Scientax
Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia

djp

VOLUME 8 NO. 1 | OKTOBER 2026 Journal Page: ejurnal.pajak.go.id ISSN 2686-5718

Menakar Urgensi Penerapan Arbitrase dalam Proses Bisnis *Mutual Agreement Procedure* di Indonesia

Chandra Caesar Sitorus[a*], Kadek Rama Maheswara Putra[b]
[a] Georgetown University, The United States of America, Email: ccs150@georgetown.edu
[b] The University of Melbourne, Australia, Email: maheswara.rama@alumni.unimelb.edu.au

*Penulis korespondensi: ccs150@georgetown.edu

ABSTRACT

Indonesia's position on arbitration within the Mutual Agreement Procedure (MAP) remains inconsistent, creating legal uncertainty in international tax dispute resolution and potentially affecting business certainty and cross-border tax enforcement. Indonesia's current OECD Model Treaty position excludes arbitration, yet its treaty with Mexico contains its only arbitration clause. The Directorate General of Taxes has also provided room for arbitration development as the final MAP stage in its core tax administration system. This study examines the urgency of arbitration and the need for a consistent Indonesian position. It employs normative legal research with statutory, conceptual, and comparative approaches. Secondary data comprise books, reports, and official documents; legal materials include international agreements, legislation, and scholarly journals. The findings indicate that arbitration is not required in the near term because no MAP cases with Mexico have arisen, the treaty's arbitration clause is not yet effective, and domestic implementing regulations are absent. The immediate priority is therefore to clarify Indonesia's position and fill the legal vacuum. Any decision against arbitration requires a sound legal basis, including consideration of constitutional compatibility. The study recommends regulating arbitration in the Minister of Finance Regulation on MAP and reconsidering Indonesia's position on Part VI of the Multilateral Instrument (MLI).

Keywords: mutual agreement procedure, arbitration, international tax, tax treaty

ABSTRAK

Posisi Indonesia mengenai penerapan arbitrase dalam *Mutual Agreement Procedure* (MAP) masih tidak konsisten, menimbulkan ketidakpastian hukum dalam penyelesaian sengketa perpajakan internasional dan berpotensi mengganggu kepastian berusaha serta efektivitas penegakan hukum pajak lintas negara. Indonesia menyatakan tidak menerapkan arbitrase dalam OECD *Model Treaty*, tetapi Meksiko menjadi satu-satunya mitra perjanjian pajak dengan klausul arbitrase. Direktorat Jenderal Pajak juga telah menyediakan ruang pengembangan arbitrase sebagai tahap akhir MAP dalam proyek sistem inti administrasi perpajakan. Penelitian ini mengkaji urgensi arbitrase dan kebutuhan penegasan posisi Indonesia yang konsisten. Metode yang digunakan ialah penelitian hukum normatif dengan pendekatan peraturan perundang-undangan, konseptual, dan perbandingan. Data sekunder meliputi buku, laporan, dan dokumen resmi; bahan hukum mencakup perjanjian internasional, peraturan perundang-undangan, dan jurnal ilmiah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa arbitrase belum diperlukan dalam waktu dekat karena hingga saat ini belum ada kasus MAP antara Indonesia dan Meksiko, klausul arbitrase dalam perjanjian tersebut belum berlaku efektif, dan peraturan pelaksanaan domestik belum tersedia. Karena itu, prioritas mendesak ialah menegaskan posisi Indonesia dan mengisi kekosongan hukum. Keputusan untuk tidak menerapkan arbitrase memerlukan dasar hukum yang kuat, termasuk pertimbangan kesesuaiannya dengan konstitusi. Penelitian ini merekomendasikan pengaturan

DOI: 10.52869/ekrfzg47
Diunggah: 14 November 2024; Direvisi: 16 Oktober 2026; Diterima: 19 Oktober 2026; Diterbitkan: 30 Oktober 2026
2686-5718 © 2026 Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia. Diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak
Artikel ini adalah artikel akses terbuka di bawah lisensi CC BY-NC-SA licence (https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/)
Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia adalah Jurnal Sinta 3 (https://sinta.kemdikbud.go.id/journals/profile/9121)
Cara Mengutip:
Sitorus, C. C., & Putra, K. R. M. (2026). Menakar urgensi penerapan arbitrase dalam proses bisnis mutual agreement procedure di Indonesia. *Scientax: Jurnal Kajian Ilmiah Perpajakan Indonesia, 8*(1), 1-21. https://doi.org/10.52869/ekrfzg47

arbitrase dalam Peraturan Menteri Keuangan tentang MAP serta peninjauan kembali posisi Indonesia atas *Part VI Multilateral Instrument* (MLI).

Kata kunci: mutual agreement procedure, arbitrase, perpajakan internasional, persetujuan penghindaran pajak berganda (P3B)

1. PENDAHULUAN

Mutual Agreement Procedure (MAP) adalah upaya penanganan sengketa perpajakan internasional yang paling dikenal sampai saat ini dan diimplementasikan di berbagai negara (Salehifar, 2020). Upaya penanganan sengketa melalui MAP dilaksanakan dengan basis negosiasi antarpejabat yang berwenang dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (selanjutnya disebut sebagai *tax treaty*) (Burnett, 2008). Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) *Model Treaty* dan United Nations (UN) *Model Treaty* menganjurkan agar penanganan sengketa yang terkait dengan *tax treaty* sebaiknya dilaksanakan melalui jalur MAP. Ketentuan MAP dapat ditemukan pada Pasal 25 Ayat (1) sampai dengan Ayat (4) OECD dan UN *Model Treaty*, sedangkan ketentuan arbitrase diatur dalam Pasal 25 Ayat (5) OECD *Model Treaty* dan Pasal 25 alternatif B Ayat (5) UN *Model Treaty* (Salehifar, 2020).

Secara umum, tidak terdapat klausul dalam OECD dan UN *Model Treaty* yang secara tegas menyatakan bahwa kedua negara pihak dalam *tax treaty* harus mencapai kesepakatan melalui jalur MAP. Karena hal tersebut, dapat disimpulkan bahwa tidak ada instrumen hukum internasional yang mengikat para pihak dalam *tax treaty* untuk mencapai kesepakatan dalam setiap sengketa yang ditangani melalui jalur MAP. Akibatnya, tidak jarang keputusan MAP berakhir dengan hasil *agree to disagree* atau sepakat untuk tidak sepakat setelah melaksanakan proses penanganan sengketa yang menahun (Salehifar, 2020).

OECD menawarkan penambahan mekanisme arbitrase dengan pencantuman klausul arbitrase dalam pasal mengenai MAP sebagai respons untuk memaksimalkan fungsi MAP sebagai alternatif penanganan sengketa perpajakan internasional. Sampai dengan tahun 2014, terdapat 178 *tax treaty* di seluruh dunia yang telah memiliki klausul arbitrase pada pasal yang mengatur mengenai MAP (Salehifar, 2020). Saat ini Indonesia hanya memiliki klausul arbitrase dalam *tax treaty* dengan negara Meksiko untuk menyelesaikan sengketa perpajakan melalui jalur arbitrase (Lang et al., 2020).

Pada dasarnya, konsep arbitrase perpajakan internasional merupakan perpanjangan proses penanganan sengketa melalui MAP. Arbitrase perpajakan internasional ini bukan merupakan pilihan penanganan sengketa yang bersifat independen dan berdiri sendiri seperti arbitrase dalam bidang perdagangan dan investasi pada umumnya. Mekanisme arbitrase hanya akan dapat berjalan ketika MAP mencapai titik *deadlock* atas isu tertentu (Zeyen, 2017).

Meskipun hingga saat ini ketentuan tentang arbitrase hanya diatur dalam *tax treaty* dengan Meksiko, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) telah menyiapkan ruang untuk pelaksanaan arbitrase pada pengembangan sistem di masa mendatang melalui proyek Pembaruan Sistem Inti Administrasi Perpajakan (PSIAP). Hal tersebut tertuang dalam *Analysis Document* (AD) dan *Systems Requirements Specifications* (SRS) *Core Tax Administration Systems* (CTAS) yang memuat proses bisnis arbitrase sebagai bagian dari proses bisnis MAP dalam dekomposisi *Objection* and *Appeal*. Namun demikian, hanya ada penjelasan singkat mengenai arbitrase dalam dokumen AD dan SRS tersebut dan belum ada penjelasan rinci mengenai prosedur pelaksanaan arbitrase.

Studi yang secara khusus menyoroti posisi inkonsisten Indonesia dalam implementasi arbitrase perpajakan masih sangat terbatas. Hal ini menjadi semakin relevan untuk dikaji, terutama dalam konteks pengembangan proyek PSIAP agar tercipta kepastian hukum.

Melihat pentingnya mewujudkan kepastian hukum dan menilai urgensi pelaksanaan arbitrase dalam penanganan sengketa perpajakan internasional, Indonesia, melalui DJP, sebaiknya menyatakan posisinya secara tegas apakah akan melaksanakan prosedur arbitrase atau tidak. Penelitian ini akan membahas gambaran umum

pelaksanaan arbitrase pada proses bisnis MAP dan posisi Indonesia dalam penerapannya, praktik arbitrase di berbagai negara, dan apa yang perlu diperhatikan saat Indonesia pada akhirnya mengimplementasikan arbitrase pada proses bisnis MAP dalam mewujudkan asas kepastian hukum.

1.1 Rumusan Masalah

1. Bagaimanakah gambaran umum pelaksanaan arbitrase dan posisi Indonesia dalam melaksanakan arbitrase pada proses bisnis MAP?
2. Bagaimanakah pelaksanaan arbitrase di berbagai negara?
3. Apa saja yang perlu diperhatikan apabila Indonesia pada akhirnya mengimplementasikan arbitrase pada proses bisnis MAP?

1.2 Tujuan dan Manfaat Penelitian

Adapun tujuan dan manfaat dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bagi DJP, sebagai *competent authority* MAP dan *Advance Pricing Agreement* (APA), saat ini pelaksanaan arbitrase menjadi bagian dalam dekomposisi proses bisnis *Objection and Appeal* pada CTAS, sehingga penelitian ini dapat menjadi referensi dalam pembentukan regulasi pelaksanaan arbitrase pada proses bisnis MAP.
2. Bagi Kementerian Keuangan, khususnya Badan Kebijakan Fiskal sebagai *competent authority* perundingan *tax treaty*, penelitian ini dapat menjadi referensi pendukung untuk menentukan posisi Indonesia sehubungan dengan komitmen pelaksanaan arbitrase pada proses bisnis MAP.

2. KERANGKA TEORETIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Penelitian ini akan membahas pelaksanaan arbitrase dalam penanganan sengketa perpajakan internasional pada proses bisnis MAP. Penelitian ini dibangun dengan landasan teoritis yang selaras dengan arah analisis, dengan pendekatan normatif yang digunakan tidak hanya untuk mengidentifikasi norma hukum yang berlaku, tetapi juga untuk mengonstruksi argumentasi kritis berdasarkan asas-asas hukum guna menjawab fokus masalah yang dirumuskan.

2.1 Perjanjian Internasional

Anzilotti (sebagaimana dikutip dalam Purwanto, 2009, hlm. 165) memandang asas *pacta sunt servanda* sebagai norma fundamental yang mendasari daya ikat hukum internasional dan perjanjian internasional. Pelaksanaan perjanjian berdasarkan asas tersebut berkaitan erat dengan itikad baik, yakni memenuhi ketentuan perjanjian sesuai dengan isi, maksud, dan tujuannya serta tidak menghambat pencapaian tujuan tersebut (Purwanto, 2009). Indonesia sebagai bagian dari masyarakat internasional berkewajiban melaksanakan dengan itikad baik perjanjian internasional yang mengikatnya.

