

REKONSTRUKSI PARAMETER PENGUASAAN SEBAGAI DASAR HUBUNGAN ISTIMEWA DALAM HUKUM PERPAJAKAN INDONESIA

Nethania Aurelia Madelin, Fakultas Hukum Universitas Tarumanagara,

e-mail: Nethania.205230120@stu.untar.ac.id

Amad Sudiro, Fakultas Hukum Universitas Tarumanagara,

e-mail: ahmads@fh.untar.ac.id

doi: <https://doi.org/10.24843/KS.2026.v14.i10.p07>

ABSTRAK

Hubungan istimewa merupakan salah satu aspek penting dalam hukum perpajakan karena keberadaannya dapat memengaruhi penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antar-Wajib Pajak. Salah satu dasar timbulnya hubungan istimewa adalah adanya penguasaan sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan dan diperinci melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023. Meskipun ketentuan tersebut telah memberikan enam indikator penguasaan, masih terdapat persoalan dalam menentukan batas antara hubungan bisnis yang bersifat independen dengan keadaan yang menunjukkan adanya kemampuan nyata untuk mengendalikan atau memengaruhi pihak lain. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaturan penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa dalam hukum perpajakan Indonesia serta merekonstruksi parameter penentuan penguasaan berdasarkan praktik peradilan pajak. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan kasus terhadap peraturan perpajakan dan putusan peradilan yang berkaitan dengan hubungan istimewa karena penguasaan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa enam indikator penguasaan dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023 tidak cukup diterapkan hanya berdasarkan keterkaitan formal, tetapi perlu dikaitkan dengan kemampuan pengendalian yang nyata. Berdasarkan analisis terhadap pertimbangan hukum dalam putusan peradilan, parameter penguasaan dapat direkonstruksi melalui empat aspek, yaitu kewenangan dalam pengambilan keputusan, pengaruh nyata terhadap kebijakan atau kegiatan usaha, ketergantungan atau keterikatan yang mengurangi independensi pihak lainnya, serta adanya bukti konkret yang menghubungkan indikator formal dengan kemampuan pengendalian. Rekonstruksi parameter tersebut menunjukkan bahwa kesamaan pengurus, kepemilikan saham, maupun hubungan bisnis tidak dengan sendirinya membuktikan adanya penguasaan apabila tidak disertai kemampuan nyata untuk mengendalikan atau memengaruhi pihak lainnya.

Kata Kunci: hubungan istimewa, penguasaan, kepastian hukum, perpajakan, transfer pricing.

ABSTRACT

Related-party relationships constitute an important aspect of taxation, as their existence may affect the application of the arm's length principle to transactions between taxpayers. One of the grounds for establishing a related-party relationship is control, as provided under Article 18 paragraph (4) of the Income Tax Law and further elaborated in Minister of Finance Regulation Number 172 of 2023. Although the regulation provides six indicators of control, challenges remain in distinguishing ordinary independent business relationships from circumstances indicating an actual ability to control or influence another party. This study aims to analyze the regulation of control as a basis for related-party relationships under Indonesian tax law and to reconstruct the parameters for determining control based on tax court practice. This study employs a normative juridical method using a statutory approach and a case approach. The findings indicate that the six control indicators under Minister of Finance Regulation Number 172 of 2023 should not be applied solely on the basis of formal relationships, but must be assessed in relation to actual control. Based on the analysis of judicial considerations, the parameters of control may be reconstructed through four aspects: decision-making authority, actual influence over business policies or activities, dependency or interconnectedness limiting the independence of another party, and concrete evidence linking formal indicators to actual control. The reconstruction demonstrates that common management,

share ownership, or business relationships do not, by themselves, establish control in the absence of an actual ability to control or influence the other party.

Keywords: *related-party relationships, control, legal certainty, taxation, transfer pricing.*

I. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Hubungan istimewa merupakan salah satu konsep penting dalam hukum perpajakan karena berkaitan dengan transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang memiliki keterkaitan tertentu¹. Keberadaan hubungan istimewa memiliki keterkaitan dengan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*), khususnya dalam menentukan kewajaran harga atau kondisi transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa.² Dalam praktik perpajakan, keberadaan hubungan istimewa menjadi penting karena hubungan tersebut dapat memengaruhi kondisi transaksi yang dilakukan oleh para pihak dibandingkan dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang independen.

Penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa pada praktiknya dapat menghadapi berbagai kendala. Wuryaningsih dan Nuryanah menunjukkan bahwa penerapan *arm's length principle* pada transaksi pembiayaan intra-grup menghadapi tantangan dalam memperoleh informasi dan melakukan analisis terhadap transaksi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa.³

Salah satu isu yang berkaitan erat dengan hubungan istimewa adalah *transfer pricing*. *Transfer pricing* pada dasarnya berkaitan dengan penentuan harga atau kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa⁴. Dalam konteks perpajakan, pengaturan mengenai *transfer pricing* diperlukan untuk memastikan bahwa transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa tetap mencerminkan kondisi yang sejalan dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Penelitian mengenai *transfer pricing* juga menunjukkan bahwa hubungan istimewa merupakan salah satu konteks penting dalam transaksi antarperusahaan yang dapat memengaruhi penentuan harga transaksi.⁵

Pengaturan mengenai hubungan istimewa dalam hukum perpajakan Indonesia pada dasarnya telah diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan. Berdasarkan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan, Direktur Jenderal Pajak berwenang menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang

¹ Aris Sanulika, Sri Agustini, dan Wiwit Irawati, *Perpajakan Internasional* (Tangerang Selatan: Unpam Press, 2026).

² Mega Indah Permatasari dan Fatma Ayu Husnasari, "Penerapan Arm's Length Principle dalam Praktek Abuse of Transfer Pricing Perusahaan Multinasional di Indonesia," *RechtIdee*, Vol. 17, No. 2, 2022.

³ Heni Wuryaningsih dan Siti Nuryanah, "Why Is It Challenging to Apply Arm's Length Principle on Intragroup Financing in Indonesia? A Tax Officials Perspectives," *Jati: Jurnal Akuntansi Terapan Indonesia*, Vol. 7, No. 2, 2024.

⁴ Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, Edisi Kedua, Volume I, DDTC, 2022.

⁵ Khopifa Bhudiyanti dan Trisni Suryarini, "Pengaruh Tax Haven, Foreign Ownership, dan Intangible Assets terhadap Keputusan Transfer Pricing," *Nominal: Barometer Riset Akuntansi dan Manajemen*, Vol. 11, No. 2, 2022, hlm. 272-282

sebagai modal dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.⁶ Ketentuan tersebut menunjukkan bahwa keberadaan hubungan istimewa memiliki konsekuensi hukum dalam pelaksanaan kewenangan perpajakan, khususnya ketika transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak perlu diuji kewajarannya.

Selanjutnya, Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan menentukan beberapa keadaan yang menyebabkan hubungan istimewa dianggap ada. Salah satunya adalah apabila Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik secara langsung maupun tidak langsung. Dengan demikian, penguasaan merupakan salah satu dasar yang secara eksplisit diakui dalam peraturan perundang-undangan sebagai keadaan yang dapat menimbulkan hubungan istimewa.

