

## Penyesuaian Fiskal Sekunder: Latar Belakang dan Implementasi di Indonesia

### Daftar Isi

[Latar Belakang: Mengapa Penyesuaian Fiskal Terjadi?](#)

[Perkembangan Regulasi Domestik yang Mengatur Penyesuaian Fiskal Sekunder](#)

[Perbandingan Pendekatan Negara-Negara Lain dalam Penyesuaian Fiskal Sekunder](#)

[Pengecualian Penyesuaian Fiskal Sekunder: Peran Repatriasi](#)

[Signifikansi Dampak Penyesuaian Fiskal Sekunder](#)

[Strategi Pencegahan Penyesuaian Fiskal Sekunder: Pentingnya Dokumentasi Transfer Pricing yang Komprehensif](#)

[Simpulan](#)



### Latar Belakang: Mengapa Penyesuaian Fiskal Terjadi?

Penyesuaian fiskal dalam penetapan harga transfer dapat diterapkan pada transaksi afiliasi yang tidak mematuhi Prinsip Kewajaran (PKKU). Tujuannya adalah untuk memastikan bahwa transaksi tersebut mencerminkan kondisi yang mirip dengan yang terjadi antara pihak yang tidak terkait, yang secara logis akan menghasilkan perpajakan yang konsisten dengan perilaku komersial independen. Penyesuaian ini mencakup tiga jenis utama: penyesuaian fiskal primer (*primary adjustment* atau *compensating adjustment*), penyesuaian fiskal keterkaitan (*corresponding adjustment*), dan penyesuaian fiskal sekunder (*secondary adjustment*). Penyesuaian fiskal primer dilakukan oleh otoritas pajak (*primary adjustment*) atau secara mandiri oleh Wajib Pajak (*compensating adjustment*) untuk mengoreksi harga transfer yang tidak sesuai dengan PKKU. Penyesuaian fiskal keterkaitan diperlukan untuk mengeliminasi pajak berganda yang bisa terjadi akibat penyesuaian fiskal primer. Penyesuaian fiskal sekunder adalah konsekuensi perpajakan tambahan yang timbul dari penyesuaian fiskal primer. Penyesuaian ini penting untuk memastikan keadilan pajak dan mencegah praktik penghindaran pajak.

Sebagaimana dijelaskan dalam OECD *Transfer Pricing Guidelines* 2022, penggunaan PKKU merupakan konsensus internasional untuk mengatur pengujian harga transfer dikarenakan PKKU memberikan perkiraan yang mendekati cara kerja pasar terbuka bagi transaksi antara perusahaan afiliasi. Umumnya, PKKU menghasilkan tingkat pendapatan atau laba yang sesuai di antara anggota grup perusahaan multinasional (MNE), membuatnya lebih diterima oleh otoritas pajak karena, dalam Laporan Akhir BEPS 8-10 2015, menyelaraskan hasil penetapan harga transfer dengan penciptaan nilai.

Untuk menindaklanjuti penyesuaian fiskal primer, negara-negara dapat menerapkan penyesuaian fiskal sekunder sesuai dengan peraturan domestik mereka. Sementara penyesuaian fiskal primer menyeimbangkan perbedaan antara laba kena pajak yang dinilai ulang dan laba yang awalnya dicatat oleh Wajib Pajak dengan mengenakan pajak atas perbedaannya, penyesuaian fiskal sekunder memperlakukan keuntungan berlebih dari penyesuaian fiskal primer seolah-olah telah dipindahkan dalam bentuk lain, dan mengenakan pajak pemotongan yang sesuai. Oleh karena itu, penyesuaian ini diperlukan untuk menyesuaikan kembali realitas ekonomi wajib pajak yang melakukan transaksi dengan afiliasinya yang tidak mematuhi PKKU.

