satu alasan yang mendorong muncul perusahaan multinasional adalah untuk menghindari peraturan pemerintah atau kebijakan lebih khususnya dalam perpajakan¹. Misalnya, Starbucks United Kingdom (UK) di Inggris. Semenjak tahun 2008 Starbucks UK juga beralih bahwa telah mengalami kerugian sebesar

112 juta poundsterling atau sebesar 7 miliar rupiah. Pada laporan tahunannya Starbucks UK justru mengaku memperoleh keuntungan besar selama tiga tahun dalam periode 2008-2010 dengan jumlah mencapai 1,2 triliun poundsterling kepada investor di Amerika Serikat. Starbucks UK menggunakan alasan kerugian tersebut untuk tidak membayar pajak perusahaan kepada negara Inggris. Perusahaan tersebut bahkan hanya membayar pajak perusahaan sebesar 8.6 juta poundsterling selama 14 tahun masa beroperasinya di Inggris.²

Situasi seperti ini terjadi akibat praktik transfer *pricing* sebagai strategi yang diterapkan oleh perusahaan multinasional untuk menentukan harga dari transaksi lintas batas yang mereka lakukan

¹Adrian Sutedi, 2013, *Hukum Pajak*, Cetakan ke-2, Bandung: Sinar Grafika, hlm 122

² Hadi Setiawan, "Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara" 2013. Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan Republik Indonesia diakses 9 Februari 2022 [Badan Kebijakan Fiskal - Detail Kajian \(kemenkeu.go.id\)](https://www.kemenkeu.go.id/)

antar anggota kelompok korporasi baik pada transaksi barang, jasa, harta tak berwujud, atau pun transaksi finansial yang dilakukan oleh perusahaan

Selain pengertian transfer pricing, terdapat dua kelompok transaksi dalam transfer pricing yang juga perlu dipahami antara lain adalah intra-company dan inter-company. Intra-company transfer pricing adalah praktik transfer pricing yang dilakukan antar divisi dalam satu perusahaan. Sedangkan inter-company transfer pricing adalah praktik transfer pricing yang dilakukan antara dua perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, transaksinya sendiri dapat dilakukan secara domestik, maupun internasional³. Transfer pricing yang dilakukan oleh sesama perusahaan lokal tidak terlalu menimbulkan permasalahan, sebab pemerintah akan tetap memperoleh yurisdiksi atau hak dalam menarik pajak dari perusahaan yang mendapatkan keuntungan dalam praktik ini. Transfer Pricing akan

berpotensi merugikan apabila hal tersebut dilakukan oleh perusahaan multinasional, sebab dalam hal ini negara akan berpotensi merugi akibat pengalihan pajak yang akan terjadi melalui pengalihan atau manipulasi keuntungan.

Transfer pricing yang digunakan untuk motif pajak sengaja diterapkan oleh perusahaan multinasional dengan merelokasi penghasilan globalnya pada negara dengan pajak rendah dan menggeser biaya-biaya dalam jumlah yang lebih besar ke negara yang memiliki pajak tinggi, hal yang demikian itu disebut Abuse of Transfer Pricing (selanjutnya disebut ATP).

Kasus PT. Adaro Indonesia misalnya, Adaro membuat perjanjian dibawah tangan dengan anak perusahaannya, Jasa Coaltrade International Pte Ltd (Coaltrade), yang mengatur bahwa Adaro menjual batubara berkalori tinggi kepada anak perusahaannya tersebut dengan harga tetap di bawah harga batubara internasional. Perjanjian yang tersebut tentu menguntungkan Coaltrade, terlebih lagi Coaltrade kemudian menjual batubara tersebut

³ *Ibid*

berdasarkan harga internasional. Menurut perjanjian baru yang dibuat antara dua perusahaan tersebut bahkan sejak Oktober 2005 telah menetapkan bahwa Coaltrade setiap tahunnya memiliki hak untuk membeli sampai dengan 10 juta ton batu bara dengan harga maksimal 32 dollar Amerika setiap ton dari Andaro. Padahal saat itu, pada akhir tahun 2007, harga batubara telah merambah sampai 95 dollar Amerika setiap ton-nya.⁴

Batubara tersebut kemudian di jual di bawah harga umum, yang tentu akan berdampak pada laporan keuangan Adaro yang seakan merugi. Cara tersebut dijadikan alasan untuk menghindari pajak perusahaan dan meningkatkan keuntungan grup perusahaan milik pemegang saham. Kasus Adaro ini tidak dapat diselesaikan saat itu sebab Pemerintah kesulitan dalam mencari bukti transfer pricing yang dilakukan Adaro, serta belum adanya

⁴ Ahmad Munjin, 2008 “*Adaro Sebuah Contoh Buruk*”. Inilah.Com, Juni. Diakses pada 23 Maret 2022 <http://m.inilah.com/news/detail/32798/adaro-sebuah-contoh-buruk>.

payung hukum yang jelas mengenai ATP.

Choi (*et.al*) memperkirakan 60% transaksi perdagangan di Amerika melibatkan *transfer pricing* antar perusahaan afiliasi. Perkembangan transaksi afiliasi menimbulkan permasalahan perpajakan antar Negara ⁵. Namun hingga saat ini *transfer pricing* belum dikategorikan sebagai tindak pidana. Bernard dan Weiner menyatakan, bahwa *transfer pricing* dapat dipakai untuk mengatur jumlah laba dari beberapa perusahaan dalam satu grup yang berada di beberapa wilayah yurisdiksi perpajakan kecuali dilarang oleh Undang-Undang. Hal ini menunjukkan bahwa secara hukum, apabila tidak diatur dalam Undang-Undang bahwa *transfer pricing* merupakan tindak pidana, maka praktik tersebut bukan merupakan tindakan yang salah⁶.