Konsep penguasaan tersebut menjadi penting karena hubungan istimewa tidak selalu dapat diidentifikasi hanya berdasarkan adanya kepemilikan saham⁷. Dalam kegiatan usaha, keterkaitan antara dua pihak dapat muncul melalui berbagai bentuk hubungan, termasuk hubungan manajemen, pengambilan keputusan, penggunaan teknologi, maupun keterkaitan dalam suatu kelompok usaha. Oleh karena itu, penentuan hubungan istimewa berdasarkan penguasaan membutuhkan analisis terhadap substansi hubungan antara para pihak, khususnya untuk mengetahui apakah terdapat kemampuan salah satu pihak untuk mengendalikan atau memengaruhi pihak lainnya.⁸

Ketentuan mengenai hubungan istimewa kemudian diperinci melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa.⁹ PMK Nomor 172 Tahun 2023 ditetapkan dan diundangkan pada tanggal 29 Desember 2023 serta menjadi salah satu dasar hukum utama dalam pengaturan transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa di Indonesia. Kehadiran PMK tersebut menunjukkan adanya perkembangan pengaturan mengenai transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa dengan memberikan ketentuan yang lebih terperinci mengenai keadaan yang dapat menunjukkan adanya hubungan istimewa.

PMK Nomor 172 Tahun 2023 mengatur bahwa hubungan istimewa dapat timbul karena kepemilikan atau penyertaan modal, penguasaan, maupun hubungan keluarga.¹⁰ Dalam hal hubungan istimewa karena penguasaan, hubungan tersebut dianggap ada apabila satu pihak menguasai pihak lain atau satu pihak dikuasai oleh

⁶ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Pasal 18 ayat (3).

⁷ Jérôme Monsenego, *Introduction to Transfer Pricing*, 2nd ed. (Wolters Kluwer, 2022).

⁸ Mindy Herzfeld & Richard L. Doernberg, *International Taxation in a Nutshell*, 10th ed. (St. Paul, MN: West Academic Publishing, 2018).

⁹ Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa.

¹⁰ Anastasia Zefanya dan Posma Sariguna Johnson Kennedy, "Tinjauan Regulasi Hubungan Istimewa dan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Penerapan Dokumen Transfer Pricing dari Sudut Pandang Perpajakan," *Jurnal Manajemen*, Vol. 11, No. 3, 2024, hlm. 59–69.

pihak lain secara langsung dan/atau tidak langsung; dua pihak atau lebih berada di bawah penguasaan pihak yang sama; terdapat penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi; terdapat orang yang sama yang terlibat atau berpartisipasi dalam pengambilan keputusan manajerial atau operasional pada dua pihak atau lebih; para pihak secara komersial atau finansial diketahui atau menyatakan diri berada dalam satu grup usaha yang sama; atau salah satu pihak menyatakan diri memiliki hubungan istimewa dengan pihak lainnya. Perbedaan tersebut menjadi semakin penting karena penentuan hubungan istimewa dapat memiliki konsekuensi terhadap transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Apabila suatu hubungan dianggap sebagai hubungan istimewa, transaksi yang dilakukan oleh para pihak dapat menjadi objek pengujian berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha¹¹. Dengan demikian, penentuan ada atau tidaknya hubungan istimewa harus dilakukan berdasarkan dasar hukum dan fakta yang memadai agar tidak terjadi perluasan makna hubungan istimewa terhadap hubungan bisnis yang sebenarnya dilakukan secara independen.

Meskipun PMK Nomor 172 Tahun 2023 telah memberikan enam indikator mengenai hubungan istimewa karena penguasaan, keberadaan indikator tersebut belum secara langsung menjawab bagaimana suatu indikator harus dibuktikan dalam keadaan faktual. Persoalan tersebut muncul karena keberadaan hubungan formal tertentu tidak selalu menunjukkan bahwa salah satu pihak memiliki kemampuan nyata untuk menentukan atau memengaruhi keputusan pihak lainnya. Oleh karena itu, persoalan hukum tidak hanya terletak pada identifikasi indikator penguasaan, tetapi juga pada bagaimana indikator tersebut ditafsirkan dan dibuktikan dalam menentukan adanya penguasaan secara substantif.¹²

Penelitian mengenai hubungan istimewa dalam hukum perpajakan Indonesia telah dilakukan dari berbagai perspektif. Zefanya dan Kennedy membahas pengaturan hubungan istimewa setelah berlakunya PMK Nomor 172 Tahun 2023 dengan menitikberatkan pada perubahan indikator hubungan istimewa dan implikasinya terhadap penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Penelitian tersebut memberikan gambaran mengenai perkembangan normatif pengaturan hubungan istimewa, namun belum secara khusus menghubungkan indikator penguasaan dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023 dengan pertimbangan hukum dan *ratio decidendi* dalam putusan Pengadilan Pajak untuk merumuskan parameter pembuktian penguasaan. Penelitian lain yang menganalisis putusan sengketa transfer pricing juga belum secara khusus memusatkan perhatian pada penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa serta bagaimana indikator penguasaan tersebut harus dibuktikan berdasarkan keadaan faktual wajib pajak.

Penelitian Sugondo, Iryani, dan Setiawan juga membahas transfer pricing dalam perspektif hukum bisnis Indonesia dengan menyoroti penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha serta pengaturan transaksi pihak berelasi setelah berlakunya PMK Nomor 172 Tahun 2023. Penelitian tersebut menunjukkan pentingnya penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam menjaga keadilan pada transaksi pihak

¹¹ Michael Lang, Giammarco Cottani, Raffaele Petruzzi, dan Alfred Storck, *Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide* (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2019).

¹² Marta Pankiv, *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing* (Amsterdam: IBFD, 2017).

berelasi.¹³ Penelitian lain oleh Aisya dan Nuryanah menganalisis putusan Pengadilan Pajak tahun 2020–2023 untuk mengidentifikasi karakteristik Wajib Pajak dan transaksi afiliasi yang muncul dalam sengketa transfer pricing. Penelitian tersebut menunjukkan pentingnya analisis terhadap karakteristik dan kondisi faktual transaksi dalam penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Namun, penelitian tersebut belum secara khusus mengkaji penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa dan belum merekonstruksi parameter penguasaan berdasarkan pertimbangan hukum peradilan pajak.¹⁴

Berbeda dengan penelitian terdahulu, penelitian ini menempatkan ketentuan penguasaan dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023 sebagai titik tolak untuk menganalisis bagaimana indikator penguasaan dapat diterapkan berdasarkan fakta dan pertimbangan hukum dalam putusan peradilan pajak. Penelitian ini tidak hanya mengidentifikasi indikator penguasaan secara normatif, tetapi juga menghubungkannya dengan pertimbangan hukum mengenai kemampuan pengendalian yang nyata. Dengan demikian, penelitian ini berupaya merekonstruksi parameter substantif yang dapat digunakan untuk membedakan hubungan bisnis biasa dengan keadaan yang menunjukkan adanya penguasaan.

Meskipun putusan yang dianalisis dalam penelitian ini dijatuhkan sebelum berlakunya PMK Nomor 172 Tahun 2023, putusan tersebut tetap relevan sebagai bahan analisis karena memuat pertimbangan hukum mengenai penguasaan dan kemampuan pengendalian yang digunakan dalam praktik peradilan pajak. Penggunaan putusan tersebut tidak dimaksudkan untuk menerapkan PMK Nomor 172 Tahun 2023 secara retroaktif, melainkan untuk mengidentifikasi pola pertimbangan hukum atau ratio decidendi yang telah berkembang dalam praktik peradilan sebelum adanya pengaturan yang lebih terperinci dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023. Pola pertimbangan tersebut selanjutnya diuji relevansinya terhadap indikator penguasaan yang diatur dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023.