## Perkembangan Regulasi Domestik yang Mengatur Penyesuaian Fiskal Sekunder

Regulasi mengenai penyesuaian fiskal sekunder di Indonesia telah mengalami beberapa perubahan. Perubahan-perubahan ini mencerminkan upaya pemerintah untuk menyelaraskan kebijakan perpajakan domestik dengan praktik internasional. Perubahan regulasi ini dapat dirangkum sebagai berikut:

2010	2013	2014	2020	2021	2023
PER-69/2010 tentang Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)	PER-22/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa	PMK-240/2014 tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure)	PMK-22/2020 tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)	UU PPH sebagaimana terakhir diubah dengan UU No. 7 tahun 2021 tentang HPP	PMK-172/2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa

Selain regulasi-regulasi ini, penyesuaian fiskal sekunder juga dijelaskan secara ringkas dalam SE-50/PJ/2013, yang merupakan petunjuk teknis pemeriksaan bagi wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa.




Peraturan terbaru, PMK Nomor 172 Tahun 2023 (PMK-172/2023) maupun pada Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 (PP-55/2022), mengklarifikasi posisi Direktorat Jenderal Pajak (DJP) mengenai

penyesuaian fiskal sekunder. Pada pasal 37 ayat 1 (1) PMK-172-2023 menyatakan bahwa perbedaan nilai transaksi yang tidak sesuai dengan PKKU dianggap sebagai distribusi laba tidak langsung kepada afiliasi, diperlukan sebagai dividen, dan dikenakan pajak penghasilan sesuai dengan peraturan perpajakan.<sup>1</sup> Klarifikasi ini mengikuti Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), yang sedikit mengubah redaksional dalam penjelasan Pasal 18 ayat (3) dari Undang-Undang Pajak Penghasilan, memberikan dasar hukum yang lebih langsung dan jelas, sebagaimana PMK-22/2020.




Perlakuan penyesuaian fiskal sekunder ini mengadopsi pendekatan dividen yang konsisten dengan paragraf 4.68 OECD *Transfer Pricing Guidelines* 2022. Pendekatan ini menyatakan bahwa transaksi sekunder umumnya berupa dividen konstruktif, kontribusi ekuitas konstruktif, atau pinjaman konstruktif. Selain itu, dan menariknya, DJP kini dapat membatalkan penerapan penyesuaian fiskal sekunder atas penyesuaian harga transfer, sebuah ketentuan yang tidak ada dalam regulasi sebelumnya. Namun, negara lain mungkin memiliki pandangan yang berbeda mengenai penyesuaian fiskal sekunder.

## Perbandingan Pendekatan Negara-Negara Lain dalam Penyesuaian Fiskal Sekunder

Meskipun penyesuaian fiskal sekunder telah diterapkan di banyak negara, setiap negara memiliki pendekatan yang berbeda dalam mengatur dan melaksanakan penyesuaian ini.

Negara	Aturan Hukum Mengenai Penyesuaian Fiskal Sekunder	Perlakuan terhadap Penyesuaian Fiskal Sekunder
 <b>Indonesia</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>PMK-172/2023</li> <li>Pasal 18 Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2008</li> <li>Perubahan Keempat atas Undang-Undang No. 7 Tahun 1983</li> <li>Pasal 22 PMK No. 22 Tahun 2020</li> </ul>	Perbedaan antara nilai transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa yang tidak sesuai dengan PKKU dan nilai transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa yang sesuai dengan PKKU merupakan distribusi keuntungan tidak langsung kepada pihak afiliasi, yang diperlakukan sebagai dividen.
 <b>India</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Undang-Undang Pajak Penghasilan 1961</li> <li>Peraturan Transfer Pricing</li> <li>Aturan 10CB Peraturan Pajak Penghasilan, 1962</li> <li>Bagian 92CE dari Undang-Undang Pajak Penghasilan, 1961</li> </ul>	India telah memberlakukan undang-undang mengenai penyesuaian fiskal sekunder, yang berlaku sejak tahun fiskal 2016-17. Ketentuan rinci diuraikan dalam Bagian 92CE dari Undang-Undang Pajak Penghasilan, 1961 dan Aturan 10CB Peraturan Pajak Penghasilan, 1962.
 <b>Kanada</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Sub-Bagian 247(12)-(13) dari ITA (LIR).</li> <li>TPM-02R (versi Prancis) Penyesuaian harga transfer sekunder, repatriasi, dan penilaian pajak Bagian XIII</li> </ul>	Sub-Bagian 247(12) dari ITA menyediakan penyesuaian fiskal sekunder pada semua penyesuaian harga transfer. Secara umum, jumlah yang disesuaikan dianggap sebagai dividen oleh ketentuan ini dan pajak pemotongan berlaku sesuai dengan tarif perjanjian yang relevan. Sub-Bagian 247(13) memberikan keringanan dari penyesuaian fiskal sekunder dalam keadaan tertentu.