Dalam sistem Perundang-Undangan Indonesia, Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 36

⁵ *Ibid*, hlm 131

⁶ *Ibid*, hlm 133

Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut UU PPh) atau Undang-Undang No. 8 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 42 Tahun 2009 tentang Pajak Pertambahan Nilai (selanjutnya disebut UU PPN) tidak menyebutkan atau menggolongkan *transfer pricing* sebagai tindak pidana.

Selanjutnya, pemerintah Indonesia memberlakukan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-22/PJ/2013 tentang pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Memiliki Hubungan Istimewa (selanjutnya disebut Peraturan Dirjen Pajak No.Per-22/PJ/2013) dan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 7/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pembentukan dan Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advanced Pricing Agreement/APA*) (selanjutnya disebut Peraturan Menteri Keuangan Nomor Nomor 7/PMK.03/2015).

Prinsip *ALP* merupakan aturan dasar penerapan *transfer pricing* dalam suatu standar internasional untuk menentukan harga transfer

yang ditujukan untuk keperluan pajak seperti yang diatur dalam *Article 9 Organization for Economic Cooperation and Development Model Convention with Respect to Taxes on Income and Capital* (selanjutnya disebut *OECD Model Tax Convention*) dan *Article 9 United Nation Double Taxation Convention Double Taxation Convention for Developed and Developing Countries* (selanjutnya disebut *UN Double Tax Convention*), namun penerapan prinsip ini berbeda di setiap negara, begitu pula di Indonesia.

Pada penerapannya, *Arm's Length Principle* meskipun melalui *APA* dapat menimbulkan permasalahan baik *Government to Government* atau otoritas pajak negara-negara terkait maupun permasalahan kepastian hukum dan perlindungan wajib pajak itu sendiri seperti contohnya penghindaran pajak maupun kemungkinan adanya pajak berganda internasional.⁷

⁷ Hani Sri Mulyani, Endah Prihartini, Dadang Sudirno, 2020, Analisis Keputusan Transfer Pricing Berdasarkan Pajak, Tunneling dan Exchange Rate, *Jurnal Akuntansi dan Pajak* 20 (2) : 179

Beranjak dari latarbelakang tersebut, maka dapat dirumuskan permasalahan yang harus dianalisis sebagai berikut:

- 1) Karakteristik *Arms' Length Principle* dalam mencegah praktik *abuse of transfer pricing*.
- 2) Implementasi *Arms' Length Principle* dalam Peraturan Perundang-Undangan di Indonesia terkait upaya mencegah praktik *Abuse of Transfer Pricing*.

Metode Penelitian

Metode penelitian yang digunakan adalah yuridis normatif dengan menggunakan pendekatan perundangan-undangan, pendekatan konsep, dan pendekatan komparatif. Dimana akan menganalisis praktik penyalahgunaan *transfer pricing* Perusahaan Multinasional di Indonesia berdasarkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman.

Hasil dan Pembahasan

Karakteristik *Arms' Length Principle* Dalam Mencegah Praktik *Abuse Of Transfer Pricing*.

Dilihat dari praktiknya *ATP* dapat dikategorikan sebagai praktik *tax avoidance* maupun *tax evasion*. *Tax avoidance* merupakan upaya menghindari pajak dengan memanfaatkan celah-celah aturan perpajakan.⁸ *Tax avoidance* pada prinsipnya bukan merupakan sesuatu tindakan ilegal atau dilarang Peraturan Perundang-Undangan, namun kelemahan peraturan disalahgunakan untuk hal yang merugikan negara. Pada prinsipnya, belum ada aturan hukum yang melarang praktik *transfer pricing*. Namun, ketika praktik tersebut berpotensi merugikan negara, negara diberikan hak untuk menyelesaikan permasalahan tersebut. Berdasarkan hal tersebut *ATP* dapat dikategorikan dalam *tax avoidance*.

Disisi lain *transfer pricing* dapat pula dikategorikan sebagai *tax evasion*. *Tax evasion* merupakan tindakan penghindaran pajak dengan

⁸ *Ibid*, hlm. 180

melanggar peraturan yang ada, contohnya tidak memberikan dokumen maupun memalsukan laporan keuangan untuk menghindari pajak. Baik sebagai *tax evasion* maupun *tax avoidance* penerapan *ATP* yang berpotensi merugikan negara harus dicegah, untuk itu *OECD* merumuskan mekanisme *ALP* untuk menentukan harga ukur yang dimaksud sehingga penerapan *ATP* dapat dicegah.

ALP sendiri merupakan prinsip dalam menangani suatu permasalahan pajak internasional yang pertama kali muncul dalam *Article 9 Paragraph 1 of OECD Model Tax Convention* yang memperbolehkan negara untuk melakukan koreksi untuk pertama kalinya (*primary adjustment*) terhadap transaksi perusahaan terafiliasi yang diduga merugikan negara.