Berdasarkan strukturnya, perjanjian internasional dapat dibagi menjadi 2 (dua), yaitu *law-making treaties* dan *treaty contracts*. *Law-making treaties* merupakan perjanjian internasional yang memuat ketentuan dengan cakupan normatif umum dan berfungsi membentuk kaidah hukum (Brölmann, 2018). Perjanjian perpajakan (*tax treaty*) merupakan perjanjian internasional yang penafsirannya mengacu pada Konvensi Wina tentang Hukum Perjanjian (Dallazem, 2018).

2.2 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)/*Tax Treaty*

Berdasarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan, P3B (selanjutnya disebut sebagai *tax treaty*) adalah "perjanjian antara Pemerintah Indonesia dan pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra untuk mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda dan pengelakan pajak" (Indonesia, 2022, Pasal 1 angka 13). Dalam *tax treaty*, istilah yang digunakan adalah *agreement* sebagaimana tercantum dalam judul

setiap *tax treaty* yang dituliskan sebagai berikut: *Agreement between the Government of the Republic of Indonesia and …… for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income*.

Agreement dalam perjanjian internasional biasanya digunakan untuk para pihak yang jumlahnya terbatas dan substansi yang diatur bersifat formal serta mengatur hal-hal khusus atau spesifik (Parthiana, 2019). Meskipun judul dari setiap *tax treaty* menggunakan istilah *agreement*, istilah yang digunakan dalam tulisan ini adalah *tax treaty* untuk kepentingan praktis peneliti.

2.3 Teori Kepastian Hukum Menurut Para Ahli

Merujuk pada ajaran cita hukum (*the ideal of law/Idee des Rechts)* oleh Gustav Radbruch, hukum memiliki tiga tujuan, yaitu kepastian hukum (*Rechtssicherheit*), keadilan (*Gerechtigkeit*) dan kemanfaatan (*Zweckmäßigkeit*) (Hofmann, 2009). Radbruch juga berpendapat bahwa keadilan dan kepastian hukum adalah nilai-nilai absolut yang harus ada dalam hukum (Spaak, 2019). Terkait dengan kepastian hukum, terdapat empat hal fundamental yang memiliki hubungan erat dengan makna dari kepastian hukum itu sendiri, yaitu sebagai berikut:

a) Hukum positif ialah perundang-undangan;
b) Hukum dibentuk berdasarkan pada fakta atau kenyataan yang terjadi;
c) Fakta yang terdapat dalam hukum harus dirumuskan dengan jelas agar mudah dilaksanakan dan menghindari terjadinya kekeliruan dalam penafsiran;
d) Hukum yang positif tidak boleh mudah diubah (Rahardjo, 1991).

Otto (2012) menjelaskan bahwa kepastian hukum yang nyata memerlukan lima kondisi berikut:

a) Tersedia aturan hukum yang jelas, konsisten, mudah diperoleh, serta diterbitkan atau diakui oleh negara;
b) Instansi pemerintah menerapkan aturan tersebut secara konsisten serta tunduk dan taat kepadanya;
c) Mayoritas warga pada prinsipnya menerima substansi aturan dan menyesuaikan perilaku mereka dengan aturan tersebut;
d) Hakim yang independen dan tidak berpihak menerapkan aturan hukum secara konsisten ketika menyelesaikan sengketa; dan
e) Putusan pengadilan benar-benar dilaksanakan.

Ismail (2007) menyatakan bahwa untuk menciptakan kepastian hukum dalam peraturan perundang-undangan, terdapat persyaratan yang harus dipenuhi sebagai berikut:

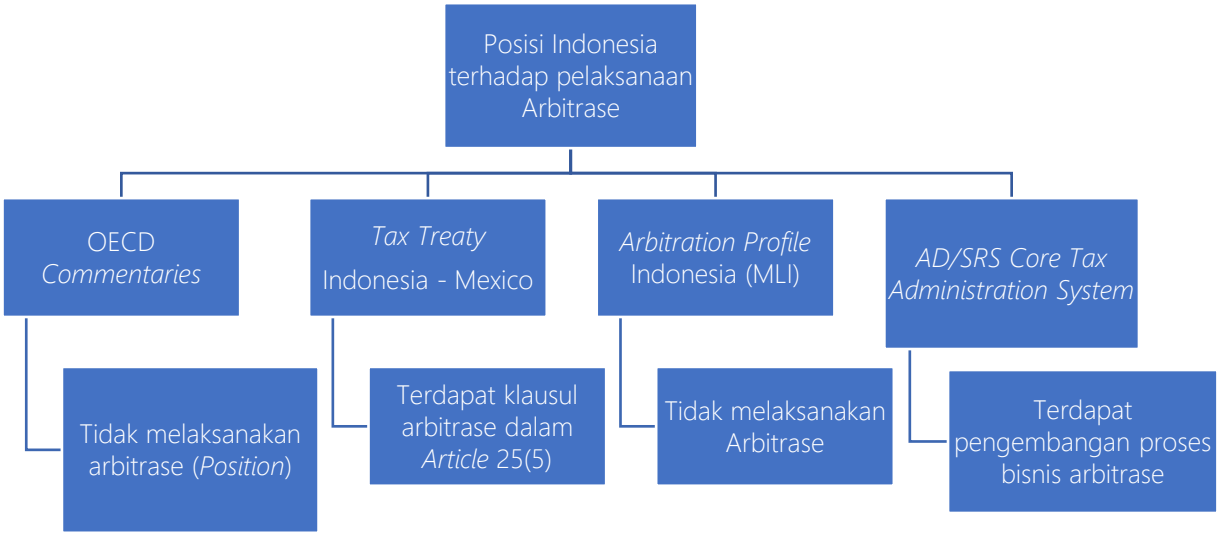
a) Kejelasan konsep yang digunakan. Norma hukum berisi penjelasan mengenai perilaku tertentu yang kemudian dikualifikasikan ke dalam suatu konsep tertentu;
b) Kejelasan hierarki kewenangan dari lembaga pembentuk peraturan perundang-undangan. Kejelasan hierarki ini memiliki peran penting karena menyangkut sah atau tidaknya dan mengikat atau tidaknya peraturan perundang-undangan yang diterbitkan. Kejelasan hierarki tersebut memberikan arahan kepada lembaga pembentuk hukum yang mempunyai kewenangan untuk membentuk suatu peraturan perundang-undangan tertentu;
c) Adanya konsistensi norma hukum perundang-undangan. Maksud dari konsistensi norma hukum ini adalah tidak adanya pertentangan antara norma hukum yang terkandung dalam suatu peraturan perundang-undangan dengan peraturan perundang-undangan lainnya yang saling terkait. Kepastian hukum menghendaki aturan-aturan yang dimuat dalam peraturan perundang-undangan diterbitkan oleh pihak yang berwenang, sehingga peraturan perundang-undangan tersebut memiliki aspek yuridis yang menjamin bahwa hukum harus ditaati.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa kepastian hukum mengandung beberapa unsur, yaitu konsisten, jelas, tidak menimbulkan multitafsir, tidak kontradiktif, dan dapat dilaksanakan atau dimanfaatkan oleh masyarakat. Unsur yang akan difokuskan dalam penelitian ini adalah bahwa kontradiksi hukum yang satu

dengan yang lain berpotensi menciptakan ketidakpastian hukum.

2.4 Kerangka Pemikiran

Gambar 1
Skema Kerangka Pemikiran



Catatan. Sumber: Disusun oleh penulis

2.5 Dasar Hukum

Adapun dasar hukum yang digunakan dalam menganalisis penulisan makalah ini adalah sebagai berikut:

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945) (Indonesia, 1945);
2. Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional (Indonesia, 2000);
3. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang (Indonesia, 2023b);
4. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang (Indonesia, 2023c);
5. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan (Indonesia, 2022);
6. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa (Indonesia, 2023a);
7. Peraturan Presiden Nomor 77 Tahun 2019 tentang Pengesahan *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (Konvensi Multilateral untuk Menerapkan Tindakan-Tindakan Terkait dengan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda untuk Mencegah Penggerusan Basis Pemajakan dan Penggeseran Laba) (Indonesia, 2019);
8. *Tax treaty* Indonesia dan Meksiko (Agreement between the Government of the Republic of

Indonesia and the United Mexican States, 2002); dan

9. Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 67 Tahun 2004 tentang Pengesahan Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Negara Meksiko Serikat untuk Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak yang Berkenaan dengan Pajak atas Penghasilan beserta Protokol (Indonesia, 2004).

3. METODOLOGI PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan untuk menjawab permasalahan hukum dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif atau sering disebut juga sebagai penelitian doktrinal. Penelitian hukum normatif merupakan suatu proses penelitian untuk menemukan aturan-aturan, prinsip-prinsip, dan doktrin-doktrin hukum untuk mengatasi isu hukum (Marzuki, 2014).

Penelitian ini menggunakan beberapa pendekatan, antara lain pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dan pendekatan perbandingan (*comparative approach*). Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk menganalisis perjanjian internasional dan hukum positif di Indonesia yang berkaitan dengan penanganan sengketa perpajakan internasional yaitu *tax treaty*; Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945); Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional; Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja Menjadi Undang-Undang, dan peraturan perundang-undangan teknis lainnya seperti Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa (Marzuki, 2014).

Pendekatan konseptual digunakan untuk menyelesaikan permasalahan dalam penelitian dengan merujuk pada konsep-konsep dan asas-asas hukum seperti arbitrase dalam konteks proses bisnis MAP, kekosongan hukum, asas *lex specialis derogat legi generali*, asas *pacta sunt servanda*, dan asas kepastian hukum (Marzuki, 2014).

Selanjutnya, pendekatan perbandingan digunakan untuk melihat bagaimana negara-negara lain mengatur pelaksanaan arbitrase dalam hukum domestik masing-masing dan untuk mengetahui instrumen-instrumen hukum yang dibutuhkan untuk melaksanakan arbitrase. Setiap negara memiliki landasan filosofis, yuridis, dan sosiologis masing-masing saat membentuk undang-undang. Untuk itu, pendekatan ini diperlukan untuk mengukur konsistensi antara materi dalam perjanjian internasional yang telah diratifikasi dan pelaksanaannya di negara-negara lainnya (Marzuki, 2014). Ketiga pendekatan tersebut dipilih secara strategis untuk memastikan setiap pertanyaan penelitian dijawab melalui dasar hukum yang tepat, analisis konsep yang relevan, serta perbandingan praktik dari berbagai negara guna memperkuat argumentasi hukum yang dibangun.

Sumber data yang digunakan untuk menyelesaikan penelitian ini adalah data sekunder yang diperoleh melalui buku-buku, laporan, dan dokumen resmi lainnya. Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah bahan hukum primer berupa perjanjian internasional dan peraturan perundang-undangan lainnya, serta bahan hukum sekunder dari jurnal-jurnal ilmiah terkait dengan permasalahan hukum dalam penelitian ini. Penelitian ini juga telah melalui tahap-tahap penalaran hukum dengan metode IRAC sebagaimana dikembangkan oleh Lon Fuller, yaitu dimulai dari penentuan masalah (*issue*), lalu dihubungkan ke sumber-sumber hukum yang relevan (*regulation*), kemudian dianalisis (*analysis*) merujuk pada konsep-konsep hukum dan pendapat ahli hukum untuk mendapatkan kesimpulan (*conclusion*) (Weruin, 2017).

