

HARMONISASI KETENTUAN PERPAJAKAN TRANSFER PRICING DALAM PENEGAKAN HUKUM PERJANJIAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA (P3B) MENGHADAPI BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING (BEPS)

Mokhamad Khifni¹, Aartje Tehupeiory²

mokhamad.khifni@gmail.com¹, aartjeteheupeiory@gmail.com²

Universitas Kristen Indonesia

Abstrak: Fenomena globalisasi ekonomi dan meningkatnya aktivitas lintas negara oleh perusahaan multinasional telah menimbulkan kompleksitas baru dalam sistem perpajakan internasional, khususnya terkait praktik transfer pricing dan penerapan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Permasalahan muncul ketika strategi Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) dimanfaatkan untuk mengalihkan laba ke yurisdiksi dengan tarif pajak rendah, sehingga menggerus basis pajak negara sumber. Indonesia, sebagai negara berkembang yang bergantung pada penerimaan pajak penghasilan badan, menghadapi tantangan serius akibat ketidakharmonisan antara norma hukum nasional dan prinsip hukum internasional sebagaimana diatur dalam OECD Transfer Pricing Guidelines dan BEPS Action Plan. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kepastian hukum dalam penanganan sengketa transfer pricing dan P3B di Pengadilan Pajak, serta merumuskan model harmonisasi hukum yang mampu menyeimbangkan antara kedaulatan fiskal nasional dan komitmen internasional. Metode penelitian yang digunakan adalah yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, historis, dan komparatif antara Indonesia dan beberapa negara asia dan eropa. Analisis dilakukan terhadap ketentuan hukum positif, doktrin hukum, putusan pengadilan, dan instrumen internasional seperti Multilateral Instrument (MLI). Hasil penelitian menunjukkan bahwa ketidakpastian hukum timbul akibat perbedaan interpretasi atas prinsip arm's length, beneficial ownership, dan permanent establishment antara otoritas pajak dan wajib pajak. Melalui sistem Advance Pricing Arrangement (APA), penerapan Mutual Agreement Procedure (MAP) dan Multilateral Instrument (MLI) yang konsisten, berhasil mewujudkan kepastian hukum dan keadilan fiskal yang lebih baik. Oleh karena itu, Indonesia perlu membangun sistem harmonisasi hukum transfer pricing dan P3B yang responsif terhadap prinsip keadilan, kepastian hukum, serta keterpaduan norma nasional dan internasional, guna memperkuat rule of law dan integritas sistem perpajakan nasional.

Kata Kunci: Transfer Pricing, Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B), Base Erosion And Profit Shifting (BEPS), Kepastian Hukum, Keadilan Fiskal, Pengadilan Pajak.

Abstract: The phenomenon of economic globalization and the increasing cross-border activities of multinational enterprises have created new complexities in international taxation systems, particularly concerning transfer pricing practices and the implementation of Double Taxation Avoidance Agreements (DTAA). Problems arise when Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) strategies are exploited to shift profits to low-tax jurisdictions, thereby eroding the tax base of source countries. As a developing nation reliant on corporate income tax revenues, Indonesia faces serious challenges due to disharmony between its national legal norms and international legal principles as outlined in the OECD Transfer Pricing Guidelines and BEPS Action Plan. This study aims to analyze legal certainty in the settlement of transfer pricing and DTAA disputes before the Indonesian Tax Court and to formulate a model of legal harmonization capable of balancing national fiscal sovereignty with international commitments. The research employs a normative juridical method with statutory, conceptual, historical, and comparative approaches between Indonesia and Singapore. The analysis examines positive law, legal doctrines, judicial decisions, and international instruments such as the Multilateral Instrument (MLI). The findings reveal that legal uncertainty arises from differences in the interpretation of the arm's length principle, beneficial ownership, and permanent establishment between tax authorities and taxpayers. Singapore, through its Advance Pricing Arrangement (APA) system and consistent implementation of the Mutual Agreement Procedure (MAP), has succeeded in ensuring better legal certainty and fiscal justice. Therefore, Indonesia needs to establish a harmonized legal framework for transfer pricing and DTAA that is responsive to the principles of justice (John Rawls), legal certainty (Gustav Radbruch), and the integration of national and international norms (Ralf Michaels) in order to strengthen the rule of law and the integrity of the national taxation system.

Keywords: Transfer Pricing, Double Taxation Avoidance Agreement (DTAA), Base Erosion And Profit Shifting (BEPS), Legal Certainty, Fiscal Justice, Tax Court.