Pasal tersebut menyatakan bahwa apabila terdapat hubungan komersil antara perusahaan dengan kriteria; 1) Suatu perusahaan di negara anggota yang turut berpartisipasi secara langsung maupun tidak langsung dalam

kegiatan manajemen, kontrol atau modal dari perusahaan lain yang berada di negara anggota lain; atau 2) Orang yang sama turut berpartisipasi secara langsung maupun tidak langsung dalam kegiatan manajemen, kontrol atau modal dari perusahaan lain yang berada di negara anggota lain; Hubungan komersial tersebut memperjanjikan hal-hal yang berbeda apabila perjanjian tersebut dilakukan antara perusahaan yang tidak memiliki hubungan seperti yang disebutkan, yang mana hal-hal yang diperjanjikan tersebut mengakibatkan laba yang seharusnya didapat dan dikenakan pajak tidak didapatkan.

Berdasarkan pasal tersebut negara dalam hal ini diberikan hak untuk melakukan penyesuaian untuk pertama kalinya atau *primary adjustment* menggunakan *comparable analysis* atau analisa yang membandingkan keuntungan transaksi yang mungkin menimbulkan pajak antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa atau terafiliasi.⁹

⁹ Ilham Hidayah Napitupulu, Anggiat Situngkir, Chairunnisa Arfanni, 2020,

Tolak ukur yang digunakan dalam *comparable analysis* ini adalah harga, laba atau keuntungan, atau keadaan-keadaan lain dari transaksi sejenis yang dilakukan antara perusahaan independen, atau dikenal dengan *ALP*. Menurut *Paragraph 2 Commentaries of Article 9 OECD Model Tax Convention* kesesuaian keuntungan yang dicari mengacu pada kondisi yang akan diperoleh antara perusahaan independen dalam transaksi yang sebanding dan keadaan yang sama, *ALP* menerapkan pendekatan yang memperlakukan anggota kelompok Perusahaan Multinasional sebagai entitas terpisah dari bisnis tunggal terpadu dalam Perusahaan Multinasional tersebut. Pendekatan ini dilakukan melalui perhatian yang difokuskan pada sifat dari transaksi antara anggota dan apakah kondisi tersebut akan berbeda dari kondisi yang akan diperoleh dalam transaksi yang melibatkan perusahaan lain yang independen.

Pengaruh Transfer Pricing Dan Profitabilitas Terhadap Tax Avoidance, *Jurnal Akuntansi Kajian Akuntansi* 21 (2) : 128

Berdasarkan rumusan tersebut, maka dapat ditarik benang merah bahwa pengertian *ALP* merupakan harga atau laba yang akan didapatkan atas transaksi yang dilakukan oleh pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa atau perusahaan independen. Dari harga tersebut ditentukan oleh kekuatan pasar, sehingga transaksi yang terjadi tersebut akan menimbulkan harga pasar yang wajar. Harga pasar inilah yang akan digunakan tolak ukur oleh pihak berwenang untuk menentukan apakah suatu perusahaan yang memiliki hubungan istimewa melakukan praktik *ATP*. Selain pengertian diatas, dapat disimpulkan bahwa berdasarkan pada pengertian *Article 9 of OECD Model Tax Convention* karakteristik utama *ALP* adalah; 1) sebagai mekanisme kontrol hubungan istimewa, 2) digunakan untuk menghindari timbulnya Pajak Berganda, 3) penerapan harga wajar dalam transaksi internasional.

Prinsip ini juga di adaptasi oleh Perserikatan Bangsa-Bangsa (PBB) dengan beberapa penyesuaian untuk mengakomodir penyelesaian dua

permasalahan utama dalam perpajakan internasional yakni pengenaan pajak dalam setiap yurisdiksi negara dan pajak berganda internasional.¹⁰

Pada perusahaan yang memiliki hubungan istimewa sebagaimana diatur dalam *Article 9 OECD Model Tax Convention*, seringkali menimbulkan permasalahan mengenai hak pajak yang diterima dalam setiap yurisdiksi negara. Hal tersebut dapat terjadi sebab dengan hubungan istimewa perusahaan dapat menerapkan kebijakan bisnis untuk memperoleh suatu keuntungan yang mengakibatkan kekurangwajaran pelaporan-akibat kerugian yang sengaja dibuat-melalui pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan biaya dan/ atau pada suatu transaksi dari satu pihak ke pihak lainnya. Hal ini ditujukan agar seolah-olah salah satu perusahaan yang biasanya terletak di suatu negara dengan tarif pajak tinggi mengalami kerugian, sehingga tidak membayar pajak dari yurisdiksi negara yang dimaksud. Hal tersebut tentunya akan

menguntungkan anggota perusahaan secara keseluruhan.

Pengenaan objek pajak yang seringkali hilang adalah pajak penghasilan. Objek pajak penghasilan sendiri dibedakan menjadi objek pajak penghasilan dalam arti sempit dan dalam arti luas. Objek pajak penghasilan dalam arti sempit terdiri dari gaji, keuntungan, honorarium dan sebagainya, sedangkan objek pajak dalam arti luas adalah setiap hal yang diterima wajib pajak yang dapat menambah kemampuan ekonomisnya¹¹. Kegiatan *transfer pricing* dalam negara anggota perusahaan terjadi tidak hanya berputar pada jual beli, royalti, paten, namun juga transaksi lainnya yang menghasilkan keuntungan dapat dikatakan sebagai objek pajak penghasilan dalam arti luas. Berdasarkan hal tersebut, maka apabila suatu perusahaan yang tidak mendapatkan keuntungan atau merugi akibat dari transaksi

¹⁰ *Ibid*, hlm 128.