Dalam praktik peradilan pajak, penentuan penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa juga menunjukkan adanya pertimbangan yang menekankan kondisi faktual dan kemampuan pengendalian.¹⁵ Dalam **Putusan Mahkamah Agung Nomor 884/B/PK/PJK/2014**, adanya kesamaan pengurus yang disertai pengaruh terhadap penentuan harga transaksi dipertimbangkan sebagai bentuk penguasaan manajemen¹⁶. Sementara itu, **Putusan Pengadilan Pajak Nomor 105769.99/2012/PP/M.IB/Tahun 2018** menunjukkan bahwa kepemilikan saham sebesar 15% dan adanya seorang direktur yang sama belum cukup untuk membuktikan penguasaan manajemen¹⁷. Hal serupa

¹³ Winarto Sugondo, Dewi Iryani, dan Puguh Aji Hari Setiawan, "Transfer Pricing dalam Hukum Bisnis Indonesia: Mewujudkan Keadilan pada Transaksi Pihak Berelasi," *Kertha Semaya: Journal Ilmu Hukum*, Vol. 13, No. 10, 2025, hlm. 2200–2213

¹⁴ Saraswati Aisya dan Siti Nuryanah, "Tax Dispute Analysis of Transfer Pricing Case Study of Tax Court Decisions 2020–2023," *JMKSP (Jurnal Manajemen, Kepemimpinan, dan Supervisi Pendidikan)*, Vol. 9, No. 1, 2024, hlm. 481–495.

¹⁵ Muhammad Dahlan, "The Issue of Transfer Pricing and Multinational Enterprises in Indonesia: A Note to Tax Tribunal Decision," *Jurnal BPPK*, Vol. 17, No. 2, 2024.

¹⁶ Mahkamah Agung Republik Indonesia, Putusan Mahkamah Agung Nomor 884/B/PK/PJK/2014

¹⁷ Pengadilan Pajak Republik Indonesia, Putusan Pengadilan Pajak Nomor 105769.99/2012/PP/M.IB/Tahun 2018.

terlihat dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor 59800/PP/M.XB/15/2015, yang mempertimbangkan bahwa kesamaan direktur tidak serta-merta menunjukkan adanya penguasaan apabila direktur tersebut tidak memiliki kewenangan untuk menentukan kebijakan perusahaan secara independen¹⁸. Perbedaan pertimbangan dalam putusan tersebut menunjukkan bahwa penguasaan tidak semata-mata ditentukan oleh keberadaan hubungan formal, melainkan oleh hubungan antara indikator formal dengan keadaan faktual yang menunjukkan kemampuan untuk mengendalikan atau memengaruhi pihak lainnya. Dengan demikian, putusan tersebut dapat digunakan sebagai tolok ukur untuk melihat bagaimana konsep penguasaan diterapkan secara substantif dalam praktik peradilan pajak.

Untuk menganalisis persoalan tersebut, penelitian ini menggunakan tiga perspektif analitis. Pertama, prinsip *substance over form* digunakan untuk menilai apakah hubungan formal antara para pihak benar-benar mencerminkan keadaan pengendalian secara substantif. Kedua, teori kepastian hukum digunakan untuk menilai kebutuhan terhadap parameter yang jelas dan dapat diterapkan secara konsisten dalam menentukan adanya hubungan istimewa. Ketiga, teori pengendalian perusahaan (*corporate control*) digunakan untuk memahami penguasaan sebagai kemampuan untuk menentukan atau memengaruhi keputusan dan kebijakan pihak lainnya.

Dengan menggunakan ketiga perspektif tersebut, penelitian ini tidak berhenti pada identifikasi enam indikator penguasaan dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023. Penelitian ini menganalisis apakah indikator tersebut disertai keadaan faktual yang menunjukkan kewenangan, pengaruh, ketergantungan, dan kemampuan pengendalian secara nyata. Hasil analisis terhadap ketentuan dan putusan tersebut kemudian digunakan untuk merekonstruksi parameter penguasaan yang dapat memberikan batas yang lebih jelas antara hubungan bisnis independen dan hubungan yang menunjukkan adanya penguasaan.

Selain memberikan kepastian bagi Wajib Pajak, parameter yang jelas juga diperlukan untuk memastikan bahwa kewenangan pengujian transaksi berdasarkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha diterapkan berdasarkan dasar hukum dan fakta yang memadai. Penentuan hubungan istimewa yang terlalu luas dapat menyebabkan hubungan bisnis yang sebenarnya dilakukan secara independen diperlakukan sebagai transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa. Sebaliknya, parameter yang terlalu sempit dapat menyebabkan keadaan penguasaan yang sebenarnya ada tidak teridentifikasi secara tepat.

Dengan demikian, persoalan hukum yang muncul bukan semata-mata mengenai apakah PMK Nomor 172 Tahun 2023 telah mengatur mengenai penguasaan, karena ketentuan tersebut telah memberikan beberapa indikator penguasaan secara eksplisit. Hal tersebut menjadi celah penelitian yang penting untuk dikaji karena adanya perbedaan keadaan faktual dapat menghasilkan pertimbangan hukum yang berbeda dalam menentukan hubungan istimewa. Analisis terhadap putusan-putusan peradilan pajak dapat digunakan untuk mengidentifikasi pola pertimbangan yang digunakan dalam menentukan adanya penguasaan, sehingga dapat diketahui parameter substantif

18 Pengadilan Pajak Republik Indonesia, Putusan Pengadilan Pajak Nomor 59800/PP/M.XB/15/2015.

yang membedakan hubungan bisnis biasa dengan hubungan yang menunjukkan adanya pengendalian.¹⁹

Oleh karena itu, penelitian mengenai penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa menjadi relevan setelah berlakunya PMK Nomor 172 Tahun 2023. Penelitian ini tidak hanya mengkaji ketentuan normatif mengenai hubungan istimewa, tetapi juga menganalisis penerapannya dalam praktik peradilan pajak untuk melihat bagaimana unsur penguasaan ditentukan berdasarkan fakta dan bukti yang terdapat dalam suatu sengketa. Berdasarkan uraian tersebut, penelitian ini berfokus pada pengaturan penguasaan dalam hukum perpajakan Indonesia serta parameter yang digunakan dalam praktik peradilan pajak untuk menentukan adanya penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa.

1.2 Rumusan Masalah

1. Bagaimana pengaturan penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa dalam hukum perpajakan Indonesia setelah berlakunya PMK Nomor 172 Tahun 2023?
2. Bagaimana parameter penentuan penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa dalam praktik peradilan pajak untuk memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak?

1.3 Tujuan Penulisan

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaturan penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa dalam hukum perpajakan Indonesia setelah berlakunya PMK Nomor 172 Tahun 2023 serta merekonstruksi parameter penentuan penguasaan berdasarkan pertimbangan hukum dalam praktik peradilan pajak sebagai dasar untuk memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

2. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif, yaitu penelitian hukum yang dilakukan dengan menelaah bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder yang berkaitan dengan permasalahan yang diteliti²⁰. Penelitian ini menggunakan pendekatan perundang-undangan (statute approach) dan pendekatan kasus (case approach). Pendekatan perundang-undangan dilakukan dengan menelaah ketentuan mengenai hubungan istimewa dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023. Pendekatan kasus dilakukan dengan menganalisis pertimbangan hukum dalam putusan peradilan yang berkaitan dengan penentuan hubungan istimewa karena penguasaan.