PENDAHULUAN

Globalisasi ekonomi yang semakin pesat pada abad ke-21 telah membawa konsekuensi terhadap struktur hukum perpajakan internasional yang semakin kompleks. Kegiatan ekonomi lintas negara yang dilakukan oleh perusahaan multinasional (Multinational Enterprises/MNEs) melahirkan permasalahan baru dalam pengenaan pajak, khususnya dalam hal pembagian hak pemajakan antar negara, mekanisme penghindaran pajak berganda, serta penyalahgunaan perjanjian perpajakan untuk tujuan penghindaran pajak. Fenomena ini semakin menguat dengan munculnya praktik *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS),¹ yakni strategi sistematis yang dilakukan oleh entitas multinasional untuk mengalihkan laba (profit shifting) ke yurisdiksi dengan tarif pajak rendah atau bahkan bebas pajak (tax haven jurisdictions), sehingga menggerus basis pajak negara tempat kegiatan ekonomi sebenarnya berlangsung (OECD, *BEPS Action Plan*, 2022).²

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) memperkirakan bahwa praktik BEPS menyebabkan negara-negara di dunia kehilangan penerimaan pajak antara 100 hingga 240 miliar dolar Amerika Serikat per tahun, atau sekitar 4–10% dari total penerimaan pajak perusahaan secara global (OECD, 2022)³. Negara berkembang, termasuk Indonesia, menjadi pihak yang paling terdampak karena ketergantungan yang besar pada penerimaan pajak penghasilan badan sebagai sumber utama pendapatan negara. Dalam konteks ini, *transfer pricing* — yakni penetapan harga dalam transaksi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa — menjadi salah satu instrumen utama dalam praktik BEPS yang menimbulkan kerugian fiskal signifikan bagi negara sumber (*source country*).

Transfer pricing pada dasarnya tidak dilarang secara hukum. Namun, praktik ini menjadi bermasalah apabila digunakan untuk tujuan penghindaran pajak melalui manipulasi harga transfer antar entitas dalam satu grup perusahaan multinasional sehingga laba dialihkan ke negara dengan tarif pajak rendah (*low tax jurisdiction*). Oleh karena itu, prinsip *arm's length* yang diperkenalkan dalam *Article 9 of the OECD Model Tax Convention*⁴ dan diadopsi dalam hampir seluruh *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda* (P3B) menjadi norma fundamental dalam menentukan kewajaran dan kelaziman transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa (OECD, *Transfer Pricing Guidelines*, 2022).⁵

Dalam konteks hukum internasional, P3B berfungsi sebagai *lex specialis* yang mengatur pembagian hak pemajakan antarnegara atas penghasilan lintas yurisdiksi. Menurut *Vienna Convention on the Law of Treaties* tahun 1969, P3B termasuk dalam kategori *international treaties* yang memiliki kekuatan mengikat antarnegara pihak setelah diratifikasi ke dalam hukum nasional. Indonesia telah menandatangani lebih dari 70 P3B dengan berbagai negara mitra, termasuk Singapura, Belanda, Jepang, dan negara-negara ASEAN lainnya (Direktorat Jenderal Pajak, 2023).⁶ Namun demikian, permasalahan muncul ketika penafsiran terhadap ketentuan dalam P3B berbeda antara negara mitra. Misalnya, perbedaan interpretasi atas konsep *Permanent Establishment* (PE), *Beneficial Ownership*, dan penerapan *Arm's Length Principle* dapat menimbulkan *double non-taxation* maupun *double taxation*. Situasi ini berpotensi menimbulkan sengketa pajak lintas negara yang pada akhirnya harus diselesaikan melalui mekanisme *Mutual Agreement Procedure* (MAP)

¹ OECD “*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*”, BEPS Action 8–10 dan Action 13, OECD Publishing, Paris, 2022, hlm. 1–644.

² Opcit, hlm. 33–35.

³ OECD. “*Tax Co-operation for Development: Progress Report on 2021*.” OECD Publishing, Paris, 2022.

⁵ OECD. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* 2022. OECD Publishing, Paris, 2022, hlm. 35–36.

⁶ Direktorat Jenderal Pajak – Kementerian Keuangan RI, “*Laporan Tahunan 2023*”, Jakarta, 2023, hlm. 45–47.

sebagaimana diatur dalam *Article 25 OECD Model Convention*.⁷

Di Indonesia, pengaturan mengenai transfer pricing terdapat dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (HPP),⁸ yang merupakan perubahan dari Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP). Selain itu, aturan pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016 tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Regulasi ini menegaskan kewajiban wajib pajak untuk menyusun *transfer pricing documentation* yang terdiri atas *master file*, *local file*, dan *country-by-country report* (CbCR) sebagai bagian dari penerapan *BEPS Action Plan 13*.

Meskipun kerangka regulasi tersebut telah mengadopsi sebagian besar prinsip internasional, dalam praktiknya masih terdapat ketidakharmonisan antara norma domestik dan ketentuan internasional yang diatur dalam P3B. Salah satu contoh konkret adalah perbedaan penafsiran antara *arm's length principle* dalam OECD Guidelines dan implementasinya dalam praktik pemeriksaan pajak di Indonesia, di mana otoritas pajak sering kali menafsirkan transaksi dengan pendekatan formalistik dan menitikberatkan pada kepemilikan saham semata, bukan pada substansi ekonomi transaksi (Suryadi, 2020).⁹

Sengketa transfer pricing merupakan salah satu jenis sengketa pajak yang paling kompleks dan sering diajukan ke Pengadilan Pajak Indonesia. Berdasarkan laporan tahunan Pengadilan Pajak tahun 2024, sekitar 25% dari total perkara banding pajak berkaitan dengan koreksi transfer pricing yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak (Pengadilan Pajak, 2024).¹⁰ Perkara-perkara tersebut pada umumnya berakar dari perbedaan persepsi antara wajib pajak dan fiskus mengenai penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, serta penafsiran terhadap ketentuan P3B.