¹¹ Y.B. Sigit Hutomo, 2009, *Pajak Penghasilan Konsep dan Aplikasi Berdasarkan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Beserta Peraturan Pelaksanaannya*, Disertasi, Program Doktor Ilmu Hukum, Yogyakarta: Universitas Atma Jaya, hlm 29.

hubungan istimewa dalam laporan keuangannya, tidak akan dikenakan pajak penghasilan, sebab objek pajak penghasilan tidak ada.

ALP sebagai mekanisme kontrol hubungan istimewa, akan meminimalisir kemungkinan terjadinya pergeseran maupun manipulasi harga yang menyebabkan kondisi seakan-akan salah satu perusahaan anggota merugi serta kemungkinan dilakukannya penghindaran pajak.

Dalam penerapannya, pemerintah akan melakukan *primary adjustment*. Permasalahan akan timbul apabila dua yurisdiksi menerapkan *primary adjustment* pada dua objek pajak yang sama, atau yang disebut pajak berganda internasional. Tentu hal ini akan merugikan subjek pajak. *Article 9 OECD Model Tax Convention* menjelaskan bahwa apabila negara anggota memasukkan laba perusahaan yang ada di negaranya and mengenakan pajak atas laba tersebut, dimana laba yang sama dari perusahaan tersebut di negara lain telah dikenakan pajak pula sesuai dengan pajak yang akan timbul atas

laba dari transaksi perusahaan yang tidak terafiliasi, maka negara lain tersebut harus melakukan koreksi penyesuaian atas jumlah pajak yang dikenakan pada laba tersebut. Berdasarkan aturan tersebut untuk menanggapi *primary adjustment* suatu negara, *OECD Model Tax Convention* mensyaratkan negara lain untuk melakukan koreksi setimpal atas koreksi pertama yang dimaksud agar terjadi kesesuaian penarikan pajak sehingga tidak akan terjadi pajak berganda internasional. Baik dalam *OECD Model Tax Convention* maupun *UN Double Taxation Convention* diatur mengenai saling koreksi yang dilakukan antar negara yang bersangkutan, bahkan apabila dianggap perlu, otoritas perpajakan yang berwenang di negara-negara tersebut dapat melakukan koordinasi dalam penerapan pajak melalui *mutual agreement*. Perjanjian inilah yang nantinya berfungsi sebagai instrumen yang dapat mencegah pajak berganda internasional dan sebagai payung hukum yang memberikan kepastian kepada subjek pajak. Selain itu, perjanjian ini juga

memiliki tujuan mencegah timbulnya pengelakan pajak, pertukaran informasi dan penyelesaian sengketa di dalam penghindaran perjanjian pajak berganda.¹²

Selanjutnya, untuk menetapkan harga transfer sesuai harga wajar yang dimaksud sebelumnya, diperlukan metode khusus. Metodologi penerapan harga transfer tidak ada perbedaan dalam *OECD Model Tax Convention* dan *UN Double Taxation Convention*. Kedua *Model Convention* tersebut membagi metodologi menjadi dua, yakni “*traditional transaction methods*” dan “*transactional profit methods*”.

Traditional transaction methods dianggap sebagai cara yang paling langsung yang menentukan apakah kondisi dalam hubungan komersial dan keuangan antara perusahaan dengan hubungan istimewa menerapkan *ALP*. Hal ini karena perbedaan dalam harga transaksi terkontrol dikendalikan dari harga dalam transaksi yang tidak terkontrol

yang biasanya dapat ditelusuri langsung ke hubungan komersial dan *cash flow* yang dibuat atau diterapkan antara perusahaan, dan *ALP* dapat dibentuk dengan langsung mengganti harga dalam transaksi yang terkendali sesuai dengan harga transaksi pasar. Sedangkan dalam hal *transactional profit methods* didasarkan pada perkiraan pembagian keuntungan yang maksimal akan terwujud dari transaksi antar anggota perusahaan.

Untuk menentukan metode *transfer pricing* tersebut juga diperlukan standar untuk melakukan perbandingan. Analisa perbandingan tersebut dapat diterapkan dengan memilih pembanding yang tepat dengan melihat karakter ekonomi dari situasi yang dibandingkan. Sebanding berarti bahwa tidak ada perbedaan antara situasi yang dibandingkan yang secara material dapat mempengaruhi kondisi transaksi yang sedang diperiksa dalam metodologi (misalnya harga atau margin).

Karakteristik kesebandingan dari suatu transaksi perusahaan baik transaksi yang mengikuti harga pasar

¹² Anisa Susanti, 2018, *Determinants Of Transfer Pricing Decisions In Indonesia Manufacturing Companies*, *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia* 22 (2) : 89

maupun transaksi yang terkontrol antara perusahaan terafiliasi berdasarkan *Model Tax Convetion* dan *UN Double Taxation Convention* didasarkan pada beberapa hal antara lain¹³:

- 1) Karakteristik properti atau layanan yang ditransfer dimana hal harta berwujud, harus diperhatikan fitur fisik, kualitas, kehandalan, ketersediaan dan volume pasokan, dalam hal jasa, perlu dilihat sifat dan jangkauan jasa tersebut, dalam hal harta tak berwujud, harus diperhatikan transaksinya dan tipe bentuk hartanya, durasi dan tingkat perlindungannya serta keuntungan yang mungkin akan didapat atas penggunaan harta tersebut. Hal ini perlu untuk menentukan nilai objek tersebut dalam pasar¹⁴.
- 2) Analisa fungsi bisnis untuk memperoleh pemahaman tentang operasi suatu perusahaan dengan perusahaan yang terkait dan peran masing-masing pihak untuk transaksi yang

dikendalikan. Lebih berharga fungsi-fungsi, aset dan risiko, semakin besar *remunerasi ALP* diharapkan.