Putusan yang dianalisis dalam penelitian ini berasal dari periode sebelum berlakunya PMK Nomor 172 Tahun 2023. Putusan tersebut dipilih karena memuat pertimbangan hukum mengenai penguasaan, kewenangan manajerial, pengaruh terhadap kebijakan atau transaksi, serta hubungan antara indikator formal dan

¹⁹ Lucas Jonathan Prasetya dan Raja Parsaoran Sihombing, "Transfer Pricing Disputes and Tax Justice: Lessons from Indonesian Court Decisions," *Indonesian Tax Justice Review*, Vol. 1, No. 3, 2024.

²⁰ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat* (Jakarta: Rajawali Pers, 2015); Yati Nurhayati, Ifrani, dan M. Yasir Said, "Metodologi Normatif dan Empiris dalam Perspektif Ilmu Hukum," *Jurnal Penegakan Hukum Indonesia*, Vol. 2, No. 1, 2021, hlm. 1-20.

kemampuan pengendalian. Putusan tersebut digunakan sebagai bahan untuk mengidentifikasi pola pertimbangan hukum yang kemudian diuji relevansinya terhadap indikator penguasaan yang diatur dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023. Dengan demikian, putusan pra-2023 digunakan sebagai benchmark doktrinal terhadap *ratio decidendi* yang telah berkembang dalam praktik peradilan pajak, khususnya dalam menilai penguasaan berdasarkan keadaan faktual, dan bukan sebagai dasar untuk menerapkan PMK Nomor 172 Tahun 2023 secara retroaktif.

Bahan hukum primer yang digunakan meliputi Undang-Undang Pajak Penghasilan, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023, serta putusan peradilan yang berkaitan dengan penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa. Bahan hukum sekunder terdiri atas buku, jurnal ilmiah, dan literatur hukum yang relevan. Analisis dilakukan secara kualitatif dengan mengidentifikasi ketentuan mengenai penguasaan, mengkaji indikator penguasaan dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023, serta membandingkan pertimbangan hukum dalam putusan yang dianalisis untuk menemukan parameter substantif dalam menentukan adanya penguasaan.

Analisis dilakukan melalui tiga tahap. Pertama, ketentuan normatif mengenai penguasaan diidentifikasi untuk menentukan ruang lingkup indikator penguasaan. Kedua, pertimbangan hukum dalam putusan dianalisis untuk mengidentifikasi fakta yang dianggap relevan dalam membuktikan atau menolak adanya penguasaan. Ketiga, hasil analisis normatif dan kasus tersebut dikaitkan dengan perspektif *substance over form*, kepastian hukum, dan pengendalian perusahaan untuk merekonstruksi parameter penguasaan.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1 Pengaturan Penguasaan sebagai Dasar Hubungan Istimewa dalam Hukum Perpajakan Indonesia Pasca Berlakunya PMK Nomor 172 Tahun 2023

Hubungan istimewa karena penguasaan merupakan salah satu dasar yang diakui dalam hukum perpajakan Indonesia untuk menentukan adanya hubungan istimewa antara Wajib Pajak. Pengaturan mengenai hal tersebut terdapat dalam Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan, yang pada pokoknya menentukan bahwa hubungan istimewa dianggap ada apabila Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama, baik secara langsung maupun tidak langsung. Ketentuan tersebut menempatkan unsur penguasaan sebagai salah satu keadaan yang dapat menimbulkan hubungan istimewa selain kepemilikan atau penyertaan modal dan hubungan keluarga.

Ketentuan tersebut kemudian diperinci dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa. Berdasarkan Pasal 2 ayat (2) PMK Nomor 172 Tahun 2023, hubungan istimewa dapat timbul karena kepemilikan atau penyertaan modal, penguasaan, atau hubungan keluarga sedarah maupun semenda. Selanjutnya, Pasal 2 ayat (3) mengatur bahwa keadaan ketergantungan atau keterikatan antara satu pihak dengan pihak lainnya merupakan keadaan ketika satu atau lebih pihak mengendalikan pihak yang lain atau tidak berdiri bebas dalam menjalankan usaha atau kegiatan.

Pengaturan mengenai penguasaan tersebut lebih lanjut dijabarkan dalam Pasal 2 ayat (5) PMK Nomor 172 Tahun 2023. Hubungan istimewa karena penguasaan dianggap ada apabila satu pihak menguasai pihak lain atau satu pihak dikuasai pihak lain secara langsung dan/atau tidak langsung; dua pihak atau lebih berada di bawah penguasaan pihak yang sama; terdapat penguasaan melalui manajemen atau

penggunaan teknologi; terdapat orang yang sama yang terlibat atau berpartisipasi dalam pengambilan keputusan manajerial atau operasional pada dua pihak atau lebih; para pihak diketahui atau menyatakan diri berada dalam satu grup usaha yang sama; atau salah satu pihak menyatakan diri memiliki hubungan istimewa dengan pihak lainnya.

Dengan demikian, penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa tidak terbatas pada adanya kepemilikan saham. Penguasaan dapat pula terlihat dari hubungan manajemen, penggunaan teknologi, keterlibatan orang yang sama dalam pengambilan keputusan, maupun keadaan para pihak yang berada dalam satu grup usaha. Hal tersebut menunjukkan bahwa penentuan hubungan istimewa karena penguasaan pada dasarnya tidak hanya melihat hubungan formal antar pihak, tetapi juga keadaan yang menunjukkan adanya ketergantungan atau keterikatan dalam menjalankan kegiatan usaha.

Pengaturan tersebut memiliki hubungan dengan kewenangan Direktur Jenderal Pajak dalam melakukan pengujian transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa. Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa, sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Dengan demikian, penentuan mengenai ada atau tidaknya hubungan istimewa karena penguasaan menjadi penting karena berkaitan dengan penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha terhadap transaksi yang dilakukan oleh para pihak. Enam indikator penguasaan dalam Pasal 2 ayat (5) PMK Nomor 172 Tahun 2023 menunjukkan bahwa pembentuk peraturan tidak membatasi penguasaan hanya pada kepemilikan atau hubungan korporasi secara formal. Penguasaan dapat muncul melalui struktur manajemen, penggunaan teknologi, keterlibatan dalam pengambilan keputusan, maupun keadaan suatu pihak berada dalam kelompok usaha yang sama. Dengan demikian, indikator tersebut memiliki cakupan yang lebih luas daripada konsep kepemilikan saham semata.