Dalam konteks hukum, sengketa transfer pricing yang melibatkan penerapan P3B menimbulkan problematika ganda. Di satu sisi, hakim Pengadilan Pajak dituntut untuk menafsirkan ketentuan hukum nasional sesuai dengan prinsip *lex specialis derogat legi generali* yang mengutamakan P3B sebagai hukum khusus yang mengikat secara internasional (Kelsen, 1960).¹¹ Namun di sisi lain, hakim juga wajib menjaga asas kepastian hukum (*rechtssicherheit*) dan keadilan (*gerechtigheit*) sebagaimana dikemukakan oleh Gustav Radbruch (1946), bahwa hukum yang baik adalah hukum yang menyeimbangkan tiga nilai fundamental: kepastian, keadilan, dan kemanfaatan.

Ketegangan antara kepastian hukum dan keadilan dalam konteks transfer pricing dan P3B menjadi semakin nyata ketika hakim harus menilai transaksi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa di bawah struktur korporasi global. Tidak jarang, hakim menghadapi dilema antara tunduk pada teks perjanjian internasional dan mempertahankan kedaulatan hukum nasional. Kondisi ini menimbulkan inkonsistensi putusan antar majelis hakim yang berdampak pada ketidakpastian hukum bagi wajib pajak dan otoritas pajak.

Sejak tahun 2016, Indonesia menjadi salah satu anggota aktif *Inclusive Framework on BEPS* OECD/G20. Pemerintah Indonesia telah menandatangani *Multilateral Instrument (MLI)* pada 7 Juni 2017 yang mulai berlaku efektif pada 1 Agustus 2020. MLI dimaksudkan untuk mengubah dan memperbarui secara serentak ketentuan dalam P3B agar selaras dengan rekomendasi *BEPS*

⁷ Lang, Michael; Owens, Jeffrey; Petruzzi, Raffaele (eds.). *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle After BEPS*. IBFD Publishing, Amsterdam, 2016, hlm. 75–92.

⁸ Undang-undang (UU) Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

⁹ Suryadi, Dwi, *Transfer Pricing dan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (Arm's Length Principle) dalam Praktik Pemeriksaan Pajak di Indonesia*. Penerbit Salemba Empat, Jakarta, 2020, hlm. 112–118.

¹⁰ Sekretariat Pengadilan Pajak : <https://setpp.kemenkeu.go.id>

¹¹ Kelsen, Hans. *General Theory of Law and State*. Harvard University Press, Cambridge (Massachusetts), 1960, hlm. 110–115.

Action Plan, termasuk penerapan *Principal Purpose Test (PPT)* dan *Limitation on Benefits (LOB)* untuk mencegah penyalahgunaan perjanjian pajak (*treaty abuse*).¹²

Sebagai perbandingan Singapura sebagai salah satu pusat keuangan internasional telah menerapkan kebijakan BEPS secara komprehensif melalui penguatan *transfer pricing documentation requirements* (IRAS, 2021) dan integrasi sistem *Advance Pricing Arrangement (APA)* yang efektif dalam menyelesaikan potensi sengketa sebelum masuk ke tahap pemeriksaan. Hal ini menunjukkan tingkat kepastian hukum yang tinggi dalam praktik perpajakan Singapura, sekaligus menjadi pembanding penting bagi Indonesia yang masih menghadapi tantangan dalam harmonisasi hukum domestik dan internasional.

Perbandingan ini menjadi relevan karena Singapura dan Indonesia memiliki hubungan ekonomi bilateral yang erat dan diikat oleh P3B sejak tahun 1990 yang telah diperbarui pada tahun 2012. Namun demikian, dalam praktiknya masih sering terjadi perbedaan interpretasi atas klausul *beneficial ownership* dan penentuan *permanent establishment* yang berimplikasi pada sengketa pajak lintas negara. Oleh karena itu, studi komparatif antara kedua negara ini menjadi penting untuk menemukan model harmonisasi hukum yang ideal dalam menghadapi praktik BEPS sekaligus memperkuat kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa di Pengadilan Pajak Indonesia.

Urgensi penelitian ini berangkat dari kebutuhan untuk membangun paradigma hukum perpajakan internasional yang seimbang antara kepastian hukum dan keadilan fiskal. Dalam teori hukum pajak modern, pajak tidak hanya dipandang sebagai instrumen fiskal tetapi juga sebagai instrumen keadilan sosial (*social justice through taxation*) yang bertujuan mendistribusikan beban pembangunan secara proporsional (Musgrave, 1959). Oleh karena itu, peraturan mengenai transfer pricing dan P3B harus mampu memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak tanpa mengorbankan hak fiskal negara.