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Pembahasan dalam bab ini disusun mengikuti rumusan masalah penelitian. Subbab 4.1 dan 4.2 menjawab rumusan masalah pertama mengenai gambaran umum pelaksanaan arbitrase dan posisi Indonesia dalam melaksanakan arbitrase pada proses bisnis MAP. Subbab 4.3 menjawab rumusan

masalah kedua mengenai pelaksanaan arbitrase di berbagai negara. Selanjutnya, subbab 4.4 menjawab rumusan masalah ketiga mengenai hal-hal yang perlu diperhatikan apabila Indonesia pada akhirnya mengimplementasikan arbitrase pada proses bisnis MAP.

4.1 Gambaran Umum Pelaksanaan Arbitrase Perpajakan Internasional

Salah satu upaya untuk memaksimalkan fungsi MAP sebagai mekanisme penanganan sengketa perpajakan internasional adalah dengan mewujudkan proses arbitrase dalam *tax treaty* (Zeyen, 2017). Klausul arbitrase dalam OECD *Model Treaty* dapat ditemukan pada Pasal 25 Ayat (5) yang mulai diperkenalkan pada tahun 2008. Kemudian, UN juga memperkenalkan penanganan sengketa melalui arbitrase dalam Pasal 25 alternatif B Ayat (5) UN *Model Treaty* tahun 2011 (Salehifar, 2020).

Pada dasarnya, permasalahan yang dapat dibawa ke tahap arbitrase terbatas pada isu-isu yang belum mencapai kesepakatan (Zeyen, 2017). Misalnya, MAP dalam penanganan sengketa *transfer pricing*: para pihak dalam *tax treaty* setuju terhadap pemilihan metodologi *transfer pricing* yang digunakan, namun tidak sepakat dengan pembanding yang dikemukakan. Atas skenario tersebut, yang dapat diajukan ke mekanisme arbitrase bukanlah seluruh sengketa *transfer pricing* dimaksud, melainkan terbatas pada permasalahan terkait pemilihan pembanding yang tepat.

Secara prinsip, putusan arbitrase bersifat final dan mengikat para pihak (*final and binding*). Meskipun putusan arbitrase bersifat final dan mengikat para pihak, mekanisme arbitrase menurut OECD dan UN *Model Treaty* tersebut bukan merupakan upaya penanganan sengketa yang berdiri sendiri. Arbitrase dalam penanganan sengketa perpajakan internasional hanya merupakan perpanjangan dari mekanisme MAP dan memberikan keputusan terbatas terhadap isu-isu yang belum dapat diselesaikan melalui mekanisme MAP.

Secara umum, arbitrase pada proses penanganan sengketa memiliki dua tipe, yaitu arbitrase institusional dan arbitrase *ad hoc*. Arbitrase institusional merupakan tipe arbitrase tempat pihak yang bersengketa sepakat untuk membawa sengketanya ke hadapan institusi arbitrase tertentu, misalnya ICC (*International Chamber of Commerce*), HKIAC (*The Hong Kong International Arbitration Center*), ICSID (*International Centre for the Settlement of Investment Disputes*), dan SIAC (*Singapore International Arbitration Center*). Adapun arbitrase *ad hoc* merupakan tipe arbitrase tempat para pihak mendesain sendiri mekanisme arbitrasenya, tidak bergantung pada tata cara yang baku sebagaimana diatur dalam suatu institusi arbitrase. Arbitrase institusional lebih umum diterapkan pada sengketa di bidang perdagangan dan investasi.

Berdasarkan OECD dan UN *Model Treaty*, arbitrase yang dikenal dalam MAP adalah arbitrase *ad hoc*. Sampai saat ini, tidak ada institusi arbitrase yang dikenal dalam kerangka organisasi OECD dan UN, dan para arbitrator juga dibebaskan dalam memilih prosedur arbitrase yang telah ada, misalnya prosedur yang dimiliki oleh ICC. Pernyataan ini dapat ditemukan dalam OECD *Commentaries* sebagai berikut: "*The simplest way to establish the evidentiary and other procedural rules that will govern the arbitration process and that have not already been provided in the agreement or the Terms of Reference is to leave it to the arbitrators to develop these rules on an ad hoc. In doing so, the arbitrators are free to refer to existing arbitration procedures, such as the International Chamber of Commerce Rules, which deal with many of these questions*" (OECD, 2017).

Meskipun bersifat *ad hoc*, OECD membuat panduan berupa *Sample Mutual Agreement on Arbitration* sebagai referensi bagi para pihak dalam melaksanakan penanganan sengketa perpajakan internasional melalui arbitrase. Salah satu hal yang diatur adalah tata cara pemilihan arbitrator.

Di satu sisi, arbitrase *ad hoc* memberikan kebebasan kepada para pihak untuk memilih arbitrator dan mengatur seluruh prosedur arbitrasenya sendiri. Namun, di sisi lain, arbitrase *ad hoc* ternyata membawa kompleksitas lain, seperti membutuhkan banyak waktu hingga mencapai kesepakatan dan mobilitas wajib pajak untuk menyelesaikan rangkaian proses arbitrase.

Hal-hal tersebut justru dapat meningkatkan *compliance cost* wajib pajak, sehingga bertentangan dengan tujuan *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) *Action Plan* 14 tentang MAP.

Selanjutnya, dilihat dari cara pengambilan keputusan, ada dua tipe arbitrase berdasarkan OECD *Model Treaty*, yaitu *last best offer* sebagai opsi utama dan *independent opinion* atau *reasoned opinion* sebagai pilihan alternatif. Pejabat yang berwenang dapat memilih tipe arbitrase yang akan dipilih dari kedua alternatif tersebut atau dapat juga menggunakan pendekatan kombinasi keduanya. Tipe arbitrase *last best offer* atau di beberapa negara lain dikenal sebagai *final offer* dan *baseball arbitration* (arbitrase bisbol) memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. setiap pejabat yang berwenang mengajukan resolusi yang diusulkan kepada arbitrator;
2. arbitrator memilih salah satu resolusi yang diusulkan, secara tertulis, dan tidak boleh menyertakan alasan atau penjelasan lainnya;
3. keputusan tidak dipublikasikan; dan
4. tidak memiliki nilai preseden dari keputusan yang telah selesai.

Adapun tipe arbitrase *independent opinion* memiliki karakteristik sebagai berikut:

1. setiap pejabat yang berwenang menyampaikan seluruh informasi yang dianggap perlu bagi arbitrator untuk mencapai keputusan mereka, termasuk deskripsi fakta dan masalah yang belum terselesaikan, disertai dengan pernyataan posisi dan argumen pendukung yang relevan;
2. memungkinkan keikutsertaan wajib pajak dengan menyampaikan posisinya kepada arbitrator, jika pejabat yang berwenang dan arbitrator setuju;
3. arbitrator mengeluarkan keputusan mereka secara tertulis, dengan menunjukkan sumber hukum yang mereka jadikan dasar;
4. keputusan dapat diumumkan jika wajib pajak dan otoritas yang berwenang setuju; dan
5. tidak ada nilai preseden, tetapi OECD *Commentary* mengakui bahwa publikasi akan membantu transparansi, keseragaman, dan menghindari perselisihan serupa di masa mendatang.

Kedua tipe arbitrase di atas dapat diterapkan bergantung pada kesepakatan Indonesia dengan mitra *tax treaty*, mengingat ada beberapa negara, seperti Australia dan Singapura, yang menggunakan tipe *last best offer* sebagai opsi utama penanganan sengketa. Selain itu, ada juga beberapa negara mitra *tax treaty* Indonesia seperti Portugal yang memilih untuk menerapkan tipe *independent opinion* atau *reasoned opinion* sebagai opsi utama pengambilan keputusan dalam arbitrase.

4.2 Posisi Indonesia dalam Penerapan Arbitrase pada Proses Bisnis MAP

Saat ini Indonesia memiliki jaringan *tax treaty* dengan 72 (tujuh puluh dua) negara di dunia. Jaringan *tax treaty* Indonesia yang memuat klausul mengenai arbitrase adalah *tax treaty* antara Indonesia dan Meksiko. Klausul tersebut tercantum dalam Pasal 25 Ayat (5), yaitu sebagai berikut:

> Jika suatu kesulitan atau keraguan timbul dalam penafsiran atas penerapan Persetujuan ini tidak dapat diselesaikan oleh para pejabat yang berwenang sebagaimana diatur dalam ayat-ayat sebelumnya dari Pasal ini, jika antar pejabat yang berwenang dan wajib pajak, setuju maka dapat membawa kasus tersebut dalam suatu arbitrasi sepanjang wajib pajak itu setuju secara tertulis atas keputusan dari dewan arbitrasi. Keputusan dewan arbitrasi dalam kasus tersebut akan mengikat kedua Negara pihak pada Persetujuan sehubungan dengan kasus tersebut. Prosedur-prosedur yang akan dibentuk antara kedua Negara melalui surat dipertukarkan melalui saluran diplomatik. (Agreement between the Government of the Republic of Indonesia and the United Mexican States, 2002, Pasal 25 ayat (5))

Merujuk pada Pasal 25 Ayat (5) *tax treaty* Indonesia-Meksiko tersebut, klausul arbitrase yang dimuat bersifat *voluntary*. Ketika MAP tidak dapat menyelesaikan suatu permasalahan, maka arbitrase dapat dilaksanakan apabila terdapat kesepakatan antara pejabat yang berwenang dan

wajib pajak. Dalam situasi tersebut, setelah mendapat persetujuan pejabat yang berwenang dan wajib pajak, permasalahan MAP yang belum terselesaikan dapat dilanjutkan ke tahap arbitrase. Hal ini juga berimbas pada keadaan ketika wajib pajak harus setuju dan terikat dengan keputusan arbitrase.

Indonesia masih dikatakan belum konsisten dalam mewujudkan kepastian hukum dalam penanganan sengketa perpajakan internasional, terutama terkait dengan pelaksanaan arbitrase dalam konteks MAP. Di satu sisi, ada klausul arbitrase dalam *tax treaty* Indonesia-Meksiko. Di sisi lain, dalam pernyataan posisi terhadap Pasal 25 Ayat (5) OECD *Model Treaty*, Indonesia menyatakan tidak mengakomodasi ketentuan arbitrase pada pasal mengenai MAP dalam *tax treaty* sebagaimana disebutkan sebagai berikut: "*Brazil, India, Indonesia, the People's Republic of China, Serbia, South Africa and Hong Kong, China reserve the right not to include paragraph 5 in their conventions*" (OECD, 2017).

Indonesia juga memilih untuk tidak melaksanakan arbitrase yang mengikat pada proses bisnis MAP sebagaimana diatur dalam *Part VI* Konvensi Multilateral untuk Menerapkan Tindakan-Tindakan Terkait dengan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda untuk Mencegah Penggerusan Basis Pemajakan dan Penggeseran Laba/*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting* (selanjutnya disebut sebagai ML) (OECD, 2016). Merujuk lebih lanjut pada AD/SRS CTAS, saat ini DJP sedang mengembangkan mekanisme pelaksanaan arbitrase pada proses bisnis MAP.