Namun demikian, luasnya indikator penguasaan tersebut juga menimbulkan kebutuhan untuk menentukan bagaimana indikator tersebut harus dibuktikan dalam keadaan konkret. Keberadaan orang yang sama dalam struktur manajemen, misalnya, belum dengan sendirinya menunjukkan bahwa orang tersebut memiliki kemampuan untuk menentukan kebijakan dua perusahaan. Demikian pula, adanya hubungan kontraktual atau keterkaitan komersial tidak secara otomatis menunjukkan bahwa salah satu pihak kehilangan independensinya. Dengan demikian, indikator dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023 perlu dibedakan antara **indikator sebagai titik awal pemeriksaan** dan **bukti mengenai kemampuan pengendalian sebagai dasar kesimpulan**. Indikator formal dapat menunjukkan adanya kemungkinan keterkaitan, tetapi kesimpulan mengenai penguasaan memerlukan penilaian terhadap fakta yang menunjukkan apakah keterkaitan tersebut benar-benar memberikan kemampuan kepada salah satu pihak untuk menentukan atau memengaruhi keputusan pihak lainnya.

3.2 Parameter Penentuan Penguasaan sebagai Dasar Hubungan Istimewa dalam Praktik Peradilan Pajak

Penentuan penguasaan dalam praktik peradilan pajak perlu dilihat tidak hanya berdasarkan hubungan formal antara para pihak, tetapi juga berdasarkan substansi

hubungan yang menunjukkan kemampuan pengendalian.²¹ Perspektif substance over form digunakan untuk menilai apakah hubungan hukum yang secara formal menunjukkan adanya penguasaan benar-benar mencerminkan penguasaan secara faktual. Dalam konteks hubungan istimewa, keberadaan kepemilikan saham, kesamaan pengurus, hubungan kontraktual, atau hubungan dalam suatu kelompok usaha tidak dengan sendirinya membuktikan adanya penguasaan apabila tidak terdapat kemampuan aktual untuk menentukan atau memengaruhi keputusan dan kebijakan usaha. Oleh karena itu, penerapan indikator penguasaan perlu disertai dengan pengujian terhadap substansi hubungan para pihak berdasarkan kewenangan pengambilan keputusan, pengaruh terhadap kebijakan dan kegiatan usaha, serta tingkat ketergantungan atau keterkaitan yang membatasi independensi para pihak.

Dari perspektif kepastian hukum, pengaturan mengenai penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa harus memberikan batas yang jelas mengenai keadaan yang dapat dikategorikan sebagai penguasaan. Kepastian hukum tidak hanya berkaitan dengan kepastian formal berupa kejelasan norma dan indikator yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan, tetapi juga kepastian substantif dalam penerapannya terhadap keadaan faktual wajib pajak. Apabila indikator formal dapat digunakan untuk menetapkan adanya penguasaan tanpa mempertimbangkan kondisi faktual, maka penerapannya berpotensi menimbulkan perbedaan penafsiran dan ketidakpastian dalam menentukan apakah suatu hubungan benar-benar menunjukkan adanya penguasaan.

Sementara itu, perspektif corporate control digunakan untuk memahami penguasaan sebagai kemampuan aktual suatu pihak untuk menentukan atau memengaruhi keputusan strategis, manajerial, operasional, maupun kebijakan usaha pihak lainnya. Dengan demikian, penguasaan tidak semata-mata ditentukan berdasarkan kepemilikan saham, kedudukan dalam struktur manajemen, atau hubungan hukum secara formal, melainkan juga berdasarkan ada atau tidaknya kemampuan efektif untuk memengaruhi arah dan pengambilan keputusan perusahaan. Perspektif ini menjadi relevan untuk menguji apakah indikator formal penguasaan sebagaimana diatur dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023 benar-benar mencerminkan adanya kontrol dalam praktik.²²

Dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 884/B/PK/PJK/2014, Majelis mempertimbangkan adanya unsur manajemen yang sama pada kedua perusahaan dan adanya keadaan bahwa kedua perusahaan dipimpin oleh orang-orang yang sama. Selain itu, terdapat perbedaan harga transaksi antara penjualan kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Berdasarkan keadaan tersebut, Majelis mempertimbangkan adanya pengaruh yang dominan terhadap harga transaksi melalui penguasaan manajemen. Pertimbangan tersebut menunjukkan bahwa kesamaan manajemen tidak berdiri sendiri sebagai dasar untuk menyimpulkan adanya penguasaan. Kesamaan tersebut memperoleh relevansi karena disertai keadaan lain yang menunjukkan adanya pengaruh terhadap keputusan atau kondisi transaksi. Dengan demikian, terdapat hubungan antara indikator formal

²¹ Maria R.U.D. Tambunan, "Transfer Pricing Settlement in Indonesia: A Note for Tax Authority, Tax Court, and Taxpayers Based on the Tax Court Decisions," *BISNIS & BIROKRASI: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi*, Vol. 29, No. 2, 2022.

²² K. Turwanto, K. Primasari, dan A. Firmansyah, "Penghindaran Pajak Melalui Transfer Pricing pada Perusahaan di Indonesia: Analisis Isi atas Risalah Putusan Pengadilan Pajak," *Educoretax*, Vol. 2, No. 1, 2022, hlm. 75-90.

berupa kesamaan manajemen dengan bukti substantif berupa kemampuan memengaruhi harga transaksi.

Jika dikaitkan dengan perspektif *substance over form*, keadaan tersebut menunjukkan bahwa struktur manajemen hanya menjadi relevan sejauh dapat dibuktikan bahwa struktur tersebut memberikan kemampuan untuk memengaruhi keputusan perusahaan. Sementara dari perspektif *corporate control*, pengaruh terhadap harga transaksi dapat menjadi salah satu fakta yang menunjukkan adanya kemampuan untuk memengaruhi keputusan bisnis.

Dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor 105769.99/2012/PP/M.IB/Tahun 2018, terdapat kepemilikan saham sebesar 15% dan satu orang yang ditempatkan sebagai direksi pada perusahaan yang bersangkutan. Namun, Majelis berpendapat bahwa keadaan tersebut belum cukup untuk menunjukkan adanya hubungan istimewa karena penguasaan manajemen. Putusan tersebut menunjukkan bahwa keberadaan kepemilikan saham dan kesamaan individu dalam struktur manajemen tidak secara otomatis membuktikan kemampuan pengendalian. Yang menjadi relevan adalah apakah kepemilikan atau kedudukan tersebut memberikan kewenangan untuk menentukan atau memengaruhi kebijakan perusahaan. Dengan demikian, indikator formal perlu disertai bukti mengenai kemampuan aktual untuk menjalankan kontrol.

Hal yang serupa juga terlihat dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor 59800/PP/M.XB/15/2015. Dalam perkara tersebut terdapat seorang direktur yang menjabat pada dua entitas. Namun, berdasarkan fakta yang dipertimbangkan dalam persidangan, direktur tersebut tidak dapat menentukan sendiri kebijakan perusahaan dan hanya mengikuti rapat-rapat tertentu. Atas keadaan tersebut, keberadaan direktur yang sama tidak dianggap cukup untuk menunjukkan adanya hubungan istimewa karena penguasaan. Putusan tersebut memperlihatkan pentingnya membedakan antara kedudukan formal dengan kewenangan aktual. Seseorang dapat memiliki jabatan yang sama pada lebih dari satu entitas, tetapi apabila tidak memiliki kewenangan untuk menentukan kebijakan atau keputusan perusahaan, kedudukan tersebut belum menunjukkan adanya kemampuan pengendalian. Pertimbangan tersebut memperkuat bahwa kewenangan aktual merupakan unsur penting dalam menentukan penguasaan.