Harmonisasi hukum menjadi konsep kunci dalam upaya ini. Menurut Ralf Michaels (2013), harmonisasi hukum merupakan proses integrasi norma-norma hukum nasional dengan standar internasional melalui penyesuaian sistemik yang mempertahankan kedaulatan hukum nasional namun tetap selaras dengan hukum global. Dalam konteks transfer pricing dan P3B, harmonisasi hukum berarti menyatukan prinsip *arm's length*, *beneficial ownership*, dan *anti-abuse rule* ke dalam satu kerangka hukum nasional yang konsisten dengan komitmen internasional Indonesia di bawah kerangka BEPS. Lebih jauh, dari perspektif *rule of law*, kepastian hukum atas penyelesaian sengketa banding di Pengadilan Pajak menjadi indikator utama efektivitas sistem perpajakan. Hakim pajak harus memiliki landasan normatif yang kuat dalam menafsirkan ketentuan P3B dan prinsip transfer pricing agar putusan yang dihasilkan tidak hanya adil bagi wajib pajak, tetapi juga mencerminkan perlindungan terhadap kepentingan fiskal negara. Oleh karena itu, diperlukan suatu kerangka konseptual harmonisasi hukum yang mampu menjembatani gap antara norma domestik dan internasional.

Sengketa banding atas koreksi transfer pricing sering kali menjadi indikator adanya disharmoni norma hukum. Dalam praktik, wajib pajak mengajukan banding terhadap koreksi fiskus yang dianggap tidak sejalan dengan prinsip *arm's length* atau ketentuan dalam P3B. Namun, perbedaan pemahaman mengenai hierarki hukum antara undang-undang nasional dan perjanjian internasional sering menimbulkan ketidakpastian hukum. Di Indonesia, kedudukan perjanjian internasional, termasuk P3B, diatur dalam Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional. Setelah diratifikasi, P3B memiliki kekuatan mengikat dan menjadi bagian dari hukum nasional, tetapi tidak secara eksplisit dijelaskan dalam hierarki peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan. Hal ini sering menimbulkan kebingungan dalam praktik penegakan hukum,

¹² OECD, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI): Explanatory Statement*. OECD Publishing, Paris, 2017, hlm. 12–25.

terutama dalam proses peradilan pajak, di mana hakim harus menentukan hukum mana yang lebih diutamakan antara P3B dan peraturan domestik (Yulianti, 2021).¹³

Dalam konteks tersebut, kepastian hukum menjadi unsur fundamental sebagaimana dikemukakan oleh Radbruch (1946), bahwa hukum harus memiliki tiga nilai dasar, yakni kepastian (*certainty*), keadilan (*justice*), dan kemanfaatan (*utility*). Jika terdapat konflik antara ketiganya, maka keadilan harus menjadi prioritas utama. Namun dalam hukum pajak, kepastian hukum sering kali diutamakan untuk menjaga stabilitas penerimaan negara dan mencegah penyalahgunaan hukum oleh wajib pajak. Oleh karena itu, keseimbangan antara kepastian dan keadilan harus menjadi fokus dalam upaya harmonisasi hukum perpajakan, khususnya dalam konteks transfer pricing dan P3B.¹⁴

Harmonisasi hukum dalam konteks perpajakan internasional bukan sekadar integrasi normatif, melainkan upaya untuk menciptakan keselarasan prinsip hukum antara sistem hukum nasional dan internasional guna menghindari tumpang tindih atau kekosongan hukum. Dalam hal ini, harmonisasi antara ketentuan transfer pricing dan P3B menjadi kebutuhan mendesak bagi Indonesia untuk menghindari *tax treaty abuse* sekaligus menjamin keadilan fiskal. Dengan mengadopsi kerangka BEPS Action Plan OECD, Indonesia berkomitmen untuk memperkuat mekanisme pencegahan penghindaran pajak melalui penerapan *Principal Purpose Test (PPT)*, *Limitation on Benefits (LOB)*, dan dokumentasi transfer pricing yang transparan. Namun, tanpa harmonisasi yang jelas antara hukum domestik dan P3B, implementasi kebijakan tersebut berpotensi menimbulkan ketidakkonsistenan dalam penegakan hukum dan putusan pengadilan pajak. Belajar dari praktik Singapura, negara tersebut telah berhasil menerapkan harmonisasi yang efektif antara hukum domestik dan ketentuan internasional melalui integrasi kebijakan *Advance Pricing Arrangement (APA)* yang bersifat preventif. Selain itu, sistem penyelesaian sengketa pajak di Singapura yang terpusat di *Income Tax Board of Review* memperlihatkan konsistensi dalam penerapan *arm's length principle* dan interpretasi P3B (Tan, 2019). Pendekatan Singapura dapat dijadikan model bagi Indonesia dalam merumuskan kebijakan harmonisasi hukum transfer pricing dan P3B agar sengketa banding di Pengadilan Pajak dapat diselesaikan dengan lebih pasti, adil, dan efisien.

Data Sengketa Transaksi Hubungan Pada Pengadilan Pajak

	Tahun	PUTUSAN			Total
		Mengabulkan	Mengabulkan Sebagian	Menolak	
1	2019	15	25	14	54
2	2020	62	38	18	118
3	2021	108	39	12	159
4	2022	115	47	8	170
5	2023	153	69	14	236
	Total	453	218	66	737

Sumber: Data Putusan Pengadilan Pajak atas Transaksi (Transfer Pricing) Tahun 2019-2023¹⁵

Pada tabel diatas menunjukkan data Putusan Pengadilan Pajak atas Transaksi Hubungan Istimewa tahun 2019 – 2023. Sejak tahun 2019 s.d 2023 sengketa transaksi hubungan Istimewa selalu meningkat dikurun waktu 2019 s.d 2023. Data sengketa transaksi hubungan Istimewa adalah:

Data Putusan Pengadilan Pajak atas Transaksi Hubungan Istimewa pada kurun waktu 2019 s.d. 2023 adalah sebsar 737 berkas permohonan banding dimana jumlahnya selalu meningkat setiap tahun. Terhadap data Putusan Pengadilan Pajak yang mengabulkan permohonan sebesar 61%, mengabulkan sebagian permohonan sebesar 30% sedangkan menolak permohonan sebesar 9%. Data

¹³ Yulianti, Rina, *Harmonisasi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan Hukum Pajak Nasional dalam Penyelesaian Sengketa di Pengadilan Pajak*. Penerbit Rajawali Pers, Jakarta, 2021, hlm. 85–93.