Asumsi yang muncul dari ketidakkonsistenan posisi Indonesia ini adalah bahwa Indonesia sepakat apabila arbitrase yang dilakukan adalah dalam bentuk sukarela (*voluntary*) sebagaimana klausul arbitrase dalam *tax treaty* Indonesia-Meksiko. Meskipun demikian, Indonesia seharusnya menyatakan dengan tegas apakah akan melaksanakan arbitrase atau tidak, serta memberikan notifikasi terhadap pelaksanaan *Part VI* MLI tentang arbitrase, sebagai wujud komitmen pelaksanaan arbitrase selain arbitrase wajib dan mengikat (*mandatory binding arbitration*) sebagaimana disarankan oleh OECD.

Indonesia perlu secara tegas menentukan posisi dalam penerapan arbitrase sebagai komitmen untuk mewujudkan kepastian hukum dalam penanganan sengketa perpajakan internasional melalui MAP. Apabila Indonesia berada pada posisi tidak setuju untuk menerapkan arbitrase dalam konteks MAP, maka sebaiknya diadakan renegosiasi *tax treaty* dengan Meksiko untuk menghapus klausul arbitrase tersebut. Sebaliknya, apabila Indonesia akan menerapkan arbitrase di masa mendatang, sebaiknya segera dibentuk instrumen-instrumen hukum domestik dan proses bisnis pelaksanaan arbitrase diawali dengan memberikan notifikasi kepada *Part VI* MLI bahwa Indonesia berkomitmen melaksanakan *mandatory binding arbitration* (sesuai dengan rekomendasi OECD) dan kemudian membentuk instrumen-instrumen hukum yang dibutuhkan atau memang secara tegas menyatakan hanya sepakat dengan pelaksanaan arbitrase MAP yang bersifat *voluntary*.

Untuk menilai urgensi Indonesia menerapkan arbitrase, perlu melihat data riwayat permohonan MAP dengan hasil *agree to disagree*. Data ini juga berguna untuk menilai signifikansi pengaruh arbitrase dalam mengamankan penerimaan negara dan mencegah pemajakan berganda sesuai dengan maksud dan tujuan *tax treaty*. Selain itu, data ini juga merepresentasikan potensi negara-negara mana saja yang sebaiknya Indonesia pertimbangkan untuk menerapkan arbitrase. Sebaiknya, pelaksanaan arbitrase hanya terbatas pada negara-negara yang pernah memiliki riwayat hasil MAP *agree to disagree*, sudah memiliki instrumen hukum domestik pelaksanaan arbitrase, dan dalam *arbitration profile* yang diterbitkan oleh OECD menyatakan komitmen melaksanakan arbitrase.

Berdasarkan data pada tahun 2016–2023 (Tabel 1) sampai saat ini, belum ada kasus MAP dengan Meksiko yang dibawa sampai ke tahap arbitrase. Justru terdapat hasil *agree to disagree* dengan 12 (dua belas) negara mitra *tax treaty* Indonesia lainnya yang berpotensi untuk dibawa ke tahap arbitrase. Dari keseluruhan data tersebut, meskipun berpotensi dibawa ke tahap arbitrase,

belum tentu seluruhnya dapat diselesaikan dengan arbitrase. Beberapa kasus MAP yang hasil akhirnya *agree to disagree* disebabkan oleh kesepakatan kedua belah pihak untuk menggunakan hasil penanganan sengketa domestik, mengingat Indonesia memiliki kebijakan untuk mengajukan permohonan penanganan sengketa domestik bersamaan dengan penanganan sengketa perpajakan internasional (MAP).

Tabel 1 menunjukkan bahwa selama periode 2016–2023 terdapat 44 (empat puluh empat) kasus MAP dengan hasil akhir *agree to disagree* yang melibatkan 12 (dua belas) negara mitra *tax treaty*. Kasus-kasus tersebut terkonsentrasi pada tiga negara mitra, yaitu Belanda dan Amerika Serikat masing-masing sebanyak 9 (sembilan) kasus serta Inggris sebanyak 8 (delapan) kasus, atau secara keseluruhan 26 (dua puluh enam) kasus (59%). Dilihat dari sebaran waktunya, kasus *agree to disagree* paling banyak terjadi pada tahun 2020 dan 2021, yaitu masing-masing sebanyak 14 (empat belas) dan 15 (lima belas) kasus atau secara keseluruhan 29 (dua puluh sembilan) kasus (66%). Angka tersebut menggambarkan besaran ketidakpastian hukum yang dihadapi wajib pajak karena kasus-kasus tersebut tidak menemukan penyelesaian melalui MAP. Adapun analisis atas jenis isu yang disengketakan, misalnya *transfer pricing* atau Bentuk Usaha Tetap (BUT), tidak dibahas dalam penelitian ini karena tujuan penyajian data dalam Tabel 1 adalah untuk menggambarkan angka ketidakpastian hukum tersebut.

Apabila dikaitkan dengan posisi negara mitra dalam MLI, 10 (sepuluh) dari 12 (dua belas) negara mitra dalam Tabel 1, yaitu Australia, Kanada, Denmark, Finlandia, Prancis, Jepang, Belanda, Singapura, Swedia, dan Inggris, telah memilih untuk menerapkan *Part VI* MLI tentang arbitrase (OECD, 2021). Jumlah kasus *agree to disagree* dengan kesepuluh negara tersebut mencapai 33 (tiga puluh tiga) kasus atau 75% dari keseluruhan kasus. Sementara itu, Cina tidak memilih untuk menerapkan *Part VI* MLI dan Amerika Serikat belum menandatangani MLI, dengan jumlah kasus sebanyak 11 (sebelas) kasus. Dengan demikian, sebagian besar kasus *agree to disagree* yang dihadapi Indonesia justru terjadi dengan negara mitra yang telah berkomitmen untuk melaksanakan arbitrase. Apabila Indonesia kelak memilih untuk menerapkan *Part VI* MLI, ketentuan arbitrase berpotensi berlaku terhadap *tax treaty* dengan negara-negara tersebut, sepanjang *tax treaty* yang bersangkutan dinotifikasi sebagai *Covered Tax Agreement* oleh kedua pihak dan tidak terdapat pensyaratan (*reservation*) yang menghalanginya. Hal ini menunjukkan bahwa posisi Indonesia atas *Part VI* MLI menentukan apakah kasus serupa di masa mendatang memiliki jalur penyelesaian akhir atau kembali berakhir dengan *agree to disagree*.

Tabel 1

Daftar Kasus MAP dengan Hasil Akhir *Agree to Disagree* yang Berpotensi Dibawa ke Tahap Arbitrase

No	Nama Negara	Tahun								Total
		2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	
1	Australia		1							1
2	Kanada						3			3
3	Cina					2				2
4	Denmark		1							1
5	Finlandia						1			1
6	Prancis						2	1		3
7	Jepang				2	1	1			4
8	Belanda		2	3	1	1	1	1		9
9	Singapura	1					1			2
10	Swedia							1		1
11	Inggris				1	7				8
12	Amerika Serikat					3	6			9
				Jumlah						44

Catatan. Sumber: Diolah oleh penulis berdasarkan Statistik APA dan MAP (Direktorat Jenderal Pajak [DJP], n.d.)

4.3 Penerapan Arbitrase di Berbagai Negara

Pada tanggal 25 Maret 2021, OECD menerbitkan profil arbitrase dari 30 (tiga puluh) yurisdiksi yang menerapkan arbitrase sebagaimana diatur dalam *Part VI* MLI. Profil arbitrase memberikan informasi tambahan kepada wajib pajak tentang penerapan *Part VI* MLI untuk setiap negara/yurisdiksi yang memilih untuk menerapkan arbitrase. OECD juga mengizinkan negara/yurisdiksi untuk membuat klarifikasi yang tersedia untuk umum tentang posisi mereka dalam arbitrase berdasarkan MLI (OECD, 2021).

Dalam subbab ini akan dibahas mengenai praktik pelaksanaan arbitrase pada beberapa negara berdasarkan profil arbitrase yang diterbitkan oleh OECD.

4.3.1 Singapura

Sama seperti posisi Indonesia, Singapura hanya memiliki satu *tax treaty* dengan klausul pelaksanaan arbitrase, yaitu dengan negara Meksiko. Yang membedakan posisi penerapan arbitrase Singapura dengan Indonesia adalah bahwa Singapura menyatakan posisi untuk menerapkan ketentuan yang terkandung dalam *Part VI* MLI dengan 24 (dua puluh empat) negara mitra *tax treaty* lainnya. Tipe pengambilan keputusan arbitrase yang digunakan adalah *final offer* (atau dikenal juga dengan sebutan *last best offer*). Proses arbitrase tersebut berlaku sebagai proses arbitrase utama untuk seluruh mitra *tax treaty* Singapura kecuali apabila ada kesepakatan dengan pejabat yang berwenang dari yurisdiksi mitra Singapura lainnya untuk menjalankan aturan yang berbeda.

Proses arbitrase *final offer* adalah proses pengambilan keputusan sengketa yang dikhususkan untuk perselisihan yang bersifat moneter dan menghasilkan keputusan yang mengikat (*binding decision*). Dalam hal dua negara mengajukan arbitrase *final offer*, masing-masing pihak mengajukan penawaran yang bersifat final, dan sebuah *panel of commissioners* akan membuat keputusan dengan memilih salah satu penawaran dari dua penawaran yang diajukan.

Wajib Pajak Singapura secara umum dapat mengajukan permohonan arbitrase jika para pejabat yang berwenang tidak berhasil mencapai kesepakatan sesuai dengan jangka waktu yang telah ditetapkan dalam *tax treaty*. Permohonan arbitrase tersebut harus diajukan secara tertulis dan harus mengacu pada perjanjian/*tax treaty* dengan pejabat yang berwenang yang dapat diterapkan. Informasi acuan pelaksanaan MAP dan arbitrase di Singapura tersebut dapat diakses melalui *e-tax guide* pada menu pencegahan dan penanganan sengketa perpajakan internasional yang juga menyajikan informasi tentang kebijakan *tax treaty* di Singapura, perpajakan internasional secara umum, dan isu-isu lainnya terkait *tax treaty* (Lang et al., 2020; OECD, 2021).

4.3.2 Kanada

Sengketa *tax treaty* di Kanada umumnya diselesaikan melalui MAP atau melalui penanganan sengketa domestik. Selain itu, dapat juga diselesaikan melalui arbitrase dalam situasi dan kondisi tertentu.

Meskipun Kanada telah mencantumkan klausul arbitrase pada beberapa *tax treaty* dengan negara-negara mitranya, hal ini masih dianggap relatif baru. *Tax treaty* dengan klausul arbitrase pertama kali ditandatangani dengan Amerika Serikat pada tahun 2007, namun berlaku efektif pada tahun 2010. Berdasarkan *tax treaty* Kanada dan Amerika Serikat tersebut, *mandatory binding arbitration* tersedia untuk kasus-kasus MAP tertentu, termasuk kasus-kasus *transfer pricing* yang belum diselesaikan dalam waktu 2 (dua) tahun sejak tanggal dimulainya proses MAP. Selanjutnya, Kanada menandatangani protokol amandemen *tax treaty* dengan Inggris sehubungan dengan pemberlakuan *mandatory binding arbitration* dan mulai berlaku efektif pada akhir tahun 2016. Kedua tax treaty tersebut telah mencakup ketentuan arbitrase dengan metode pengambilan keputusan berdasarkan metode *last best offer* atau dikenal juga sebagai arbitrase bisbol.