- 3) Klausula dalam kontrak yang menentukan tidak hanya alokasi risiko antara para pihak, tetapi juga untuk persyaratan pembayaran, kondisi pengiriman, komitmen untuk membeli jumlah tertentu, dan sebagainya.
- 4) Keadaan ekonomi pada negara wajib pajak dengan industri yang sama, serta posisi pasar pelaku usaha dan keadaan ekonomi sekitarnya perlu dipertimbangkan.
- 5) Strategi bisnis yang digunakan tergantung pada karakteristik struktural dari suatu industri yang ada pada perusahaan tersebut.

Standar untuk menentukan karakter kesebandingan dalam *comparability method* diatas juga diterapkan di Australia dan Malaysia. Setelah ditemukan perusahaan pembanding, maka yang akan dianalisa selanjutnya adalah metode *Transfer pricing* yang sesuai untuk

¹³ *Ibid*, hlm. 91

¹⁴ *Ibid*, hlm. 92

diterapkan. *OECD* maupun *UN* tidak mengatur dan memberikan hak sepenuhnya kepada masing-masing yurisdiksi untuk menentukan mengenai metode manakah yang paling tepat untuk menentukan harga transfer dalam setiap transaksi. Namun, sehubungan dengan hak penerapan *ALP* diberikan kepada setiap negara, dalam prakteknya penerapan prinsip ini juga seringkali berbeda pada satu negara dan negara lain. Perbedaan ini terjadi sebab adanya perbedaan pengaturan *OECD Model Tax Convention* dan *Model UN Double Taxation Convention*. Salah satu penyebab perbedaan tersebut adalah perbedaan asas pengenaan pajak yang diterapkan. Seperti yang diketahui bahwa asas utama yang dijadikan landasan pengenaan pajak dalam pajak internasional. *OECD Model Tax Convention* menerapkan asas domisili dalam menentukan pengenaan pajak. Sedangkan dalam *Model UN Double Taxation Convention* asas yang diterapkan adalah asas sumber. Perbedaan dapat kita lihat dalam *Article 7* mengenai *Business Profit* dari kedua *Model Convention*.

OECD Model Tax Convention lebih memperhatikan tentang unsur subjek pajaknya, dimana setiap perusahaan yang berada pada negaranya dapat dikenakan pajak terhadap laba bisnis kecuali laba perusahaan tersebut didapatkan dari negara lain dimana perusahaan lain yang menjadi mitra bisnis tersebut terbentuk sesuai standar perusahaan permanen dalam *Article 5* di negara yang kedua. Namun menurut pasal ini, pengenaan pajak oleh negara lain pun tetap dapat dikoreksi oleh negara pertama. Hal ini berbeda dengan *UN Double Taxation Convention* dimana, yang menjadi fokus utama adalah dari mana penghasilan itu didapatkan. Tidak dipikirkan apakah penghasilan tersebut didapatkan dari perusahaan berbentuk permanen di negara tersebut, atau hanya sekedar transaksi menguntungkan tanpa memperhatikan dibentuk atau tidakkah perusahaan dinegara tersebut.

Meskipun penerapan prinsip *ALP* ini memiliki perbedaan, karakter-karakter, *ALP* tetap berlaku secara umum dan tidak dapat terlepas dalam penerapannya. Apabila

terdapat perbedaan pengenaan pajak, negara-negara terkait dapat melakukan perjanjian internasional untuk menghindari pajak berganda internasional.

Implementasi *Arms' Length Principle* dalam Upaya Mencegah Praktik *Abuse of Transfer Pricing*.

Indonesia memang bukan negara anggota OECD dan juga tidak mengikatkan diri dengan *OECD Model Tax Convention* maupun *UN Double Taxation Convention*, namun dalam menangani praktik *ATP* Indonesia mengadopsi *ALP* dengan beberapa modifikasi dalam hukum perpajakan nasionalnya. Pada hukum Nasional Indonesia *ALP* disebut sebagai Prinsip Kewajaran dan Kelaziman sesuai yang diatur dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh yang mengatur bahwa apabila terdapat hubungan istimewa antar perusahaan, yang mengakibatkan kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan

kembali besarnya penghasilan dan/atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa.¹⁵

Demikian pula kemungkinan terdapat penyertaan modal secara terselubung, dengan menyatakan penyertaan modal tersebut sebagai utang maka Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan utang tersebut sebagai modal perusahaan. Penentuan tersebut dapat dilakukan, misalnya melalui indikasi mengenai perbandingan antara modal dan utang yang lazim terjadi di antara para pihak yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa atau berdasar data atau indikasi lainnya.

Pengaturan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha pada Pasal 18 ayat 3 UU PPh sangat identik dengan *ALP* yang menjadi dasar norma dalam *Article 9 paragraph (1) OECD Model Tax Convention* maupun *UN Double Taxation Convention*. Pasal 18 ayat 3 UU PPh

¹⁵ Lina Maulida, Agus Wahyudin, 2020, *Determinan Praktik Transfer Pricing dengan Firm Size* Sebagai Pemoderasi Pada Perusahaan Pertambangan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia, *Jurnal Akuntansi Bisnis*, 18 (2) : 220

mengatur mengenai kewenangan direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali harga transaksi yang terjadi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa apabila ada indikasi pengurangan atau pembebanan yang tidak semestinya pada transaksi yang dimaksud.