¹⁴ Radbruch, Gustav. *Rechtsphilosophie*. Verlag Quelle & Meyer, Heidelberg, 1946, hlm. 105–110

¹⁵ Sekretariat Pengadilan Pajak. <https://setpp.kemenkeu.go.id>. Diakses Agustus Juni 2025 pukul 10.15 WIB

Putusan Pengadilan tersebut di atas menunjukkan ketidakpastian terhadap ketentuan peraturan perpajakan atas transaksi hubungan Istimewa. Hal tersebut di atas yang menjadi latar belakang penulisan tesis oleh penulis.

METODE PENELITIAN

Sebagai suatu penelitian hukum (legal research) dan sesuai dengan karakter khas dari ilmu hukum (jurisprudence), serta substansi permasalahan atau isu hukum yang hendak dikaji dalam penelitian, maka metode pendekatan yang digunakan disesuaikan dengan permasalahan yang akan diteliti.¹⁶

Metode penelitian merupakan unsur mutlak yang harus ada di dalam penelitian karena tanpa adanya metode penelitian, peneliti tidak akan mampu menemukan, merumuskan, menganalisis maupun menyelesaikan masalah dalam prinsip mengungkapkan kebenaran. Metode penelitian adalah strategi umum yang digunakan dalam pengumpulan dan analisis data dengan tujuan dan kegunaan tertentu. Metode diartikan sebagai suatu cara atau teknis yang dilakukan dalam proses penelitian. Sedangkan penelitian diartikan sebagai upaya dalam bidang ilmu pengetahuan untuk memperoleh fakta-fakta dan prinsip-prinsip dengan sabar, hati-hati dan sistematis untuk mewujudkan kebenaran.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengaturan hukum transfer pricing dan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) di Indonesia secara normatif telah mengadopsi prinsip-prinsip hukum pajak internasional sebagaimana dirumuskan dalam OECD Model Tax Convention dan OECD Transfer Pricing Guidelines. Hal ini tercermin dari pengaturan prinsip *arm's length* dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), kewajiban dokumentasi transfer pricing berdasarkan PMK 213/PMK.03/2016, serta partisipasi Indonesia dalam Inclusive Framework on BEPS dan penandatanganan Multilateral Instrument (MLI). Namun demikian, adopsi normatif tersebut belum sepenuhnya diikuti oleh keseragaman penerapan dalam praktik penegakan hukum dan penyelesaian sengketa pajak.

Data putusan Pengadilan Pajak periode 2019–2023 menunjukkan adanya tren peningkatan sengketa transaksi hubungan istimewa yang berkaitan dengan koreksi transfer pricing. Tingginya persentase putusan yang mengabulkan atau mengabulkan sebagian permohonan banding wajib pajak mengindikasikan adanya perbedaan penafsiran yang signifikan antara otoritas pajak dan wajib pajak, khususnya terkait penerapan prinsip kewajiban dan kelaziman usaha serta penggunaan ketentuan P3B sebagai dasar hukum. Kondisi ini mencerminkan belum optimalnya kepastian hukum dalam penyelesaian sengketa transfer pricing.

Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa penerapan P3B dalam praktik peradilan pajak belum konsisten diposisikan sebagai *lex specialis* terhadap peraturan domestik. Hakim Pengadilan Pajak kerap menghadapi dilema antara mempertahankan kepastian hukum nasional dan memenuhi kewajiban internasional Indonesia berdasarkan P3B. Ketidakhadiran pedoman interpretasi yang komprehensif menyebabkan terjadinya disparitas putusan antar majelis hakim.

Studi komparatif dengan Singapura memperlihatkan bahwa harmonisasi hukum yang didukung oleh mekanisme preventif, seperti *Advance Pricing Arrangement* (APA) dan optimalisasi *Mutual Agreement Procedure* (MAP), mampu menekan potensi sengketa serta meningkatkan kepastian hukum. Temuan ini menegaskan bahwa harmonisasi hukum transfer pricing dan P3B merupakan faktor kunci dalam mewujudkan keadilan fiskal dan efektivitas sistem perpajakan internasional

Pembahasan

Pengaturan transfer pricing dan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) merupakan dua

¹⁶ Program Studi Doktor Hukum, “Pedoman Penulisan Desertasi Tahun Akademik 2024/2025”, Penerbit Universitas Kristen Indonesia (UKI) Press, Jakarta, 2025, hlm.8.

pilar utama dalam sistem hukum pajak internasional yang bertujuan mengatur pembagian hak pemajakan antarnegara serta mencegah praktik penghindaran pajak. Dalam konteks Indonesia, kedua instrumen hukum tersebut telah diadopsi ke dalam kerangka regulasi nasional melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), peraturan pelaksanaannya, serta ratifikasi berbagai P3B dengan negara mitra. Namun demikian, penerapan norma-norma tersebut dalam praktik pemeriksaan dan penyelesaian sengketa pajak masih menghadapi tantangan serius, terutama terkait kepastian hukum.