<sup>1</sup> PMK 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa

Negara	Aturan Hukum Mengenai Penyesuaian Fiskal Sekunder	Perlakuan terhadap Penyesuaian Fiskal Sekunder
 <b>Korea Selatan</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pasal 13 Undang-Undang Penyesuaian Pajak Internasional</li> <li>• Pasal 22 dan 23 Peraturan Pelaksanaan dari Undang-Undang Penyesuaian Pajak Internasional</li> </ul>	<p>Jika tidak diverifikasi bahwa jumlah yang harus dimasukkan dalam keuntungan perusahaan domestik telah dikembalikan oleh pihak afiliasi asing ke perusahaan domestik sebagaimana diatur oleh Peraturan Presiden, jumlah tersebut harus diperlakukan sebagai dividen atau disesuaikan sebagai investasi pada pihak afiliasi asing.</p>
 <b>Prancis</b>	<p>Le Bulletin Officiel des Finances Publiques  BOI-INT-DG-20-30-10-20170201  §630 tanggal 1 Februari 2017 tentang Prosedur kesepakatan bersama.</p>	<p>Prancis membuat penyesuaian fiskal sekunder ketika kondisi yang diuraikan dalam doktrin terpenuhi. Dalam penerapan perundang-undangan domestik kami, ketika penyesuaian dilakukan oleh otoritas pajak Prancis dan dianggap sebagai keuntungan yang dianggap didistribusikan, sesuai dengan ketentuan perjanjian pajak bilateral, pajak pemotongan dapat dikenakan pada keuntungan yang dianggap didistribusikan tersebut. Namun, jika perusahaan setuju untuk repatriasi jumlah yang dianggap sebagai transfer keuntungan dalam waktu 90 hari setelah menerima proposal, pajak pemotongan yang diberitahukan tidak akan dipertahankan.</p>
 <b>Amerika Serikat</b>	<p>Peraturan Treas. §1.482-1(g)(3) dan Rev. Proc. 99-32</p>	<p>Peraturan Treas. §1.482-1(g)(3) menetapkan bahwa penyesuaian yang sesuai dapat mencakup perlakuan sebagai dividen atau kontribusi modal (sesuai dengan yang berlaku). Selain itu, Rev. Proc. 99-32 menyediakan metode pilihan untuk memperlakukan penyesuaian yang sesuai sebagai pinjaman.</p>

Dapat dilihat dari contoh di atas bahwa negara-negara memiliki pandangan dan pendekatan yang berbeda dalam mengatur pelaksanaan penyesuaian fiskal sekunder. Indonesia, India, Kanada, Korea Selatan, Prancis, dan Amerika Serikat telah mengadopsi penyesuaian fiskal sekunder, sementara Malaysia, Singapura, Jepang, China, dan Australia tidak memiliki regulasi spesifik terkait penyesuaian fiskal sekunder, tetapi mengharuskan penggunaan metode yang paling sesuai dan dapat diandalkan berdasarkan Pedoman Transfer Pricing OECD.

Perbedaan dalam adanya dan penerapan regulasi mengenai penyesuaian fiskal sekunder di antara negara-negara dapat menimbulkan konsekuensi yang membebani bagi wajib pajak dan kelompok usaha mereka. Pajak berganda dapat terjadi kecuali negara lain memberikan kredit pajak atau keringanan untuk kewajiban pajak tambahan yang timbul akibat penyesuaian fiskal sekunder. Jika penyesuaian fiskal sekunder berupa dividen konstruktif, penggandaan beban pajak yang dikenakan mungkin tidak dapat dikurangi karena undang-undang domestik negara penyeimbang mungkin tidak mengakui adanya pendapatan. Dalam konteks ini, pertanyaan penting dapat muncul mengenai apakah reklasifikasi transaksi sebagai dividen menurut undang-undang domestik konsisten dengan klasifikasinya berdasarkan perjanjian pajak yang mengikat secara hukum. Hal ini menimbulkan pertanyaan lebih lanjut tentang apakah perjanjian pajak benar-benar dapat menolak perpajakan penyesuaian fiskal sekunder dalam kasus tertentu. Masalah ini mengarah pada ketidakpastian dan kompleksitas bagi wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan mereka.