Hal ini sama dengan *ALP* yang memberikan kewenangan negara untuk melakukan *primary adjustment* pada transaksi-transaksi yang terjadi pada perusahaan terafiliasi melalui *comparable analysis*. Hal serupa juga diatur dalam Pasal 2 ayat (1) UU PPN.

Persamaan keduanya tercermin pada Pasal 18 ayat 3a UU PPh yang memiliki dasar yang sama dengan *Article 9 paragraph (2) OECD Model Tax Convention* maupun *UN Double Taxation Convention* yang bertujuan untuk memberikan kesempatan kepada negara-negara yang terlibat maupun memiliki yurisdiksi atas transaksi perusahaan terafiliasi yang dimaksud, sehingga tidak akan terjadi pengenaan pajak

berganda. Konsep yang termaktub dalam penormaan Pasal 18 ayat 3 dan 3a UU PPh dan Pasal 2 ayat (1) UU PPN dapat disimpulkan bahwa sebenarnya Indonesia telah menerapkan *ALP* dalam peraturan perundang-undangnya.¹⁶

Meskipun demikian ada beberapa perbedaan aturan hukum Indonesia dengan *OECD Model Tax Convention* maupun *UN Double Taxation Convention* dalam menerapkan *ALP*. Perbedaan mendasar ada pada asas pemungutan pajak yang diterapkan. Telah disebutkan sebelumnya bahwa *OECD Model Tax Convention* menganut asas domisili sebagai asas pemungutan pajak, sedangkan *UN Double Taxation Convention* menganut asas sumber dalam pemungutan pajaknya. Hal ini berbeda dengan Indonesia yang menganut ketiga asas perpajakan. Asas sumber dan asas domisili dapat ditemukan dari norma yang mengatur mengenai subjek pajak dan objek pajak dalam Pasal 2, Pasal 3 dan Pasal 4 UU PPh dan asas kewarganegaraan dapat dilihat dari

¹⁶ *Ibid*, hlm 221

pengecualian subjek pajak orang pribadi yang diatur dalam Pasal 3 jo Pasal 21 ayat 2 UU PPh.

Selain terkait asas penerapan, kriteria hubungan istimewa yang diatur oleh Indonesia juga lebih luas. Menurut Pasal 18 ayat (4) UU PPh hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sampai dengan ayat (3d), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila¹⁷:

- 1) “Wajib Pajak (WP) mempunyai penyertaan modal langsung maupun tidak langsung paling rendah 25 % ada WP lain; hubungan antara WP dengan penyertaan paling rendah 25% pada dua WP atau lebih; atau hubungan diantara dua WP atau lebih yang disebut terakhir;
- 2) WP menguasai WP lainnya atau dua atau lebih WP berada dibawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung;

¹⁷Kukuh Leksono S. Aditya, 2015, Analysis of Transfer Pricing as a Tax Avoidance and Proposed Suggestion to Prevent Its Disadvantages, *Jurnal Yuridika* 30 (1): 140

- 3) Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau kesamping atau sederajat.

Penjelasan Pasal 18 ayat (4) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan menyatakan :

- 1) Hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat juga terjadi karena penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi walaupun tidak terdapat hubungan kepemilikan;
- 2) Hubungan istimewa dianggap ada apabila satu atau lebih perusahaan berada di bawah penguasaan yang sama. Demikian juga hubungan di antara beberapa perusahaan yang berada dalam penguasaan yang sama tersebut.

Sedangkan untuk usaha pertambangan, penentuan hubungan istimewa berdasarkan ketentuan kontrak bagi hasil, kontrak karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan yang masih berlaku sampai dengan berakhirnya kontrak atau perjanjian kerjasama dimaksud. Dalam hal

kontrak bagi hasil, kontrak karya, atau perjanjian kerjasama perusahaan pertambangan tidak mengatur hal tersebut, maka penentuan hubungan istimewa dan kewajiban transaksi afiliasi Wajib Pajak tersebut ditentukan berdasarkan Pasal 18 ayat (4) dan Pasal 18 ayat (3) UU PPh, hal ini sesuai ketentuan Pasal 33a ayat 4 UU PPh.

Dengan demikian, suatu perusahaan dapat dikatakan memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain, tidak hanya terbatas apabila ada keterlibatan atau keterkaitan baik secara personal maupun lembaga secara langsung maupun tidak langsung dalam hal manajemen, kekeluargaan, kepemilikan maupun penyertaan modal namun juga hubungan secara kontraktual. Perbedaan penerapan *ALP* ini diterapkan demi mengkomodir kepentingan nasional Indonesia.