Prinsip *arm's length* sebagaimana diatur dalam Article 9 OECD Model Tax Convention menjadi dasar penilaian kewajaran transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa. Meskipun secara normatif prinsip ini telah diakomodasi dalam hukum pajak nasional, dalam praktik pemeriksaan pajak di Indonesia sering terjadi perbedaan penafsiran antara otoritas pajak dan wajib pajak. Otoritas pajak cenderung menggunakan pendekatan formalistik yang menitikberatkan pada struktur kepemilikan dan hubungan afiliasi, sementara wajib pajak menekankan pada substansi ekonomi dan fungsi usaha. Perbedaan pendekatan ini menjadi sumber utama sengketa transfer pricing yang berujung pada proses banding di Pengadilan Pajak.

Permasalahan semakin kompleks ketika sengketa transfer pricing melibatkan penerapan P3B. Dalam posisi ini, hakim Pengadilan Pajak dihadapkan pada kewajiban untuk menafsirkan hukum nasional secara selaras dengan ketentuan P3B sebagai *lex specialis* yang mengikat secara internasional. Namun, belum adanya pedoman interpretasi yang seragam sering kali menyebabkan inkonsistensi putusan antar majelis hakim. Kondisi tersebut tercermin dari tingginya persentase putusan yang mengabulkan atau mengabulkan sebagian permohonan banding wajib pajak, yang mengindikasikan adanya ketidakpastian dalam penerapan norma hukum perpajakan atas transaksi hubungan istimewa.

Implementasi Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) melalui penandatanganan Multilateral Instrument (MLI) menunjukkan komitmen Indonesia dalam menyelaraskan P3B dengan standar internasional. Penerapan Principal Purpose Test (PPT) dan Limitation on Benefits (LOB) bertujuan mencegah penyalahgunaan perjanjian pajak. Namun, tanpa harmonisasi yang memadai antara ketentuan internasional tersebut dengan hukum domestik dan praktik peradilan pajak, kebijakan BEPS berpotensi menambah kompleksitas sengketa, alih-alih memberikan kepastian hukum.

Studi komparatif dengan Singapura menunjukkan bahwa harmonisasi hukum yang efektif dapat diwujudkan melalui pendekatan preventif, seperti penerapan Advance Pricing Arrangement (APA) dan optimalisasi Mutual Agreement Procedure (MAP). Pendekatan ini tidak hanya mengurangi potensi sengketa pajak, tetapi juga memberikan kepastian hukum yang lebih tinggi bagi wajib pajak dan otoritas pajak. Oleh karena itu, Indonesia perlu memperkuat harmonisasi hukum transfer pricing dan P3B melalui pembaruan regulasi, penyusunan pedoman interpretasi yang konsisten, serta peningkatan kapasitas hakim pajak agar penerapan hukum perpajakan internasional dapat berjalan secara adil, pasti, dan efektif.

KESIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah diuraikan, dapat disimpulkan bahwa pengaturan dan penegakan hukum terkait transfer pricing dan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) di Indonesia masih menghadapi persoalan serius dalam mewujudkan kepastian hukum bagi wajib pajak pencari keadilan. Meskipun Indonesia telah mengadopsi berbagai instrumen hukum internasional, seperti OECD Transfer Pricing Guidelines, BEPS Action Plan, serta Multilateral Instrument (MLI), implementasinya dalam praktik pemeriksaan dan penyelesaian sengketa pajak belum sepenuhnya harmonis dengan norma hukum internasional yang berlaku.

Ketidakpastian hukum terutama muncul akibat perbedaan penafsiran atas prinsip *arm's length*, *beneficial ownership*, dan *permanent establishment* antara otoritas pajak, wajib pajak, dan hakim Pengadilan Pajak. Perbedaan tersebut tercermin dari tingginya jumlah sengketa transfer pricing yang

diajukan ke Pengadilan Pajak serta disparitas putusan hakim, yang menunjukkan belum adanya keseragaman pendekatan normatif dalam menafsirkan hubungan antara hukum domestik dan P3B sebagai *lex specialis*. Kondisi ini berpotensi melemahkan prinsip kepastian hukum dan keadilan fiskal, serta menimbulkan risiko double taxation maupun double non-taxation.

Melalui pendekatan teori harmonisasi hukum sebagaimana dikemukakan oleh Ralf Michaels, penelitian ini menegaskan bahwa harmonisasi hukum tidak dimaknai sebagai penyeragaman norma, melainkan sebagai penyelarasan fungsional antara hukum nasional dan hukum internasional dengan tetap menjaga kedaulatan fiskal negara. Studi komparatif dengan Singapura menunjukkan bahwa penerapan Advance Pricing Arrangement (APA), Mutual Agreement Procedure (MAP), dan interpretasi P3B yang konsisten mampu meningkatkan kepastian hukum dan mencegah sengketa pajak sejak dini. Oleh karena itu, Indonesia perlu memperkuat harmonisasi hukum transfer pricing dan P3B melalui pembaruan regulasi, penguatan peran hakim pajak, serta konsistensi interpretasi hukum agar tercipta sistem perpajakan yang adil, pasti, dan berintegritas.