## Pengecualian Penyesuaian Fiskal Sekunder: Peran Repatriasi

PMK-172/2023 tidak membatasi jenis transaksi yang dikenakan penyesuaian fiskal domestik akibat penyesuaian fiskal primer. Namun, Pasal 37 ayat (4) memberikan pengecualian terhadap penerapan penyesuaian fiskal sekunder. Pengecualian ini berlaku apabila terdapat tambahan atau pengembalian setara kas (repatriasi) atas selisih nilai transaksi afiliasi yang melebihi nilai transaksi yang sesuai dengan PKKU sebelum surat ketetapan pajak diterbitkan, dan/atau Wajib Pajak menyetujui penetapan harga transfer oleh DJP.

Pengecualian ini patut diapresiasi karena memberikan keadilan atau keseimbangan dalam rangka menghindari pemajakan berganda di antara dua yurisdiksi. Namun, perlu diingat bahwa pengecualian tersebut dibatasi oleh prasyarat persetujuan terhadap penyesuaian harga transfer DJP oleh Wajib Pajak, dan batas waktu repatriasi yang singkat (sebelum SKP diterbitkan).

## Signifikansi Dampak Penyesuaian Fiskal Sekunder

Potensi dampak dari penyesuaian ini berupa peningkatan beban pajak yang dapat mengurangi profitabilitas dan menimbulkan kompleksitas administratif tidak dapat dihiraukan. Sebagai ilustrasi, perusahaan dengan peredaran usaha di tahun 2024 senilai Rp400 miliar dan laba senilai Rp150 miliar

membayar royalti kepada pihak afliasinya senilai 3% dari peredaran usaha (Rp12 miliar), pada awalnya dapat menanggung beban pajak atas labanya senilai Rp33 miliar. Jika koreksi primer diterapkan atas royalti, laba perusahaan dihitung kembali tanpa nilai royalti sebagai beban menjadi Rp153 miliar, dengan tambahan pajak sebesar Rp660 juta. Selain itu, tambahan nilai penyesuaian fiskal sekunder sebesar 20% atas royalti yang diperlakukan sebagai dividen menambah beban pajak perusahaan sebesar Rp2,4 miliar. Sehingga, total beban pajak bertambah Rp3 miliar.

Maka dari itu, perusahaan yang terlibat dalam transaksi afiliasi harus proaktif dalam mengantisipasi dan meminimalisir risiko penyesuaian fiskal sekunder yang dapat menghambat pertumbuhan bisnis. Penyusunan dokumen penentuan harga transfer (TP Doc) yang komprehensif dan akurat akan meningkatkan transparansi dan kepatuhan terhadap peraturan perpajakan. Selain itu, pemahaman mendalam dan diskusi menyeluruh tentang ketentuan yang berlaku dan strategi mitigasi risiko sangat dianjurkan. Langkah-langkah ini membantu perusahaan mencapai kepastian hukum dan menghindari potensi sengketa dengan otoritas pajak.

## Strategi Pencegahan Penyesuaian Fiskal Sekunder: Pentingnya Dokumentasi Transfer Pricing yang Komprehensif

Untuk menghindari penyesuaian fiskal sekunder, langkah utama adalah mencegah terjadinya penyesuaian fiskal primer.