Kanada, bersama dengan 24 (dua puluh empat) negara lainnya, telah memilih untuk mengikuti prosedur *mandatory binding arbitration*

sebagaimana diatur dalam *Part VI* MLI. Dengan demikian, negara-negara tersebut telah sepakat bahwa jika suatu perselisihan tidak diselesaikan melalui prosedur MAP, maka akan diselesaikan melalui arbitrase yang mengikat dengan syarat kedua negara yang terlibat dalam perselisihan telah sepakat memilih prosedur ini dalam MLI dan adanya permintaan dari wajib pajak yang terkait.

Kanada juga memilih metode *last best offer* atau arbitrase bisbol dalam proses pengambilan keputusan arbitrase. Tidak mengherankan jika Kanada memilih untuk mengadopsi prosedur arbitrase ini, mengingat prosedur arbitrase *last best offer* yang diatur dalam MLI serupa dengan dan dipengaruhi oleh prosedur arbitrase yang diuraikan dalam *tax treaty* Kanada-Amerika Serikat. Hingga saat ini, 17 (tujuh belas) negara mitra *tax treaty* Kanada telah menyetujui *mandatory binding arbitration*, yaitu Australia, Austria, Barbados, Belgia, Finlandia, Prancis, Yunani, Irlandia, Italia, Luksemburg, Belanda, Selandia Baru, Portugal, Singapura, Slovenia, Spanyol, dan Swedia. Dari keseluruhan negara-negara tersebut, terdapat 13 (tiga belas) negara yang telah menyetujui penggunaan model arbitrase bisbol, yaitu Australia, Austria, Barbados, Belgia, Finlandia, Prancis, Irlandia, Italia, Luksemburg, Belanda, Selandia Baru, Singapura, dan Spanyol.

Sesuai dengan Pasal 26 Ayat (4) MLI, *tax treaty* Kanada-Inggris tidak akan dipengaruhi oleh *Part VI* MLI. Akibatnya, ketentuan arbitrase berdasarkan *tax treaty* antara Kanada dan Inggris akan terus berlaku di antara para pihak. Yang terpenting, Kanada telah membuat pensyaratan (*reservation*) terhadap ketentuan dalam *Part VI* MLI. Pensyaratan tersebut membatasi ruang lingkup masalah yang dapat diselesaikan melalui arbitrase. Akibatnya, *Part VI* hanya akan berlaku bagi Kanada untuk perselisihan mengenai hal-hal sebagai berikut, yaitu (i) tempat tinggal individu; (ii) bentuk usaha tetap; (iii) laba usaha; (iv) perusahaan dengan hubungan istimewa; (v) masalah royalti, tetapi hanya sebatas masalah yang timbul sehubungan dengan perusahaan-perusahaan dengan hubungan istimewa; dan (vi) ketentuan lain yang disetujui oleh mitra perjanjian melalui pertukaran nota diplomatik.

Menurut pejabat yang berwenang di Kanada, *mandatory binding arbitration* dipandang sebagai proses penanganan sengketa yang efisien untuk memfasilitasi penanganan sengketa pajak secara tepat waktu dan mendorong para pihak untuk mengadvokasi posisi yang lebih masuk akal dalam masalah pajak berganda. Di luar pernyataan yang disampaikan oleh pejabat yang berwenang Kanada tersebut, hanya ada sedikit informasi yang tersedia terkait dengan penggunaan metode arbitrase bisbol oleh Kanada. Hal ini searah dengan kebijakan terkait dengan kerahasiaan data wajib pajak, perwakilan atau kuasa wajib pajak, dan anggota panel arbitrase dalam prosedur *mandatory binding arbitration* di Kanada berdasarkan *tax treaty*-nya dengan Inggris dan Amerika Serikat (Lang et al., 2020; OECD, 2021).

4.3.3 Australia

Australia telah memperkenalkan klausul arbitrase dalam tiga *tax treaty* yang baru saja dibuat, yaitu *tax treaty* dengan Selandia Baru, Swiss, dan Jerman. Klausul arbitrase dalam tiga *tax treaty* tersebut mengikuti OECD *Model Treaty* dengan beberapa modifikasi.

Ketentuan pelaksanaan arbitrase dalam Pasal 25 Ayat (6) Huruf b *tax treaty* Australia-Selandia Baru berbeda dengan Pasal 25 Ayat (5) sebagaimana diatur dalam OECD *Model Treaty*. Dalam Pasal 25 Ayat (6) Huruf b *tax treaty* Australia-Selandia Baru tidak menentukan mekanisme permintaan pelaksanaan arbitrase oleh wajib pajak atas permasalahan MAP yang belum mencapai kesepakatan untuk kemudian dibawa ke ranah arbitrase harus melalui permintaan dalam bentuk tertulis. Ketentuan permintaan pelaksanaan arbitrase secara tertulis tersebut baru tersedia ketika OECD *Model Treaty* versi tahun 2017 diterbitkan.

Modifikasi lain dalam *tax treaty* Australia-Selandia Baru adalah bahwa Pasal 25 Ayat (7) Huruf a membatasi cakupan kasus yang dapat diselesaikan melalui jalur arbitrase. Hal ini sejalan dengan *commentary* pada Pasal 25 OECD *Model Treaty* tahun 2017, yang menunjukkan bahwa akses ke arbitrase dapat dibatasi untuk kasus-kasus yang melibatkan masalah yang terutama bersifat faktual,

seperti yang terkait dengan penetapan harga transfer atau pertanyaan tentang adanya BUT. Pasal 25 Ayat (7) Huruf b dari *tax treaty* Australia-Selandia Baru ini juga menambahkan bahwa arbitrase juga dapat berlaku untuk masalah-masalah yang disetujui oleh pemerintah Australia dan pemerintah Selandia Baru, melalui pertukaran nota diplomatik. Ketentuan ini berpotensi memperluas jangkauan masalah yang dapat dicakup dalam penanganan sengketa perpajakan internasional melalui arbitrase.

Melihat pada *tax treaty* Australia-Swiss Pasal 24 Ayat (5) Huruf b, diatur bahwa wajib pajak dapat memohon pelaksanaan arbitrase ketika sengketa pajak tetap tidak terselesaikan setelah 3 (tiga) tahun sejak suatu sengketa diajukan kepada pejabat yang berwenang mitra *tax treaty* lainnya. Hal ini bertentangan dengan batas waktu 2 (dua) tahun sebagaimana diusulkan oleh Pasal 25 OECD *Model Treaty*, yang berlaku sejak tanggal ketika semua informasi yang diperlukan oleh pejabat yang berwenang untuk menangani kasus tersebut telah diberikan kepada kedua belah pihak pejabat yang berwenang. *Commentary* pada Pasal 25 OECD *Model Treaty* memungkinkan suatu negara untuk mengubah ketentuan tersebut dan memberlakukannya dalam situasi ketika suatu negara menganggap bahwa jangka waktu 2 (dua) tahun itu terlalu singkat. Lebih lanjut lagi, permintaan untuk arbitrase dalam *tax treaty* ini tidak harus dilakukan secara tertulis, meskipun pada saat ini telah terdapat *Commentary* yang mulai menyoroti perlunya permintaan tertulis. Pasal 24 Ayat (5) Huruf b *tax treaty* ini lebih lanjut mengatur bahwa keputusan arbitrase tidak akan mengikat para pihak yang bersengketa jika pejabat yang berwenang dan wajib pajak yang terdampak langsung dari kasus tersebut menyetujui solusi yang berbeda dalam waktu 6 (enam) bulan setelah keputusan tersebut dikomunikasikan kepada para pihak yang bersengketa. Ketentuan keputusan arbitrase tidak akan mengikat para pihak tersebut tentunya menyimpang dari sebagaimana yang disarankan OECD.

Ketentuan tambahan juga diatur pada Pasal 24 Ayat (6) *tax treaty* Australia-Swiss, yang menyatakan bahwa negara-negara pihak dalam *tax treaty* dapat memberikan informasi yang diperlukan untuk melaksanakan prosedur arbitrase kepada *arbitration board* (dewan arbitrase). Namun, anggota dewan arbitrase harus tunduk pada pembatasan pengungkapan berdasarkan Pasal 25 Ayat (2), yang mengatur ketentuan kerahasiaan dalam kaitannya dengan pertukaran informasi. Meskipun ketentuan ini tidak termasuk dalam OECD *Model Treaty*, ketentuan ini muncul di berbagai *tax treaty* Swiss lainnya, misalnya dalam *tax treaty* Belanda-Swiss, serta di berbagai *tax treaty* Eropa lainnya. Dengan demikian, terdapat ketentuan umum yang memastikan kerahasiaan data dalam kaitannya dengan masalah arbitrase. Kerahasiaan proses pelaksanaan arbitrase kini telah dimasukkan ke dalam agenda pembahasan OECD *BEPS Project action* 15 tentang MLI.

Tax treaty Australia terbaru yang memuat klausul arbitrase adalah *tax treaty* Australia-Jerman. Menurut *Australian Minister for Revenue and Financial Services*, *treaty* ini dianggap sebagai *treaty* yang telah mengakomodasi perkembangan *tax treaty* OECD terbaru, termasuk ketentuan baru yang direkomendasikan oleh OECD/G20 yang dimaksudkan untuk meminimalkan peluang penghindaran pajak dan menciptakan lingkungan bisnis yang lebih pasti bagi wajib pajak. Dalam *tax treaty* ini juga dapat ditemukan bahwa permintaan arbitrase oleh wajib pajak tidak harus dilakukan secara tertulis.

Tax treaty Australia-Selandia Baru tidak memberikan informasi yang menggambarkan metode arbitrase atau proses pelaksanaan arbitrase. Sebagaimana dijelaskan dalam nota penjelasan dalam *tax treaty* Australia-Selandia Baru (*tax treaty* Australia pertama yang memuat klausul arbitrase), Australia menyatakan bahwa penyisipan ketentuan arbitrase hanya berdampak pada hal-hal yang bersifat administratif yang sifatnya minor sehubungan dengan persiapan penerapan ketentuan arbitrase dan kemudian memfasilitasi pelaksanaan arbitrase. Dengan demikian, arbitrase diharapkan dapat dilaksanakan di masa mendatang. Selain itu, berdasarkan laporan Komite Keuangan dan Pengeluaran, Dewan Perwakilan Rakyat Selandia Baru mempertegas bahwa ada kemungkinan sengketa perpajakan internasional antara Australia dan

Selandia Baru ditangani sampai pada tahap arbitrase.

Terkait dengan peran-peran yang tersedia dalam penanganan sengketa melalui arbitrase, kebijakan *Australian Taxation Office* (ATO) adalah mengikuti OECD *Model Treaty* dan contoh MoU tentang arbitrase yang terdapat dalam Lampiran (*Annex*) pada *Commentary* Pasal 25 OECD *Model Treaty*. Berdasarkan 3 (tiga) *tax treaty* Australia yang saat ini memiliki ketentuan tentang arbitrase, permintaan wajib pajak merupakan pemicu dimulainya arbitrase. Posisi Australia ini akan terus berlanjut di bawah rezim MLI, karena jaringan *tax treaty* Australia akan dimodifikasi dengan memasukkan ketentuan mengenai aturan yang akan memberi wajib pajak pilihan untuk melanjutkan sengketa pajak tertentu yang belum terselesaikan melalui jalur MAP ke mekanisme *independent and mandatory binding arbitrati*on.