DAFTAR PUSTAKA

Buku:

- Adrian, Sutedi. "Hukum Pajak". Sinar Grafika, Jakarta, 2019.
- Anggreini, Reni Ratna, "Relasi Mahkamah Agung Dan Pengadilan Pajak Dalam Kekuasaan Kehakiman." *Lex Renaissance* 6(3): 538–61, 2021, Yogyakarta,
- Amiruddin, Dan H. Zainal Asikin, *Pengantar Metode Penelitian Hukum*, Cet. 11, PT. Rajagrafindo Persada Jakarta, 2020,
- Arief Sidharta, 2007, *Meuwissen Tentang Pengembangan Hukum, Ilmu Hukum, Teori Hukum dan Filsafat Hukum*, Refika Aditama, Bandung,
- Avi-Yonah, R. S., *International Taxation and Transfer Pricing*, *Journal of International Economics*, 2019.
- Basri, Hasan, and Mohammad Muhibbin, "Kedudukan Pengadilan Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia." *Jurnal Hukum Dan Kenotariatan* 6(03): 1442–58, 2022.
- Darussalam, Danny Septriadi, Yurike Yuki, *Lembaga Peradilan Pajak di Indonesia: Persoalan, Tantangan, dan Tinjauan di Beberapa Negara*, Penerbit DDTC, Jakarta, 2017,
- Departemen Pendidikan Nasional, 2012, *Kamus Besar Bahasa Indonesia*, Pusat Bahasa (Edisi Keempat) Gramedia Pustaka Utama, Jakarta,
- Djatmiko, R. H, "Problematis Sengketa Pajak dalam Peradilan Pajak. Dimuat dalam buku Hitam Putih Pengadilan Khusus," Penerbit Pusat Analisis dan Layanan Informasi Sekretariat Jenderal Komisi Yudisial, Jakarta, 2013, hlm.
- Erwiningsih, Winahyu. *Implementasi Penyelesaian Sengketa Pajak Pada Pengadilan Pajak Indonesia*, *Justicia Sains: Jurnal Ilmu Hukum*, 2022,
- Firmansyah, A, *Kajian Yuridis Atas Praktik Transfer Pricing oleh Korporasi*, ResearchGate, Jakarta, 2020,
- Gunadi, *Hukum Pajak Indonesia*. Penerbit Universitas Indonesia, Depok, 2021,
- Gunadi, "Penyelesaian Sengketa Pajak", Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2015,
- Gunadi, *Transfer Pricing: Teori dan Praktik*, Salemba Empat, 2021,
- Gustav Radbruch, *Einführung In Die Rechtswissenschaft*, (Kohler Verlag: Stuttgart, 1961),
- Gustav Radbruch *Terjemahan Shidarta, Tujuan Hukum*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2012,
- Hadi Setiawan, "Prinsip Transfer Pricing dalam Perpajakan Indonesia", Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2020,
- Hartiwiningsih., Karjoko, L., & Soehartono. (2020). *Metode Penelitian Hukum*. Tangerang Selatan: Penerbit Universitas Terbuka.
- Hendri Jayadi, Rr. Ani Wijayanti, Lonna Yohanes L., 2023. *Pedoman Penulisan Skripsi*. Penerbit Universitas Kristen Indonesia. Jakarta
- Khoirul Hidayah, 2020, *Pokok-Pokok Hukum Pajak Kajian Konsep dan Kritik Pengaturan Pajak di Indonesia*, Cetakan Pertama, Setara Press Kelompok Intrans Publishing Malang Jatim,
- Lonna Yohanes Lengkong. 2020. "Penerapan Asas Mencari Kebenaran Materiil Dalam Hukum Acara Perdata". Penerbit Universitas Kristen Indonesia (UKI) Press. Jakarta
- Mardiasmo, "Perpajakan Edisi Revisi Tahun 2018", Andi Offset, Yogyakarta, 2018, hlm 4-50.