Selanjutnya, seperti yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa untuk menentukan metode *transfer pricing* yang tepat atas suatu transaksi dalam perusahaan yang memiliki hubungan

istimewa, terlebih dahulu otoritas pajak harus melakukan analisa kesebandingan. Analisa kesebandingan menurut Pasal 4a ayat 1 dan 2 Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 dapat dilakukan berdasarkan data pembanding eksternal (harga wajar atau laba wajar dalam transaksi sebanding oleh wajib pajak dengan perusahaan tanpa hubungan istimewa) dan data pembanding internal (harga wajar atau laba wajar dalam transaksi sebanding oleh wajib pajak lain dengan perusahaan tanpa hubungan istimewa).¹⁸

Menurut Pasal 4a ayat 3 Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 baik data pembanding eksternal dan internal harus memenuhi faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat kesebandingan. Karakteristik kesebandingan yang diatur dalam Lampiran I Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-22/PJ/2013 sama dengan yang diatur dalam *OECD Manual*

¹⁸ Yudi Ardianto, 2009, *Advance Pricing Agreement (APA) di Indonesia*, *Jurnal Ilmiah Management Bisnis*, 3 (9) : 187

dan *UN Manual on Transfer Pricing*. Namun, baik *OECD Model Tax Convention* maupun *UN Double Taxation Convention* tidak mengatur secara eksplisit mengenai legalitas data pembanding internal maupun eksternal.

Setelah ditentukan pembanding yang tepat, langkah selanjutnya adalah menentukan metode *transfer pricing* yang tepat. Dalam *OECD Model Tax Convention* maupun *UN Double Taxation Convention* tidak diatur mengenai metode apa yang paling tepat dalam menentukan harga transfer. Di Indonesia, melalui Pasal 11 ayat 2 Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 dikenal ada 5 metode *transfer pricing* antara lain metode perbandingan harga antara pihak yang independen (*comparable uncontrolled price method*), metode harga penjualan kembali (*resale price method*), metode biaya-plus (*cost-plus method*), atau metode lainnya seperti metode pembagian laba (*profit split method*) dan metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method*).

Pasal 11 ayat 8 Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 dan

Lampiran I Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-22/PJ/2013 juga mensyaratkan pemilihan metode *transfer pricing* harus berdasarkan pada beberapa hal yakni; kelebihan dan kekurangan setiap metode; kesesuaian metode penentuan harga transfer dengan sifat dasar transaksi, yang ditentukan berdasarkan analisis fungsi; ketersediaan informasi yang andal (sehubungan dengan pembanding independen) untuk menerapkan metode yang dipilih dan/atau metode lain; tingkat kesebandingan antara transaksi afiliasi dengan transaksi antar pihak yang independen, termasuk keandalan penyesuaian yang dilakukan untuk menghilangkan pengaruh yang material dari perbedaan yang ada.

Pengaturan dan pedoman penerapan lebih lanjut terkait metode *transfer pricing* telah diatur secara rinci dan jelas pada Lampiran I Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor. SE-50/PJ/2013.

Setelah ditemukan pembanding yang tepat melalui analisa kesebandingan dan metode *transfer pricing* yang tepat, maka harga

transfer yang berdasarkan pada *ALP* atau harga wajar dapat ditentukan.

Apabila dalam penerapannya, *ALP* menimbulkan permasalahan terdapat tiga pilihan penyelesaian, yakni dengan mekanisme banding dalam pengadilan Pajak sesuai yang diatur dalam Undang-Undang No. Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (UU Pengadilan Pajak) atau berdasarkan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang dituangkan melalui:

1) *Mutual Agreement Procedure (MAP)*, yang merupakan perjanjian bilateral antara Indonesia dengan negara mitra P3B. Dalam pelaksanaan *MAP* menurut Pasal 2 ayat 1 dan 2 PMK No. 240/PMK.03/2014 dilakukan oleh Direktur Peraturan Perpajakan II, yang bertindak sebagai pejabat yang berwenang atau *competent authority* negara Indonesia dan otoritas pajak negara mitra. Karena sifatnya, *MAP* merupakan mekanisme yang sangat efektif dalam melakukan negosiasi atas *primary adjustment* yang dilakukan

masing-masing negara mitra P3B. Hasil dari *MAP* yang meneliti mengenai *transfer pricing* adalah masing-masing negara dapat melakukan saling koreksi yang kemudian dapat melakukan *corresponding adjustment* pada masing-masing Negara.

2) *Advance Pricing Agreement (APA)* sesuai Pasal 1 angka 7 PMK No. 7/PMK.03/2015 jo Pasal 1 angka 14 PMK No. 240/PMK.03/2014 dimana merupakan perjanjian antara para pihak yang disebut untuk menyepakati kriteria-kriteria dan/atau menentukan harga wajar dimuka, artinya *APA* bersifat preventif. Penerapan *APA* ini bisa dilakukan secara unilateral oleh wajib pajak dengan otoritas pajak Indonesia sesuai dengan pengaturan Pasal 3 ayat 1 huruf a PMK No. 7/PMK.03/2015 maupun secara bilateral yang mengikat wajib pajak, negara Indonesia, dan negara terkait dalam menentukan harga wajar sesuai pengaturan Pasal 3 ayat 1 huruf

b PMK No. 7/PMK.03/2015. Perlu diperhatikan terkait *APA* jenis ini adalah, ketika negara terkait merupakan negara mitra P3B Indonesia, maka prosedur *APA* harus berdasarkan *MAP* sebagaimana terdapat pada Pasal 13 PMK No. 7/PMK.03/2015 maka prosesnya harus sesuai dengan P3B Indonesia dan negara mitra. Namun apabila *APA* dilakukan dengan negara yang bukan negara mitra P3B Indonesia, maka *APA* tersebut dapat langsung diajukan untuk transaksi yang berhubungan dengan perusahaan terafiliasi.