Penyesuaian fiskal primer dapat menjadi pemicu utama bagi penyesuaian fiskal sekunder yang berpotensi meningkatkan beban pajak serta kompleksitas administratif bagi Wajib Pajak. Dengan memastikan bahwa transaksi afiliasi direncanakan dan dilakukan sesuai dengan PKKU serta didokumentasikan dengan cermat dan mematuhi semua ketentuan yang berlaku, perusahaan dapat mengurangi risiko terjadinya penyesuaian fiskal primer. Hal ini juga akan mengurangi kemungkinan penyesuaian fiskal

sekunder yang dapat menimbulkan beban pajak tambahan. Dokumen Penentuan Harga Transfer yang komprehensif dan mematuhi peraturan perpajakan yang relevan, seperti Dokumen Lokal yang diselenggarakan berdasarkan data dan informasi yang tersedia pada saat dilakukan Transaksi Afiliasi, menjadi krusial dalam menjaga kepatuhan dan mencegah terjadinya penyesuaian fiskal sekunder.

## Simpulan

Perubahan regulasi perpajakan yang dinamis, seperti yang tertuang dalam PMK-172/2023, menunjukkan komitmen kuat untuk memperbaiki tata kelola perpajakan di Indonesia dan mencegah praktik penghindaran pajak. Perusahaan dituntut untuk terus beradaptasi, termasuk memitigasi risiko penyesuaian fiskal sekunder jika transaksi afiliasi dianggap tidak mematuhi PKKU. Namun, kompleksitas aturan perpajakan domestik dan internasional menghadirkan tantangan bagi perusahaan. Perbedaan pendekatan antara berbagai negara dan evolusi yang terus terjadi dalam lanskap bisnis global semakin menyulitkan perusahaan untuk memahami dan menerapkan aturan penyesuaian fiskal sekunder secara efektif.

Mengingat kompleksitas dan dinamika bisnis serta perpajakan saat ini, apakah perusahaan Anda siap mengevaluasi solusi untuk mempermudah perumusan strategi perpajakan yang optimal dalam menghadapi tantangan penyesuaian fiskal primer dan sekunder?

## Hubungi Kami



Machfud Sidik  
[machfudsidik@taxprime.net](mailto:machfudsidik@taxprime.net)



Emanuel Dewo Adi Winedhar  
[dewo@taxprime.net](mailto:dewo@taxprime.net)



Bayu Rahmat Rahayu  
[bayu@taxprime.net](mailto:bayu@taxprime.net)



Bobby Savero  
[bobby@taxprime.net](mailto:bobby@taxprime.net)



Dinda Natasha  
[dinda@taxprime.net](mailto:dinda@taxprime.net)



TaxPrime Academy  
[taxprimeacademy@taxprime.net](mailto:taxprimeacademy@taxprime.net)

## Publikasi TaxPrime

**Taxprime.net:** Kunjungi laman kami untuk mengakses *insight* terbaru dan informasi pembaharuan peraturan perpajakan, disertai analisis komprehensif kami. Berada di garis depan tren industri dan perubahan regulasi merupakan visi dari platform kami. Kami menyediakan sumber daya informasi yang komprehensif, memberikan Anda akses terhadap perkembangan terbaru dalam sistem perpajakan yang dinamis.

**Terhubung dengan Kami di LinkedIn:**  
[id.linkedin.com/company/taxprime](https://id.linkedin.com/company/taxprime)

**Saksikan Kami di YouTube:**

[bit.ly/taxprimeyoutube](https://bit.ly/taxprimeyoutube)

**Insight:** Telusuri laman kami, di mana Anda dapat memperoleh pemahaman mendalam tentang perpajakan lokal dan internasional dan memberi Anda pengetahuan dalam memahami kompleksitas sistem perpajakan.

**Tax Updates:** Disusun untuk memberikan informasi terbaru dan paling relevan tentang peraturan pajak untuk memberdayakan Anda dengan wawasan terbaru ke dalam lanskap dinamis perubahan dan regulasi pajak

# taxprime®

Hak Cipta © 2024 TaxPrime. Semua hak dilindungi.

Tidak ada bagian dari publikasi ini boleh direproduksi, didistribusikan, atau ditransmisikan dalam bentuk apa pun atau dengan cara apa pun, termasuk fotokopi, perekaman, atau metode elektronik atau mekanik lainnya, tanpa izin tertulis sebelumnya dari penerbit, kecuali kutipan singkat yang terdapat dalam ulasan kritik dan penggunaan nonkomersial tertentu yang diizinkan oleh hukum hak cipta. Untuk permintaan izin, silakan hubungi TaxPrime langsung melalui situs web kami.