- Mardiasmo, Perpajakan Edisi Terbaru, Andi Offset, Yogyakarta, 2022, hlm. 412-416.
- Mohtar, Zainal Arifin., & Hiariej, Eddy O.S. (2021). Dasar-dasar Ilmu Hukum. Memahami Kaidah. Teori, Asas, dan Filsafat Hukum. Jakarta: Penerbit Red & White Publishing
- Organization for Economic Co-operation and Development, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, OECD ilibrary Publishing, Paris, 2022,
- Peter Mahmud Marzuki, 2009, Penelitian Hukum, Kencana Prenada Media Group, Jakarta,
- Program Studi Doktor Hukum, “Pedoman Penulisan Desertasi Tahun Akademik 2024/2025”, Penerbit Universitas Kristen Indonesia (UKI) Press, Jakarta, 2025
- Rhiti, Hyronimus, Kepastian Hukum, Penerbit Kanisius, Yogyakarta, 2023,
- Rawls, John, “A. Theory Of Justice”, Havard University Press, Cambridge, 1971,
- Sa’adah, Nabitatus. “Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak Dalam Sistem Peradilan Di Indonesia”, Online Administrative Law & Governance Journal, II, 2019.
- Soerjono Soekanto dan Sri Mahmudji, Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat, Cetakan ke 11, (Jakarta :PT Raja Grafindo Persada, 2009),
- Soerjono Soekanto, 2007, Pengantar Penelitian Hukum, FH UI, Jakarta,
- Sri Mamudji, 2006, Penelitian Hukum Normatif, Raja Grafindo Persada, Jakarta,
- Sudikno Mertokusumo dan H.Salim HS, Perkembangan Teori dalam Ilmu Hukum, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2010,
- Tampubolon, Manotar (2023) Metode Penelitian. PT GLOBAL EKSEKUTIF TEKNOLOGI, Jakarta. ISBN 978-623-198-403-6
- Utrecht, E, Pengantar dalam Hukum Indonesia, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2016,
- Vogel, Klaus. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Kluwer Law International, The Hague, 1997,
- Waluyo, Perpajakan Indonesia, Salemba Empat, Jakarta, 2017,
- Wiwik Sri Widiarty, “Metode Penelitian Hukum” Penerbit Publika Global Media, Yogyakarta, 2024,
- Yovita A. Mangestu dan Bernard L. Tanya, 2014, Moralitas Hukum, Genta Publishing, Yogyakarta,
- Peraturan Perundang-undangan
- Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan,
- Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2021 Tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan Di Bidang Pajak Penghasilan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172/PMK.03/2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 49/PMK.03/2023 tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama dan Tata Cara Pembentukan dan Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer dan Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 22/PMK.03/2020 tentang Tata Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreemant).
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016 tentang Jenis Dokumen Dan/Atau Informasi Tambahan Yang Wajib Disimpan Oleh Wajib Pajak Yang Melakukan Transaksi Dengan Para pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Tata Cara Pengelolaannya
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor PER-32/PJ/2011 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2011 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-50/PJ/2013 tentang Petunjuk Teknis Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Jurnal/Kamus/Artikel/Skripsi/Wbsite :

- Ardiansyah, Muhammad Ichan, Analisis Penyelesaian Sengketa Pajak Terkait Transaksi Transfer Pricing, Jurnal IBLAM Law Review, 2024
- Andrianto, Fadly. (2020). Kepastian Hukum dalam Politik Hukum di Indonesia. Administrative Law & Governance Journal. 3 (1): 114-123.
- Arvie Johan, Dahliana Hasan, “Menyoal Penerapan Judicial Pragmatism Pada Kasus Penentuan Harga Transfer di Pengadilan Pajak”, Vol. 6 No. 2 (2022) Jurnal Ilmu Hukum. UGM, 2022
- Ginting, S., & Machdar, N. M, “Pengaruh Harga Transfer Dan Transaksi Hubungan Istimewa Terhadap Penghindaran Pajak Dengan Profitabilitas Sebagai Variabel Moderasi Pada Perusahaan Infrastruktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia” Periode 2016-2021. Jurnal Mutiara Ilmu Akuntansi (JUMIA), 1(2), 2023, hlm. 184–203.
- Moho, Hasaziduhu. (2019). Penegakan Hukum di Indonesia Menurut Aspek Kepastian Hukum, Keadilan, dan Kemanfaatan. Jurnal Warta Dharmawangsa. 59.
- Nabitus Sa’adah, "Mekanisme Penyelesaian Sengketa Pajak dalam Sistem Peradilan di Indonesia", Administrative Law & Governance Journal, Universitas Diponegoro, 2018, hlm. 1-15
- Pan Mohamad Faiz, "Teori Keadilan John Rawls" oleh Pan Mohamad Faiz, Jurnal Konstitusi, Volume 6, Nomor 1, April 2009
- Saraswati Aisya, Siti Nuryanah. Tax Dispute Analysis of Transfer Pricing Case Study of Tax Court Decisions 2020-2023. JMKSP (Jurnal Manajemen, Kepemimpinan, dan Supervisi Pendidikan) Volume 9(1) 481-495, 2024.
- Tomson Situmeang, Reposisi Pengadilan Pajak Menurut Sistem Kehakiman di Indonesia. Jurnal UKI, P-ISSN: 0215-8922, 2022
- Sonny Pungus, Teori Tujuan Hukum, <http://sonny-tobelo.com/2010/10/teori-tujuan-hukum-gustavradbruch-dan.html>, diakses pada tanggal 1 November 2024
- Website :
- <https://putusan3.mahkamahagung.go.id>, diakses 10 Nopember 2024, pukul wib 17.00 wib
- <https://media.kemenkeu.go.id/getmedia/a760f574-2f6a-4d7a-b811-5fe4e92ee38a/Informasi-APBN-Tahun-Anggaran-2024.pdf?ext=.pdf> diakses 9 Nopember 2025, pukul 16.28 wib
- Sekretariat Pengadilan Pajak. <https://setpp.kemenkeu.go.id>. Diakses 10 Juni 2025 pukul 10.15 WIB