Namun, disamping itu kelemahan pengaturan *ALP* adalah payung hukum yang mengatur mengenai penerapan *ALP*, *APA*, serta *MAP* masih diatur melalui peraturan kebijaksanaan berupa Peraturan Menteri maupun Peraturan Dirjen Pajak atau dapat dikatakan sebagai *beleidsregel*. *Beleidsregel* ditinjau dari segi mengikatnya tidak mengikat secara umum, namun mengikat badan atau komintas administrasi

negara tertentu.¹⁹ Pengaturan *ALP* yang bersifat *beleidsregel* hanya mengikat otoritas perpajakan untuk melakukan kewajibannya untuk mengoreksi tindakan *ATP* yang dilakukan oleh wajib pajak. Sedangkan wajib pajak tidak diberikan kewajiban untuk mengajukan *ALP* atas transaksinya dengan perusahaan afiliasi. Hal ini tentu akan berbeda apabila pengaturan *ALP* dituangkan dalam payung hukum yang bersifat *regeling*, atau dalam bentuk Undang-Undang misalnya. Kekuatan mengikat Undang-Undang lebih kuat dibanding Peraturan Menteri maupun Peraturan Dirjen Pajak.

Simpulan

Berdasarkan pembahasan di atas, maka dapat disimpulkan dua hal yakni;

- 1) Karakteristik *ALP* terdiri dari tiga hal yakni sebagai mekanisme kontrol hubungan istimewa, digunakan untuk menghindari timbulnya Pajak

¹⁹ Philipus Mandiri Hadjon, dkk, 2008, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, Cetakan Ke-10, Yogyakarta: Gajah Mada Press, hlm 52

Berganda, dan penerapan harga wajar dalam transaksi internasional. Meskipun penerapan prinsip ini memiliki perbedaan akibat asas pemungutan pajak yang berlaku dan kepentingan negara, karakter-karakter yang ada pada *ALP* tetap berlaku secara umum dan tidak dapat terlepas dalam penerapannya.

- 2) Dalam hukum perpajakan Indonesia, Prinsip Kewajaran dan Kelaziman (yang sama usaha yang diatur dalam Pasal 18 ayat 3 dan Pasal 18 ayat 3a UU PPh dan peraturan teknis lainnya memiliki kemiripan karakteristik dengan *ALP OECD Model Tax Convention* maupun *UN Double Taxation Convention*, namun diatur lebih kompleks demi memenuhi kepentingan perpajakan negara

Daftar Pustaka

Buku

Hadjon, Philipus Mandiri, dkk 2008, *Pengantar Hukum Administrasi Indonesia*, cetakan ke-10, Yogyakarta : Gajah Mada Press

Sutedi, Adrian, *Hukum Pajak*, Cetakan ke-2, Bandung: Sinar Grafika

Jurnal

Aditya, Kukuh Leksono S, 2015, Analysis of Transfer Pricing as a Tax Avoidance and Proposed Suggestion to Prevent Its Disadvantages. *Jurnal Yuridika*, 30 (1): 137-150

Ardianto, Yudi, 2009, *Advance Pricing Agreement (APA)* di Indonesia, *Jurnal Ilmiah Management Bisnis* 3 (9): 187-202

Mulyani, Hani Sri, Endah Prihartini, Dadang Sudirno, 2020, Analisis Keputusan Transfer Pricing Berdasarkan Pajak, Tunneling dan Exchange Rate, *Jurnal Akuntansi dan Pajak*, 20 (2) :171-181

Napitupulu, Ilham Hidayah, Anggiat Situngkir, Chairunnisa Arfanni, 2020, Pengaruh Transfer Pricing Dan Profitabilitas Terhadap Tax Avoidance, *Jurnal Akuntansi Kajian Akuntansi*, 21 (2): 126-141

Susanti, Anisa, 2018, Determinants of transfer pricing decisions in Indonesia manufacturing companies, *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 22 (2) : 81-93

Maulida, Lina dan Agus Wahyudin, 2020, Determinan Praktik Transfer Pricing dengan Firm

Size Sebagai Pemoderasi
Pada Perusahaan
Pertambangan yang Terdaftar
di Bursa Efek Indonesia,
Jurnal Akuntansi Bisnis, 18
(2) : 216-236

Indonesia diakses 9 Februari
2022 Badan Kebijakan
Fiskal - Detail Kajian
(kemenkeu.go.id)

Skripsi/Thesis/Disertasi

Hutomo, Y.B. Sigit, 2009, *Pajak
Penghasilan Konsep dan
Aplikasi Berdasarkan
Undang-Undang No. 36
Tahun 2008 Beserta
Peraturan Pelaksanaannya*.
2009, Yogyakarta. Program
Doktor Ilmu Hukum,
Yogyakarta : Universitas
Atma Jaya

Konvensi dan Perjanjian Internasional

*OECD Transfer Pricing Guidelines
for Multinational Enterprises
and Tax Administrations
2010*

*United Nation Model Double
Taxation Convention between
Developed and Developing
Countries 2011*

Website dengan author

Munjin, Ahmad, 2008, “Adaro
Sebuah Contoh Buruk”.
Inilah.Com, Juni. Diakses
pada 23 Maret 2022
<http://m.inilah.com/news/detail/32798/adaro-sebuah-contoh-buruk>.

Setiawan, Hadi, 2013, “Tranfer
Pricing dan Risikonya
Terhadap Penerimaan
Negara”, Badan Kebijakan
Fiskal Kementerian
Keuangan Republik