Ketiga putusan tersebut menunjukkan pola pertimbangan yang dapat digunakan untuk merekonstruksi parameter penguasaan. Dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 884/B/PK/PJK/2014, kesamaan manajemen menjadi relevan karena diperkuat oleh fakta yang menunjukkan pengaruh terhadap harga transaksi. Sebaliknya, dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor 105769.99/2012/PP/M.IB/Tahun 2018, kepemilikan saham dan kesamaan direktur belum cukup karena tidak terdapat bukti mengenai kemampuan pengendalian. Demikian pula, dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor 59800/PP/M.XB/15/2015, kesamaan direktur tidak cukup karena individu tersebut tidak memiliki kewenangan untuk menentukan kebijakan perusahaan secara independen. Dengan demikian, ketiga putusan tersebut memperlihatkan bahwa indikator formal memiliki fungsi sebagai keadaan yang perlu diperiksa lebih lanjut, sedangkan keberadaan penguasaan ditentukan berdasarkan substansi hubungan dan kemampuan aktual untuk mengendalikan atau memengaruhi pihak lainnya. Pola tersebut dapat digunakan sebagai tolok ukur dalam menerapkan enam indikator penguasaan dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023.

Tabel 1
Perbandingan Pertimbangan Penguasaan dalam Putusan Peradilan Pajak

Putusan	Fakta yang Dipertimbangkan	Pertimbangan Mengenai Penguasaan	Parameter
Putusan Mahkamah Agung Nomor 884/B/PK/PJK/2014	Kesamaan manajemen dan pengaruh terhadap harga transaksi	Kesamaan manajemen diperkuat dengan keadaan yang menunjukkan adanya pengaruh dominan terhadap harga transaksi	Kewenangan dan pengaruh nyata
Putusan Pengadilan Pajak Nomor 105769.99/2012/PP/M.IB/Tahun 2018	Kepemilikan saham 15% dan direktur yang sama	Belum cukup membuktikan penguasaan manajemen	Formalitas tanpa kontrol nyata belum cukup
Putusan Pengadilan Pajak Nomor 59800/PP/M.XB/15/2015	Direktur yang sama pada dua entitas	Direktur tidak memiliki kewenangan menentukan kebijakan secara independen	Kewenangan aktual menjadi penting

Sumber: data diolah penulis

Berdasarkan perbandingan tersebut, terlihat bahwa pertimbangan mengenai penguasaan tidak semata-mata didasarkan pada keberadaan hubungan formal antar pihak. Dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 884/B/PK/PJK/2014, kesamaan manajemen memperoleh relevansi karena disertai keadaan yang menunjukkan adanya pengaruh terhadap harga transaksi. Sebaliknya, dalam Putusan Pengadilan Pajak Nomor 105769.99/2012/PP/M.IB/Tahun 2018 dan Putusan Pengadilan Pajak Nomor 59800/PP/M.XB/15/2015, kepemilikan saham dan kesamaan direktur tidak dianggap cukup karena tidak terdapat bukti yang menunjukkan kewenangan atau kemampuan nyata untuk mengendalikan keputusan pihak lainnya.

Dengan demikian, perbedaan pertimbangan tersebut menunjukkan adanya satu pola, yaitu bahwa indikator formal harus dikaitkan dengan substansi pengendalian. Keberadaan seseorang sebagai pengurus, kepemilikan saham, maupun hubungan bisnis baru memiliki relevansi sebagai dasar penguasaan apabila dapat dibuktikan bahwa keadaan tersebut memberikan kemampuan kepada suatu pihak untuk menentukan, memengaruhi, atau mengendalikan keputusan pihak lainnya.

Berdasarkan analisis terhadap ketentuan PMK Nomor 172 Tahun 2023, kerangka *substance over form*, konsep pengendalian, serta pertimbangan dalam putusan yang telah diuraikan, terdapat empat parameter yang dapat direkonstruksi untuk menentukan adanya penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa.

Penguasaan dapat ditunjukkan apabila salah satu pihak memiliki kewenangan untuk menentukan atau memengaruhi keputusan manajerial maupun operasional pihak lainnya. Keberadaan seseorang dalam struktur manajemen pada dua entitas belum cukup apabila tidak disertai kewenangan nyata dalam menentukan kebijakan atau keputusan perusahaan. Parameter ini terlihat dalam putusan yang membedakan antara kesamaan jabatan dengan kewenangan aktual dalam pengambilan keputusan.

Penguasaan tidak hanya dilihat dari kedudukan formal, tetapi juga dari kemampuan suatu pihak untuk memengaruhi kebijakan usaha, termasuk keputusan

mengenai kegiatan operasional maupun kondisi transaksi. Pengaruh tersebut harus dapat ditunjukkan melalui fakta atau bukti yang konkret. Dengan demikian, suatu hubungan formal baru memiliki arti substantif apabila dapat dikaitkan dengan pengaruh aktual terhadap kegiatan usaha.

Hubungan bisnis dapat menunjukkan penguasaan apabila keadaan hubungan tersebut menyebabkan salah satu pihak tidak lagi memiliki kebebasan yang memadai dalam menjalankan kegiatan usahanya. Parameter ini berkaitan dengan keadaan ketika pihak yang bersangkutan secara faktual tidak berdiri bebas dalam menjalankan usaha atau mengambil keputusan. Persoalan mengenai hubungan afiliasi juga menunjukkan pentingnya melihat kondisi faktual dan dokumentasi transaksi. Wuryaningsih dan Nuryanah menunjukkan bahwa pengawasan transaksi afiliasi menghadapi berbagai hambatan, termasuk persoalan regulasi, dokumentasi, serta keterbatasan dalam memperoleh informasi mengenai transaksi antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Hal tersebut menunjukkan bahwa penentuan hubungan afiliasi perlu didukung dengan pemeriksaan terhadap keadaan konkret para pihak dan transaksi yang dilakukan.²³

Sebaliknya, hubungan kontraktual yang hanya mengatur hak dan kewajiban para pihak secara komersial tidak dengan sendirinya menunjukkan adanya penguasaan. Hubungan kontraktual perlu dianalisis lebih lanjut untuk menentukan apakah hubungan tersebut hanya merupakan hubungan bisnis biasa atau justru menciptakan ketergantungan yang memberikan kemampuan pengendalian kepada salah satu pihak.

Penilaian terhadap hubungan kontraktual juga perlu memperhatikan pelaksanaan dan substansi hubungan para pihak. Diastiti dan Rosid, dalam kajiannya mengenai sengketa cash pooling, menunjukkan bahwa sengketa transaksi antar pihak berelasi dapat berkaitan dengan dokumentasi, interpretasi perjanjian, delineasi transaksi, dan pembuktian. Hal tersebut memperkuat bahwa hubungan kontraktual perlu dianalisis berdasarkan pelaksanaan dan keadaan faktual para pihak, bukan hanya berdasarkan bentuk perjanjiannya.²⁴

Kepemilikan saham, kesamaan pengurus, penggunaan teknologi, atau keberadaan dalam satu kelompok usaha perlu dilihat bersama dengan fakta yang menunjukkan bagaimana hubungan tersebut memberikan kemampuan kepada salah satu pihak untuk mengendalikan atau memengaruhi pihak lainnya. Dengan demikian, indikator formal tidak berdiri sendiri, melainkan perlu didukung oleh keadaan substantif yang menunjukkan adanya penguasaan.