Saat ini, sesuai dengan kebijakan ATO, meskipun wajib pajak tidak memiliki hak untuk hadir selama negosiasi MAP, wajib pajak dapat mengajukan kasusnya kepada pejabat yang berwenang secara bersama-sama apabila kedua pejabat yang berwenang ini setuju, atau kepada pejabat yang berwenang di Australia, ketika pejabat berwenang mitra *tax treaty* lainnya tidak setuju. Pejabat yang berwenang Australia mungkin perlu meningkatkan keahlian sumber daya manusia yang dimilikinya untuk terlibat secara efektif dalam penanganan sengketa melalui arbitrase. Tidak ada panduan tentang penunjukan arbitrator yang telah diterbitkan, selain sebagaimana yang tercantum dalam Pasal 20 MLI tentang penunjukan arbitrator.

Tidak ada keputusan arbitrase yang telah dibuat sampai saat ini di Australia. Australia masih sejalan dengan posisi MLI, yaitu mengatur mekanisme pengambilan keputusan arbitrase *last best offer* sebagai jenis proses arbitrase utama yang digunakan, kecuali jika pejabat yang berwenang saling menyepakati aturan yang berbeda dalam kasus tertentu. Australia belum menyatakan keberatan apa pun sehubungan dengan jenis proses arbitrase yang akan digunakan dan tiga *tax treaty* yang memuat ketentuan arbitrase tidak mengacu pada jenis arbitrase tertentu yang akan digunakan.

Sampai saat ini, Australia belum memiliki pengalaman praktis dengan pelaksanaan arbitrase dalam *tax treaty*. Australia tidak memiliki kasus MAP yang dilanjutkan sampai ke tahap arbitrase dengan 3 (tiga) negara mitra lainnya. Dengan demikian, adanya penyesuaian atas peralihan dari penggunaan prinsip-prinsip arbitrase berdasarkan OECD *Model Treaty* ke sistem di bawah rezim *Part VI* MLI adalah hal yang wajar, meskipun masih ada ruang untuk perbaikan lebih lanjut. Mungkin langkah yang paling signifikan yang dicapai oleh Australia adalah menormalkan mekanisme penanganan sengketa melalui arbitrase sebagai salah satu destinasi penanganan sengketa perpajakan internasional (Lang et al., 2020; OECD, 2021).

4.3.4 Nigeria

Nigeria adalah salah satu negara penandatangan MLI. Namun, terkait dengan penanganan sengketa pajak melalui *mandatory binding arbitration* untuk mengoptimalkan fungsi MAP, Nigeria memilih jalur *non-compliance* atau tidak sepakat untuk menerapkan arbitrase atas dasar bertentangan dengan konstitusi negaranya yang berlaku. Dengan demikian, ketentuan *Part VI* MLI saat ini tidak berpengaruh terhadap Nigeria, meskipun faktanya MLI mencakup 19 (sembilan belas) jaringan *tax treaty*-nya (termasuk semua negara mitra *tax treaty* Nigeria yang saat ini berlaku). Akibatnya, dalam bidang sengketa perpajakan internasional, Nigeria tidak mengenal adanya peran arbitrator. Selain itu, Nigeria juga belum menyerahkan instrumen ratifikasi MLI, sehingga MLI belum berlaku di Nigeria (Lang et al., 2020; OECD, 2021).

4.3.5 Amerika Serikat

Amerika Serikat (AS) telah memperkenalkan klausul arbitrase dalam *tax treaty* dengan Belgia, Kanada, Prancis, dan Jerman. Ketentuan ini mulai berlaku antara tahun 2007 dan 2009. Kemudian terdapat juga protokol yang telah ditandatangani yang mengadopsi ketentuan *mandatory binding arbitration* dengan Jepang, Spanyol, dan Swiss antara tahun 2009 dan 2013.

US Treasury Department (Departemen Keuangan AS) dalam peluncuran US *Model Treaty* (Model AS) menyampaikan bahwa AS mendukung sepenuhnya penanganan sengketa perpajakan internasional antarpejabat yang berwenang. Dengan demikian, Model AS mengakomodasi ketentuan tentang *mandatory binding arbitratio*n ke dalam Model AS. Pejabat *Internal Revenue Service* (IRS) juga menganggap telah terjadi kemajuan yang besar dalam desain penanganan sengketa perpajakan internasional, melihat adanya komitmen 20 (dua puluh) negara (termasuk AS) untuk mengadopsi dan menerapkan *mandatory binding arbitration* dalam *tax treaty* bilateral mereka untuk menyelesaikan sengketa melalui MAP sebagai bagian dari *action* 14 BEPS.

Ketentuan arbitrase dalam *tax treaty* AS telah mengadopsi sebagian besar ketentuan *mandatory binding arbitratio*n sebagaimana tercantum dalam OECD *Model Treaty*. Serupa dengan OECD *Model Treaty*, Model AS menyediakan pilihan pelaksanaan arbitrase apabila setelah 2 (dua) tahun sejak dimulainya kasus MAP oleh pejabat yang berwenang belum mencapai persetujuan. Model AS dan semua *tax treaty* AS memiliki klausul arbitrase *last best offer* atau model arbitrase bisbol, yang mengharuskan masing-masing otoritas yang berwenang dari kedua negara mengajukan resolusi yang diusulkan kepada dewan arbitrase. Dewan arbitrase harus memilih salah satu dari opsi yang tersedia untuk menyelesaikan setiap elemen dalam suatu kasus, meskipun memungkinkan memilih resolusi pejabat yang berwenang Negara A untuk satu masalah tertentu dan resolusi pejabat berwenang Negara B untuk masalah yang lain. Dewan arbitrase harus membuat keputusan dengan mengadopsi salah satu resolusi yang diusulkan. Kemudian, dewan arbitrase juga dilarang mengembangkan resolusinya sendiri. Jika kasus yang diajukan ke tahap arbitrase lebih dari satu masalah, penentuan terpisah harus dibuat untuk setiap masalah. Yang terpenting, keputusan tertulis dewan arbitrase tidak disertai dengan alasan mengapa keputusan itu diambil dan tidak memiliki nilai preseden untuk digunakan sebagai pertimbangan dalam kasus-kasus serupa di masa yang akan datang.

Faktanya, AS belum menandatangani MLI. Pejabat Departemen Keuangan telah menyatakan bahwa mereka tidak yakin bahwa ada banyak manfaat yang bisa diperoleh dengan menandatangani MLI, mengingat, jaringan *tax treaty* AS yang ada saat ini telah sejalan dengan MLI. Khususnya, sehubungan dengan ketentuan arbitrase, seorang pejabat Departemen Keuangan mencatat bahwa AS telah memiliki ketentuan *mandatory binding arbitration* yang berlaku, ditandatangani atau disetujui oleh 8 (delapan) dari 20 (dua puluh) negara yang telah menandatangani ketentuan arbitrase pada MLI. Meskipun Departemen Keuangan AS mendukung penggunaan *mandatory binding arbitration*, manfaat menandatangani MLI masih dianggap tidak signifikan. Apalagi setelah melihat fakta bahwa MLI mengizinkan negara untuk membuat pensyaratan (*reservation*) yang membatasi ruang lingkup pelaksanaan arbitrase. Terlepas dari pandangan Departemen Keuangan AS dan meskipun pejabat Departemen Keuangan AS telah membuka kemungkinan bahwa AS dapat menandatangani MLI di masa mendatang, hal ini masih tidak mungkin terjadi dalam iklim politik AS saat ini. Konstitusi AS mengharuskan perjanjian ditandatangani oleh presiden dan disetujui oleh dua pertiga Senat. Sejak pemerintahan Trump, AS telah menunjukkan keengganan untuk menandatangani konvensi multilateral dalam bentuk apa pun termasuk MLI (Lang et al., 2020; OECD, 2021).

4.3.6 Meksiko

Merujuk pada profil MAP (*MAP profile*) OECD yang diperbarui oleh pejabat yang berwenang Meksiko pada tanggal 14 Maret 2024 (OECD, 2024), terdapat informasi untuk mengetahui posisi Meksiko dalam pelaksanaan arbitrase dalam pertanyaan yang diajukan oleh OECD yaitu:

1. *Is MAP arbitration a mechanism currently available for the resolution of tax treaty related disputes in any of your tax treaties? Mexico has accepted arbitration clauses in some treaties; however, these clauses require the exchange of diplomatic notes to become effective. Since such exchange of notes has not been carried out with*

any of Mexico's treaty partners, the SAT has not yet resolved any bilateral/multilateral MAP of APA case through arbitration.

2. *Are there any legal limitations in your domestic law (for example in your constitution) to include MAP arbitration in your tax treaties? No.*
3. *Does your treaty policy allow you to include MAP arbitration in your tax treaties? Yes, meanwhile, we do not have a binding arbitration clause, but in some treaties, a voluntary arbitration clause was included.*

Dari respon yang dinyatakan pejabat yang berwenang Meksiko di atas, dapat disimpulkan bahwa negara Meksiko memilih untuk melaksanakan arbitrase yang bersifat *voluntary* (berbeda dengan saran OECD untuk melaksanakan *mandatory binding arbitration*) dalam memaksimalkan fungsi MAP. Namun, sampai saat ini seluruh *tax treaty* yang mengandung klausul pelaksanaan arbitrase belum berlaku efektif karena belum dilakukan *exchange of diplomatic notes* yang disampaikan ke seluruh negara mitra *tax treaty* Meksiko dengan klausul arbitrase. Dengan demikian, jika dikaitkan dengan posisi Indonesia yang saat ini memiliki klausul arbitrase dalam *tax treaty* dengan Meksiko, arbitrase belum dapat berlaku efektif. Selain itu, tidak adanya kasus MAP yang berjalan antara Indonesia dan Meksiko lebih meyakinkan bahwa urgensi pelaksanaan arbitrase di Indonesia masih perlu didiskusikan lebih lanjut (Lang et al., 2020; OECD, 2024).

4.4 Hal-Hal yang Perlu Diperhatikan dalam Implementasi Arbitrase pada Proses Bisnis MAP

Subbab ini menjawab rumusan masalah ketiga, yaitu hal-hal yang perlu diperhatikan apabila Indonesia pada akhirnya mengimplementasikan arbitrase pada proses bisnis MAP. Praktik di berbagai negara sebagaimana diuraikan pada subbab 4.3 memberikan beberapa pelajaran. Pertama, pengalaman Meksiko menunjukkan bahwa klausul arbitrase dalam *tax treaty* tidak dapat berlaku efektif tanpa prosedur pelaksanaan yang disepakati melalui pertukaran nota diplomatik. Kedua, Kanada dan Australia menunjukkan bahwa ruang lingkup kasus yang dapat diajukan ke arbitrase dapat dibatasi, misalnya, terbatas pada isu yang bersifat faktual seperti *transfer pricing* dan BUT. Ketiga, Singapura menunjukkan pentingnya publikasi panduan pelaksanaan MAP dan arbitrase yang mudah diakses oleh wajib pajak. Keempat, Nigeria menunjukkan bahwa keputusan untuk tidak menerapkan arbitrase perlu didasarkan pada alasan hukum yang jelas, yaitu pertentangannya dengan konstitusi. Pelajaran tersebut menjadi dasar dalam mengidentifikasi isu proses bisnis dan instrumen hukum berikut.

Berdasarkan AD/SRS CTAS, saat ini telah diakomodasi proses bisnis arbitrase dalam dekomposisi *Objection and Appeal*. Untuk memastikan proses bisnis ini berjalan sesuai dengan ketentuan yang berlaku, perlu memastikan beberapa instrumen hukum terlebih dahulu.

Adapun beberapa instrumen hukum yang diperlukan dalam rangka melaksanakan arbitrase perpajakan internasional adalah *Memorandum of Understanding* (MoU) dan dasar hukum domestik seperti Peraturan Menteri Keuangan, Peraturan Direktur Jenderal Pajak, dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Beberapa hal yang perlu dipertimbangkan ketika merancang MoU adalah sebagai berikut:

1. Cara penyampaian permohonan pelaksanaan arbitrase;
2. Informasi yang memadai atas kasus yang dapat diajukan ke dalam arbitrase;
3. *Terms of Reference* (ToR);
4. Mekanisme penunjukan Arbitrator;
5. Proses pelaksanaan arbitrase secara umum;
6. Media komunikasi dan kerahasiaan data;
7. Prosedur pelaksanaan teknis;
8. Biaya pelaksanaan arbitrase;
9. Dampak lewat batas waktu penyampaian putusan arbitrase oleh arbitrator;
10. Penyampaian putusan final;
11. Implementasi putusan arbitrase;
12. Berlakunya *Part VI* MLI tentang Arbitrase;
13. Pensyaratan (*reservation*) lingkup kasus yang dapat diajukan dalam arbitrase berdasarkan *Part VI* MLI;
14. Mulai berlaku dan berhentinya pelaksanaan MoU; dan

15. Penandatanganan MoU.

Selanjutnya, sehubungan dengan instrumen hukum domestik, sebaiknya ketentuan mengenai arbitrase sudah mulai diakomodasi dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) yang mengatur mengenai MAP. Pelaksanaan MAP di Indonesia saat ini diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa (Indonesia, 2023a). Namun, tidak ada prosedur arbitrase dalam PMK tersebut. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa masih adanya kekosongan hukum (*rechtsvacuüm*) dalam pelaksanaan perjanjian internasional yang seharusnya sudah ditransformasikan ke dalam peraturan domestik di Indonesia sebagai wujud itikad baik (*pacta sunt servanda*) dalam pelaksanaan perjanjian internasional (*tax treaty*).

Mengingat arbitrase dalam konteks perpajakan internasional ini merupakan bagian dari proses bisnis MAP, PMK terpisah yang khusus mengatur arbitrase dirasa kurang diperlukan. Apabila kemudian akan mengatur detail mengenai pelaksanaan dan petunjuk teknis arbitrase, maka dapat dibentuk Peraturan Direktur Jenderal Pajak dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak sebagai petunjuk teknis pelaksanaan proses bisnis arbitrase dalam MAP.

Dalam menentukan desain proses bisnis arbitrase yang dapat digunakan oleh Indonesia di masa yang akan datang, terdapat beberapa isu dan pertanyaan yang perlu ditanggapi. Isu dan pertanyaan tersebut antara lain sebagai berikut:

1. Apabila diambil posisi untuk mengadopsi arbitrase, apakah akan mengadopsi model *binding* atau *non-binding*, dan apakah bersifat *mandatory* atau *voluntary*? Berdasarkan *tax treaty* yang dimiliki Indonesia dengan Meksiko, jenis arbitrase yang diadopsi adalah yang bersifat sukarela dan mengikat (*voluntary and binding)*. Menurut OECD *Model Treaty*, model arbitrase yang disarankan adalah wajib dan mengikat (*mandatory binding arbitration*). Namun demikian, tidak menutup kemungkinan akan dibentuk kesepakatan dengan negara lain di masa yang akan datang untuk mengadopsi model tidak mengikat (*non-binding*) atau hasil arbitrase dapat diuji kembali, tidak langsung mengikat pihak yang bersengketa. Untuk itu, dalam pengembangan proses bisnis, arbitrase harus dapat mengantisipasi kedua kemungkinan tersebut.
2. Apakah pengajuan arbitrase dapat diajukan atas inisiatif wajib pajak atau hanya boleh diajukan oleh DJP/*Competent Authority* (CA) mitra? Merujuk pada *tax treaty* Indonesia-Meksiko, seluruh pihak (wajib pajak dan CA) harus sepakat terlebih dahulu sebelum menjalankan proses arbitrase. Berdasarkan praktik arbitrase di negara lain, arbitrase dapat langsung dilaksanakan secara otomatis oleh CA ketika MAP tidak mencapai kesepakatan dan juga dapat diajukan atas inisiatif wajib pajak. Oleh sebab itu, sebaiknya dalam pengembangan proses bisnis arbitrase di Indonesia telah mengantisipasi kemungkinan bahwa arbitrase dapat dilaksanakan secara otomatis oleh DJP/CA atau pengajuan atas inisiatif wajib pajak.
3. Apakah sebelum pelaksanaan arbitrase diperlukan persetujuan dari wajib pajak yang terkait? Sebelum pelaksanaan arbitrase, sebaiknya ada persetujuan tertulis dari wajib pajak, mengingat wajib pajak merupakan pihak yang berkepentingan langsung dengan hasil arbitrase tersebut.
4. Siapa saja pihak di DJP yang menjadi aktor dalam pelaksanaan proses bisnis arbitrase? Aktor-aktor utama dalam pelaksanaan proses bisnis arbitrase di DJP adalah Tim Penelaah MAP, Pejabat pada Direktorat Perpajakan Internasional, Komite Pembahas, Tim Arbitrase, dan Direktur Jenderal Pajak.
5. Tipe arbitrase apa yang dapat digunakan oleh Indonesia? Tipe arbitrase utama yang direkomendasikan untuk diterapkan oleh Indonesia adalah *last best offer* sebagaimana disarankan oleh OECD. Tipe *last best offer* adalah tipe arbitrase yang paling umum digunakan oleh negara-negara yang menerapkan arbitrase. Namun, perlu juga disediakan alternatif pelaksanaan arbitrase *independent opinion* ketika Indonesia berhadapan dengan negara mitra *tax treaty* yang menggunakan arbitrase tipe tersebut.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dilihat bahwa untuk menentukan model arbitrase yang sesuai, sebaiknya tetap dilakukan antisipasi terhadap kemungkinan digunakannya model mengikat (*binding*) maupun tidak mengikat (*non-binding*) dan bersifat wajib (*mandatory*) atau sukarela (*voluntary*). Peraturan dan proses bisnis yang akan dibentuk sebaiknya dapat mengakomodasi keduanya atau bersifat fleksibel mengikuti perkembangan kebijakan maupun kesepakatan dengan mitra *tax treaty*.

Selain itu, peneliti berpendapat bahwa Indonesia masih memerlukan waktu tambahan untuk mempertimbangkan apakah *mandatory binding arbitration* sudah selaras dengan undang-undang atau peraturan-peraturan terkait yang saat ini berlaku dan tidak inkonstitusional. Masalah kedaulatan terkait dengan proses arbitrase juga harus dipertimbangkan kembali karena arbitrase mengambil alih proses penanganan sengketa sehingga perlu untuk melepas hak penanganan sengketa secara domestik, yang berarti ada penyerahan kedaulatan terhadap suatu hal.

Terkait dengan pentingnya persetujuan dari wajib pajak yang terkait sebelum pelaksanaan arbitrase, sebaiknya ada persetujuan tertulis dari wajib pajak, mengingat wajib pajak merupakan pihak yang berkepentingan langsung dengan hasil arbitrase tersebut. Hal ini sejalan dengan semangat arbitrase itu sendiri, yaitu meningkatkan kepercayaan antara wajib pajak dengan otoritas pajak selaku pejabat yang berwenang. Dalam desain gambar arbitrase yang telah disusun oleh tim PSIAP, belum tergambar adanya persetujuan dari wajib pajak tersebut, sehingga diusulkan agar hal tersebut dapat diakomodasi dalam pengembangan proses bisnis arbitrase.

Selanjutnya, aktor-aktor utama yang berperan dalam pelaksanaan proses bisnis arbitrase di DJP adalah Tim Penelaah MAP dan pejabat pada Direktorat Perpajakan Internasional, Komite Pembahas, Tim Perunding/Arbitrase, dan Direktur Jenderal Pajak. Tim Penelaah MAP bertugas untuk melaksanakan administrasi dalam pelaksanaan arbitrase seperti melakukan penerimaan pengajuan arbitrase, menyiapkan posisi runding dan ruang lingkup kesepakatan, merekam risalah pembahasan, dan menyiapkan naskah posisi. Para pejabat di Direktorat Perpajakan Internasional berwenang dalam memberikan persetujuan terhadap dokumen-dokumen yang diperlukan dalam pelaksanaan arbitrase, seperti halnya naskah posisi dan surat tugas untuk Tim Arbitrase. Kemudian, Tim Arbitrase juga dapat melaksanakan seluruh proses pelaksanaan arbitrase.

Kemudian, terkait dengan tipe arbitrase yang dapat digunakan oleh Indonesia, direkomendasikan untuk menggunakan *last best offer*. Tipe tersebut dipilih karena tipe ini adalah yang paling umum digunakan oleh negara-negara yang menerapkan arbitrase, sehingga akan memudahkan ketika DJP melakukan proses arbitrase dengan negara mitra *tax treaty*. Tipe arbitrase ini banyak dipilih karena prosesnya yang efisien. Selain itu, tipe ini dirancang untuk memotivasi masing-masing pihak agar bernegosiasi dengan itikad baik dan benar-benar berusaha untuk berkompromi untuk membuat penawaran akhir yang akan dipilih oleh arbitrator sebagai pilihan yang paling masuk akal. Namun, perlu juga disediakan alternatif pelaksanaan arbitrase *independent opinion* ketika DJP berhadapan dengan negara mitra *tax treaty* yang menggunakan arbitrase tipe tersebut.

5. KESIMPULAN

Saat ini, posisi Indonesia sehubungan dengan penerapan arbitrase untuk menyempurnakan proses MAP masih belum konsisten. Indonesia menyatakan posisi tidak mengakomodasi ketentuan arbitrase pada pasal mengenai MAP dalam OECD *Model Treaty* dan MLI. Pada kenyataannya, Indonesia memiliki satu klausul arbitrase dalam *tax treaty* dengan Meksiko dan pengembangan proses bisnis arbitrase sebagaimana disebutkan dalam AD/SRS CTAS. Lebih jauh lagi, belum ada peraturan perundang-undangan domestik yang mengatur mengenai tata cara pelaksanaan arbitrase di Indonesia. Dengan demikian, ditemukan adanya kekosongan hukum (*rechtsvacuüm*) yang menciptakan ketidakpastian hukum.

Praktik di berbagai negara menunjukkan bahwa penerapan arbitrase tidak seragam.

Singapura, Kanada, dan Australia memilih untuk menerapkan *Part VI* MLI dengan tipe *last best offer* sebagai tipe utama, dan Kanada membatasi ruang lingkup kasus yang dapat diajukan ke arbitrase melalui pensyaratan (*reservation*). Amerika Serikat menerapkan *mandatory binding arbitration* melalui *tax treaty* bilateral tanpa menandatangani MLI. Sebaliknya, Nigeria memilih untuk tidak menerapkan arbitrase atas dasar pertentangan dengan konstitusinya, sedangkan Meksiko hanya menerima arbitrase yang bersifat *voluntary* yang hingga saat ini belum berlaku efektif.