Pentingnya bukti dan dokumentasi juga terlihat dalam penerapan ketentuan transfer pricing. Sukarno menunjukkan bahwa dokumentasi transfer pricing memiliki kaitan dengan pemenuhan kewajiban dan kepatuhan perpajakan. Dalam konteks penentuan penguasaan, dokumentasi tersebut dapat menjadi bagian dari bahan untuk menilai keadaan faktual dan hubungan antara indikator formal dengan kondisi transaksi serta hubungan para pihak.²⁵

²³ Heni Wuryaningsih dan Siti Nuryanah, "Tantangan Pengawasan Transaksi Afiliasi atas Pinjaman Intragrup oleh *Account Representative*," *E-Jurnal Akuntansi*, Vol. 34, No. 8, 2024, hlm. 1945-1956

²⁴ Denis Diastiti dan Arifin Rosid, "Cash Pooling in Tax Dispute Perspective: Efficiency and Regulatory Challenges," *E-Jurnal Akuntansi*, Vol. 34, No. 12, 2024

²⁵ Supriyadi Sukarno, "Apakah Transfer Pricing Documentation Meningkatkan Kepatuhan Pajak?," *Jurnal Pajak dan Keuangan Negara (PKN)*, Vol. 4, No. 1S, 2022

Keempat parameter tersebut tidak menggantikan enam indikator penguasaan dalam Pasal 2 ayat (5) PMK Nomor 172 Tahun 2023. Sebaliknya, parameter tersebut berfungsi sebagai dasar untuk menilai bagaimana indikator tersebut harus diterapkan terhadap fakta konkret. Dengan demikian, enam indikator dalam PMK Nomor 172 Tahun 2023 dapat dipahami sebagai dasar identifikasi awal, sedangkan empat parameter digunakan untuk menguji apakah indikator tersebut benar-benar menunjukkan adanya kemampuan pengendalian.

Apabila terdapat kesamaan manajemen, misalnya, pemeriksaan tidak berhenti pada fakta bahwa orang yang sama menduduki jabatan tertentu pada dua entitas. Pemeriksaan perlu dilanjutkan pada kewenangan orang tersebut dalam mengambil keputusan dan pengaruhnya terhadap kebijakan atau kegiatan usaha. Demikian pula, apabila terdapat kepemilikan saham atau hubungan dalam satu grup usaha, perlu dianalisis apakah keadaan tersebut memberikan kemampuan aktual untuk mengendalikan atau memengaruhi pihak lainnya.

Dengan pendekatan tersebut, penerapan PMK Nomor 172 Tahun 2023 dapat menghindari dua keadaan yang berlawanan. Di satu sisi, hubungan bisnis yang dilakukan secara independen tidak seharusnya secara otomatis dikategorikan sebagai hubungan istimewa hanya karena terdapat salah satu indikator formal. Di sisi lain, keberadaan penguasaan yang nyata tetap dapat diidentifikasi apabila terdapat bukti yang menunjukkan kemampuan pengendalian meskipun pengendalian tersebut tidak hanya terlihat dari kepemilikan formal.

Apabila keenam indikator penguasaan tersebut diterapkan terhadap suatu hubungan bisnis yang didasarkan pada perjanjian komersial, perlu dilihat apakah terdapat fakta yang menunjukkan adanya kemampuan salah satu pihak untuk mengendalikan pihak lainnya. Keberadaan perjanjian, penetapan harga secara komersial, pembagian hak dan kewajiban, serta pelaksanaan fungsi operasional oleh masing-masing pihak pada dasarnya dapat merupakan karakteristik hubungan bisnis yang independen.

Keadaan tersebut baru relevan sebagai dasar penguasaan apabila terdapat bukti bahwa hubungan tersebut memberikan kemampuan kepada salah satu pihak untuk menentukan atau memengaruhi keputusan pihak lainnya. Dengan demikian, penilaian tidak hanya diarahkan pada bentuk kontrak, tetapi pada pelaksanaan hubungan tersebut dalam praktik.

Hubungan kontraktual antara para pihak tidak dapat secara otomatis dikategorikan sebagai hubungan istimewa karena penguasaan. Analisis harus diarahkan pada substansi hubungan, khususnya mengenai siapa yang memiliki kewenangan dalam pengambilan keputusan, apakah terdapat ketergantungan yang mengurangi independensi salah satu pihak, serta apakah terdapat bukti konkret mengenai pengaruh atau pengendalian terhadap kegiatan usaha pihak lainnya. Penentuan penguasaan juga tidak dapat dilepaskan dari persoalan pembuktian dalam sengketa pajak. Saragi, melalui studi terhadap sengketa transaksi jasa manajemen afiliasi antara Direktorat Jenderal Pajak dan PT Tirta Investama, menunjukkan pentingnya pembuktian dalam proses persidangan pajak serta perlunya evaluasi terhadap ketentuan dan praktik pemeriksaan transaksi intra-grup.²⁶

Dari perspektif kepastian hukum, empat parameter tersebut memberikan batas yang lebih konkret dalam menerapkan enam indikator penguasaan. Kepastian hukum

²⁶ Daniel Edgar Hirasma Saragi, "Why does DGT Lose in Tax Disputes? Case Study on Packaged Drinking Water Company," *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)*, Vol. 8, No. 1, 2024.

dalam konteks ini tidak hanya ditentukan oleh adanya ketentuan tertulis mengenai keadaan yang dianggap sebagai hubungan istimewa, tetapi juga oleh adanya ukuran yang dapat digunakan untuk menilai fakta secara konsisten. Parameter kewenangan, pengaruh nyata, ketergantungan, dan bukti pengendalian memberikan ukuran substantif yang dapat digunakan untuk menghubungkan indikator normatif dengan keadaan konkret.

Bagi Wajib Pajak, parameter tersebut dapat menjadi dasar untuk memahami keadaan apa yang berpotensi menunjukkan adanya penguasaan. Bagi otoritas pajak dan peradilan pajak, parameter tersebut dapat digunakan sebagai kerangka analisis untuk menguji apakah indikator formal benar-benar disertai kemampuan pengendalian secara nyata. Kebutuhan terhadap parameter yang lebih jelas juga sejalan dengan penelitian Auliya dan Rosid yang menganalisis 358 putusan sengketa *secondary adjustment* di Pengadilan Pajak Indonesia. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa ketidakjelasan definisi dan perbedaan interpretasi terhadap ketentuan perpajakan dapat meningkatkan ketidakpastian hukum dan potensi sengketa.²⁷

Berdasarkan uraian tersebut, parameter utama dalam menentukan penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa adalah adanya kemampuan nyata untuk mengendalikan atau memengaruhi pihak lain sehingga pihak tersebut tidak lagi bertindak secara independen. Dengan demikian, penerapan PMK Nomor 172 Tahun 2023 tidak cukup dilakukan dengan mengidentifikasi keterkaitan formal antar pihak, tetapi harus didasarkan pada fakta dan bukti yang menunjukkan terpenuhinya salah satu indikator penguasaan serta adanya kemampuan pengendalian yang nyata.

4. KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian, penguasaan sebagai dasar hubungan istimewa dalam hukum perpajakan Indonesia telah diatur dalam Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan dan diperinci melalui enam indikator dalam Pasal 2 ayat (5) PMK Nomor 172 Tahun 2023. Meskipun demikian, hasil analisis terhadap putusan peradilan menunjukkan bahwa indikator formal seperti kepemilikan saham, kesamaan pengurus, maupun hubungan bisnis tidak dengan sendirinya membuktikan adanya penguasaan apabila tidak disertai kemampuan nyata untuk mengendalikan atau memengaruhi pihak lainnya. Berdasarkan analisis tersebut, parameter penguasaan dapat direkonstruksi melalui empat aspek, yaitu kewenangan dalam pengambilan keputusan, pengaruh nyata terhadap kebijakan atau kegiatan usaha, ketergantungan atau keterikatan yang mengurangi independensi pihak lainnya, serta bukti yang menghubungkan indikator formal dengan kemampuan pengendalian secara nyata. Keempat parameter tersebut dapat digunakan untuk memberikan batas yang lebih jelas antara hubungan bisnis yang dilakukan secara independen dan hubungan yang secara substantif menunjukkan adanya penguasaan. Untuk memberikan kepastian hukum yang lebih baik, Direktorat Jenderal Pajak dan Kementerian Keuangan perlu mempertimbangkan penyusunan pedoman yang lebih konkret mengenai fakta dan bukti yang dapat menghubungkan enam indikator penguasaan dengan kemampuan pengendalian secara nyata, sedangkan bagi Wajib Pajak dan praktisi perpajakan, dokumentasi mengenai kewenangan pengambilan keputusan, struktur manajemen,

²⁷ Hubaya Arif Auliya dan Arifin Rosid, "Determinants of Secondary Adjustment Tax Disputes in Transfer Pricing: An Empirical Study in the Indonesian Context," *E-Jurnal Akuntansi*, Vol. 35, No. 2, 2025, hlm. 384–399.

pelaksanaan kebijakan, hubungan ketergantungan, serta independensi kegiatan usaha perlu diperhatikan dalam membuktikan karakter hubungan yang sebenarnya.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*. Edisi Kedua, Volume I. DDTC, 2022.
- Herzfeld, Mindy, dan Richard L. Doernberg. *International Taxation in a Nutshell*. 10th ed. St. Paul, MN: West Academic Publishing, 2018.
- Monsenego, Jérôme. *Introduction to Transfer Pricing*. 2nd ed. Wolters Kluwer, 2022.
- Pankiv, Marta. *Contemporary Application of the Arm's Length Principle in Transfer Pricing*. Amsterdam: IBFD, 2017.
- Sanulika, Aris, Sri Agustini, dan Wiwit Irawati. *Perpajakan Internasional*. Tangerang Selatan: Unpam Press, 2026.
- Lang, Michael, Giammarco Cottani, Raffaele Petruzzi, dan Alfred Storck. *Fundamentals of Transfer Pricing: A Practical Guide*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2019.

Jurnal

- Aisya, Saraswati, dan Siti Nuryanah. "Tax Dispute Analysis of Transfer Pricing Case Study of Tax Court Decisions 2020–2023." *JMKSP (Jurnal Manajemen, Kepemimpinan, dan Supervisi Pendidikan* 9, No. 1 (2024): 481–495.
- Auliya, Hubaya Arif, dan Arifin Rosid. "Determinants of Secondary Adjustment Tax Disputes in Transfer Pricing: An Empirical Study in the Indonesian Context." *E-Jurnal Akuntansi* 35, No. 2 (2025): 384–399.
- Bhudiyanti, Khopifa, dan Trisni Suryarini. "Pengaruh Tax Haven, Foreign Ownership, dan Intangible Assets terhadap Keputusan Transfer Pricing." *Nominal: Barometer Riset Akuntansi dan Manajemen* 11, No. 2 (2022): 272–282.
- Dahlan, Muhammad. "The Issue of Transfer Pricing and Multinational Enterprises in Indonesia: A Note to Tax Tribunal Decision." *Jurnal BPPK* 17, No. 2 (2024).
- Diastiti, Denis, dan Arifin Rosid. "Cash Pooling in Tax Dispute Perspective: Efficiency and Regulatory Challenges." *E-Jurnal Akuntansi* 34, No. 12 (2024).
- Nurhayati, Yati, Ifrani, dan M. Yasir Said. "Metodologi Normatif dan Empiris dalam Perspektif Ilmu Hukum." *Jurnal Penegakan Hukum Indonesia* 2, No. 1 (2021): 1–20.
- Prasetya, Lucas Jonathan, dan Raja Parsaoran Sihombing. "Transfer Pricing Disputes and Tax Justice: Lessons from Indonesian Court Decisions." *Indonesian Tax Justice Review* 1, No. 3 (2024).
- Saragi, Daniel Edgar Hirasma. "Why does DGT Lose in Tax Disputes? Case Study on Packaged Drinking Water Company." *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)* 8, No. 1 (2024).
- Sugondo, Winarto, Dewi Iryani, dan Puguh Aji Hari Setiawan. "Transfer Pricing dalam Hukum Bisnis Indonesia: Mewujudkan Keadilan pada Transaksi Pihak Berelasi." *Kertha Semaya: Journal Ilmu Hukum* 13, No. 10 (2025): 2200–2213.
- Sukarno, Supriyadi. "Apakah Transfer Pricing Documentation Meningkatkan Kepatuhan Pajak?" *Jurnal Pajak dan Keuangan Negara (PKN)* 4, No. 1S (2022).

- Tambunan, Maria R.U.D. "Transfer Pricing Settlement in Indonesia: A Note for Tax Authority, Tax Court, and Taxpayers Based on the Tax Court Decisions." *BISNIS & BIROKRASI: Jurnal Ilmu Administrasi dan Organisasi* 29, No. 2 (2022).
- Turwanto, K., K. Primasari, dan A. Firmansyah. "Penghindaran Pajak Melalui Transfer Pricing pada Perusahaan di Indonesia: Analisis Isi atas Risalah Putusan Pengadilan Pajak." *Educoretax* 2, No. 1 (2022): 75-90.
- Wiratama, Elijah Samuel. "Judicial Review of Transfer Pricing Cases at the Supreme Court Level in Indonesia." *Indonesian Tax Justice Review* (2025).
- Wuryaningsih, Heni, dan Siti Nuryanah. "Tantangan Pengawasan Transaksi Afiliasi atas Pinjaman Intragrup oleh Account Representative." *E-Jurnal Akuntansi* 34, No. 8 (2024): 1945-1956.
- Wuryaningsih, Heni, dan Siti Nuryanah. "Why Is It Challenging to Apply Arm's Length Principle on Intragroup Financing in Indonesia? A Tax Officials Perspectives." *Jati: Jurnal Akuntansi Terapan Indonesia* 7, No. 2 (2024): 151-166.
- Zefanya, Anastasia, dan Posma Sariguna Johnson Kennedy. "Tinjauan Regulasi Hubungan Istimewa dan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Penerapan Dokumen Transfer Pricing dari Sudut Pandang Perpajakan." *Jurnal Manajemen* 11, No. 3 (2024): 59-69.

Peraturan Perundang - Undangan

- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa.

Putusan

- Mahkamah Agung Republik Indonesia. Putusan Mahkamah Agung Nomor 884/B/PK/PJK/2014.
- Pengadilan Pajak Republik Indonesia. Putusan Pengadilan Pajak Nomor 105769.99/2012/PP/M.IB/Tahun 2018.
- Pengadilan Pajak Republik Indonesia. Putusan Pengadilan Pajak Nomor 59800/PP/M.XB/15/2015.