Apabila Indonesia memutuskan untuk tidak melaksanakan arbitrase, maka renegosiasi menghapuskan klausul penyelesaian sengketa melalui arbitrase penting untuk dilakukan. Hal ini perlu dilaksanakan dengan segera agar Indonesia konsisten dengan persyaratan sebagaimana dinyatakan dalam OECD *Model Treaty* dan belum siap secara kelengkapan peraturan perundang-undangan domestik untuk melaksanakan arbitrase. Arbitrase memang penting dilaksanakan untuk mengoptimalkan fungsi MAP dan sebagai bentuk komitmen Indonesia dalam menyelesaikan sengketa perpajakan dengan negara lain. Namun, melihat sampai saat ini belum ada kasus MAP yang harus dibawa sampai ke tahap arbitrase, dan Meksiko sebagai satu-satunya negara mitra *tax treaty* Indonesia dengan klausul arbitrase juga menyatakan bahwa sampai saat ini belum dilakukan *exchange of diplomatic notes*, maka arbitrase belum dapat berlaku efektif di Indonesia. Oleh karena itu, pelaksanaan arbitrase masih belum diperlukan dalam waktu dekat dan sebaiknya Indonesia mempertimbangkan lebih lanjut mengenai kebijakan pelaksanaan arbitrase. Dengan demikian, urgensi yang ditemukan dalam penelitian ini bukanlah urgensi untuk segera melaksanakan arbitrase, melainkan urgensi untuk menegaskan posisi Indonesia dan mengisi kekosongan hukum agar tercipta kepastian hukum, terlebih karena 33 (tiga puluh tiga) dari 44 (empat puluh empat) kasus *agree to disagree* pada periode 2016–2023 terjadi dengan negara mitra yang telah memilih untuk menerapkan *Part VI* MLI.

Sebaliknya, apabila Indonesia memutuskan untuk melaksanakan arbitrase, maka perlu merujuk pada penerapan arbitrase di berbagai negara untuk mendapatkan *benchmark* penerapan, terutama dalam memenuhi kebutuhan instrumen-instrumen hukum yang diperlukan, seperti salah satunya MoU dengan mitra *tax treaty* dan penegasan posisi Indonesia untuk menerapkan arbitrase dalam MLI.

Berdasarkan simpulan tersebut, penelitian ini memberikan rekomendasi kebijakan sebagai berikut:

1. Dalam jangka pendek, terlepas dari pilihan kebijakan yang akan diambil, DJP bersama Badan Kebijakan Fiskal perlu menegaskan posisi resmi Indonesia atas pelaksanaan arbitrase pada proses bisnis MAP, baik dalam jaringan *tax treaty*, OECD *Model Treaty*, maupun MLI, agar tidak terdapat lagi pertentangan antara posisi tersebut dengan pengembangan proses bisnis arbitrase dalam CTAS.
2. Apabila Indonesia memutuskan untuk tidak menerapkan arbitrase, keputusan tersebut perlu didasarkan pada kajian hukum yang jelas, misalnya kajian konstitusionalitas sebagaimana dilakukan oleh Nigeria, dan diikuti dengan renegosiasi *tax treaty* Indonesia-Meksiko untuk menghapus klausul arbitrase.
3. Apabila Indonesia memutuskan untuk menerapkan arbitrase, ketentuan mengenai arbitrase sebaiknya dimasukkan ke dalam PMK yang mengatur MAP, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 172 Tahun 2023, tanpa perlu membentuk PMK tersendiri. Ketentuan teknisnya kemudian dapat diatur lebih lanjut dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak.
4. Seiring dengan itu, Indonesia perlu meninjau kembali reservasi atas Pasal 25 Ayat (5) OECD *Model Treaty* dan posisinya atas *Part VI* MLI, yaitu dengan menyampaikan notifikasi pilihan penerapan *Part VI* MLI kepada *Depositary* sebagaimana diatur dalam Pasal 18 MLI. Untuk mengendalikan risiko, Indonesia dapat membatasi ruang lingkup kasus yang dapat diajukan ke arbitrase melalui pensyaratan sebagaimana dimungkinkan dalam Pasal 28 Ayat (2) MLI, seperti yang dilakukan oleh Kanada, serta memprioritaskan negara mitra

dalam Tabel 1 yang telah memilih untuk menerapkan *Part VI* MLI.

5. Dengan negara mitra yang menyepakati arbitrase, termasuk Meksiko, perlu disusun MoU yang memuat hal-hal sebagaimana diuraikan pada subbab 4.4 dan dilakukan pertukaran nota diplomatik agar klausul arbitrase dapat berlaku efektif.
6. Dalam pengembangan proses bisnis arbitrase pada CTAS, perlu diakomodasi persetujuan tertulis wajib pajak sebelum arbitrase dilaksanakan, penggunaan tipe *last best offer* sebagai tipe utama dengan *independent opinion* sebagai alternatif, serta fleksibilitas untuk mengakomodasi model *binding* maupun *non-binding* dan *mandatory* maupun *voluntary*.

6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Hasil penelitian ini dapat digunakan sebagai referensi dalam menentukan kebijakan penanganan sengketa perpajakan internasional. Namun, mengingat salah satu pendekatan penelitian ini menggunakan pendekatan perbandingan, maka terdapat keterbatasan terkait jumlah negara yang dibahas dan terutama pada pembaruan kebijakan setiap negara terkait penerapan arbitrase yang berfungsi untuk mengoptimalkan fungsi MAP.

Setiap negara memiliki kedaulatan masing-masing untuk mengambil posisi dalam menerapkan suatu kebijakan. Ketika tulisan ini diterbitkan, ada kemungkinan beberapa negara yang pada awalnya tidak menerapkan arbitrase berubah menjadi menerapkan arbitrase. Dengan demikian, untuk mengetahui informasi terbaru tentang bagaimana sebuah negara menerapkan kebijakan arbitrase, pembaca dapat merujuk pada laman OECD tentang profil arbitrase negara-negara anggota.

Selain itu, data kasus MAP dengan hasil *agree to disagree* dalam Tabel 1 yang diolah peneliti berdasarkan Statistik APA dan MAP (DJP, n.d.) disajikan untuk menggambarkan angka ketidakpastian hukum, sehingga penelitian ini belum menganalisis jenis isu yang disengketakan dalam setiap kasus, misalnya *transfer pricing* atau BUT, serta kesesuaiannya dengan ruang lingkup kasus yang dapat diajukan ke arbitrase. Analisis yang lebih rinci atas hal tersebut dapat menjadi objek penelitian lanjutan.

PENGHARGAAN

Peneliti mengapresiasi Direktur Perpajakan Internasional dan Direktur Transformasi Proses Bisnis yang telah memberikan keleluasaan dalam menyelesaikan penelitian ini. Selain itu, peneliti juga mengucapkan terima kasih kepada seluruh rekan-rekan Direktorat Jenderal Pajak angkatan 201502 yang selalu memberikan dukungan sampai saat ini.

REFERENSI

Agreement between the Government of the Republic of Indonesia and the United Mexican States for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income (6 September 2002). https://www.pajak.go.id/id/p3b/meksiko

Brölmann, C. (2018). Typologies and the 'essential juridical character' of treaties. In M. Bowman & D. Kritsiotis (Eds.), *Conceptual and contextual perspectives on the modern law of treaties* (pp. 79–102). Cambridge University Press. https://doi.org/10.1017/9781316179031.006

Burnett, C. (2008). International tax arbitration. *Australian Tax Review*, *36*(3), 173–190. https://ssrn.com/abstract=1120122

Dallazem, D. L. (2018). What rules, if not customary international law – Articles 31–32 of the VCLT – Are the U.S. courts relying upon while applying and interpreting tax treaty provisions? In *Proceedings of the 10th International RAIS Conference on Social Sciences and Humanities (RAIS 2018)* (pp. 122–127). Atlantis Press. https://doi.org/10.2991/rais-18.2018.20

Direktorat Jenderal Pajak. (n.d.). *APA and MAP statistics*. www.pajak.go.id

Hofmann, H. (2009). From Jhering to Radbruch: On the logic of traditional legal concepts to the social theories of law to the renewal of legal idealism. In E. Pattaro, D. Canale, H. Hofmann, & P. Riley (Eds.), *A treatise of legal philosophy and general jurisprudence* (Vols. 9–10, pp. 301–354). Springer. https://doi.org/10.1007/978-90-481-2964-5_8

Indonesia. (1945). *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*.

Indonesia. (2000). *Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional*.

Indonesia. (2004). *Keputusan Presiden Nomor 67 Tahun 2004 tentang Pengesahan Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Negara Meksiko Serikat untuk Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak yang Berkenaan dengan Pajak atas Penghasilan beserta Protokol*.

Indonesia. (2019). *Peraturan Presiden Nomor 77 Tahun 2019 tentang Pengesahan Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*.

Indonesia. (2022). *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 50 Tahun 2022 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan*. https://www.pajak.go.id/index.php/id/peraturan/tata-cara-pelaksanaan-hak-dan-pemenuhan-kewajiban-perpajakan

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

Indonesia. (2023b). *Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang*.

Indonesia. (2023c). *Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah, terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang*.

Ismail, N. (2007). *Perkembangan hukum pertanahan: Pendekatan ekonomi-politik: Perubahan pilihan kepentingan, nilai sosial, dan kelompok diuntungkan*. Kerja sama Humas & Magister Hukum UGM.

Lang, M., Owens, J., Pistone, P., Rust, A., Schuch, J., Staringer, C., & Storck, A. (Eds.). (2020). *Tax treaty arbitration*. IBFD.

Marzuki, P. M. (2014). *Penelitian hukum*. Prenada Media Group.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2016). *Multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*. OECD Publishing.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2017). *Model tax convention on income and on capital: Condensed version*. OECD Publishing. https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2021). *BEPS MLI arbitration profiles*. OECD Publishing.

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2024). *Mutual agreement procedure profile: Mexico*. OECD Publishing.

Otto, J. M. (2012). Kepastian hukum yang nyata di negara berkembang. In A. W. Bedner, S. Irianto, J. M. Otto, & T. D. Wirastri (Eds.), *Kajian sosio-legal* (pp. 115–156). Pustaka Larasan. https://hdl.handle.net/1887/20633

Parthiana, I. (2019). *Perjanjian internasional di dalam hukum nasional Indonesia*. Yrama Widya.

Purwanto, H. (2009). Keberadaan asas pacta sunt servanda dalam perjanjian internasional. *Mimbar Hukum*, *21*(1), 155–170. https://doi.org/10.22146/jmh.16252

Rahardjo, S. (1991). *Ilmu hukum*. Citra Aditya Bakti.

Salehifar, A. (2020). Rethinking the role of arbitration in international tax treaties. *Journal of International Arbitration*, *37*(1), 87–130. https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Journal+of+International+Arbitration/37.1/JOIA2020004

Spaak, T. (2019). *Relativism in the philosophy of law. SSRN*. https://doi.org/10.2139/ssrn.3333634

Weruin, U. (2017). Logika, penalaran, dan argumentasi hukum. *Jurnal Konstitusi*, *14*(2), 374–395.

Zeyen, G. (2017). When taxation meets arbitration: Recent initiatives to introduce and promote arbitration in international and European taxation. *Intertax*, *45*(11), 722–731. https://doi.org/10.54648/taxi2017062