KEMENTERIAN PENDIDIKAN TINGGI, SAINS, DAN TEKNOLOGI
FAKULTAS HUKUM UNIVERSITAS GADJAH MADA
PROGRAM STUDI MAGISTER ILMU HUKUM (KAMPUS JAKARTA)

NASKAH PUBLIKASI

TELAAH KRITIS ASAS KEADILAN DAN ASAS KEPASTIAN HUKUM TERHADAP REZIM PAJAK MINIMUM GLOBAL INDONESIA

Diajukan oleh

Sabastian M Tambunan
23/529964/PHK/12609
Konsentrasi Hukum Bisnis

JAKARTA

2026

HALAMAN PERSETUJUAN

NASKAH PUBLIKASI

TELAAH KRITIS ASAS KEADILAN DAN ASAS KEPASTIAN HUKUM TERHADAP REZIM PAJAK MINIMUM GLOBAL INDONESIA

Telah disetujui dan dinyatakan layak

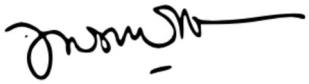
Jakarta, 05 Maret 2026

Penyusun



Sabastian M Tambunan
23/529964/PHK/12609
Konsentrasi Hukum Bisnis

Pembimbing



Dr. Arvie Johan S.H., M.Hum.
NIP. 1111983072017061010

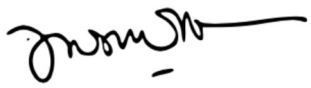
SURAT PERNYATAAN

Dengan ini kami selaku pembimbing tesis mahasiswa:

Nama	: Sabastian M Tambunan
NIM	: 23/529964/PHK/12609
Konsentrasi	: Hukum Bisnis
Program Studi	: Magister Ilmu Hukum (Kampus Jakarta)

Setuju naskah publikasi yang disusun oleh yang bersangkutan untuk dipublikasikan dengan/~~tanpa~~ mencantumkan nama pembimbing sebagai *co-author*.

Jakarta, 05 Maret 2026
Pembimbing,



Dr. Arvie Johan S.H., M.Hum.
NIP. 11119830720170610l0

CRITICAL ANALYSIS OF THE PRINCIPLES OF JUSTICE AND LEGAL CERTAINTY IN RELATION TO INDONESIA'S GLOBAL MINIMUM TAX REGIME

Sabastian M Tambunan* dan Arvie Johan**

ABSTRACT

This research aims to analyze the development of the Global Minimum Tax legal regime in Indonesia and to critically assess its conformity with the principles of justice and legal certainty. This study employs normative legal research methods, supported by statutory, conceptual, and comparative approaches, and is complemented by interviews with policy makers to obtain an institutional perspective on the regulatory framework.

The findings indicate that the adoption of GMT in Indonesia reflects a conscious policy choice to align domestic tax law with international standards rather than a binding obligation under international treaty law. The use of a ministerial regulation as the primary legal instrument has resulted in potential issues related to the principle of legality and the hierarchy of norms, particularly in light of Article 23A of the 1945 Constitution. Furthermore, from the perspective of justice, several provisions, especially those concerning excluded entities and the uniform application of effective tax rates, raise concerns regarding horizontal and vertical equity.

This research concludes that while the implementation of the Global Minimum Tax constitutes a progressive step in strengthening Indonesia's position in the international tax framework, the existing regulatory design still requires refinement to ensure alignment with fundamental principles of justice and legal certainty. Strengthening the statutory basis of GMT and reassessing certain substantive provisions are essential to enhance the legitimacy and sustainability of its application in Indonesia.

***Keywords**:*
Global Minimum Tax, GloBE Rules, Legal Certainty, Tax Justice

* Mahasiswa Magister Ilmu Hukum, Program Pascasarjana, Fakultas Hukum, Universitas Gadjah Mada, Kampus Jakarta. Email: sabastianmtambunan@mail.ugm.ac.id

** Dosen Departemen Hukum Pajak, Fakultas Hukum, Universitas Gadjah Mada, Kampus Jakarta. Email: arviejohan@mail.ugm.ac.id

TELAAH KRITIS ASAS KEADILAN DAN ASAS KEPASTIAN HUKUM TERHADAP REZIM PAJAK MINIMUM GLOBAL INDONESIA

Sabastian M Tambunan[*] dan Arvie Johan[**]

INTISARI

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pembangunan rezim hukum Pajak Minimum Global di Indonesia serta menelaah penerapannya dari perspektif asas keadilan dan asas kepastian hukum. Penelitian ini menggunakan metode penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan, konseptual, dan komparatif, yang diperkuat dengan wawancara untuk memperoleh pemahaman mengenai rasionalitas kebijakan dari perspektif pembentuk regulasi.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan GMT di Indonesia merupakan pilihan kebijakan strategis untuk menyesuaikan hukum nasional dengan standar global, bukan konsekuensi dari kewajiban hukum internasional yang bersifat traktat. Namun demikian, penggunaan peraturan menteri sebagai instrumen utama pengaturan menimbulkan persoalan kepastian hukum, khususnya terkait asas legalitas dan hierarki norma sebagaimana diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Selain itu, dari perspektif asas keadilan, beberapa ketentuan dalam PMK 136/2024, terutama terkait pengecualian entitas dan penerapan tarif pajak efektif minimum secara seragam, berpotensi menimbulkan ketidakadilan horizontal dan vertikal.

Penelitian ini menyimpulkan bahwa meskipun rezim Pajak Minimum Global di Indonesia mencerminkan langkah progresif dalam merespons tantangan perpajakan internasional, masih diperlukan penyempurnaan regulasi agar penerapannya selaras dengan asas keadilan dan kepastian hukum. Penguatan dasar hukum pada tingkat undang-undang serta evaluasi terhadap ketentuan substantif tertentu menjadi penting untuk menjamin legitimasi dan keberlanjutan kebijakan Pajak Minimum Global di Indonesia.

Kata kunci:
Global Minimum Tax, GloBE Rules, Keadilan, Kepastian Hukum

* Mahasiswa Magister Ilmu Hukum, Program Pascasarjana, Fakultas Hukum, Universitas Gadjah Mada, Kampus Jakarta. Email: sabastianmtambunan@mail.ugm.ac.id

** Dosen Departemen Hukum Pajak, Fakultas Hukum, Universitas Gadjah Mada, Kampus Jakarta. Email: arviejohan@mail.ugm.ac.id

A. Pendahuluan

1. Latar Belakang

Transformasi telah terjadi di berbagai sektor karena Fenomena globalisasi yang meningkat telah memberikan pengaruh yang cukup besar pada banyak negara, terutama sektor ekonomi, tanpa adanya hambatan geografis dan teritorial membuat integrasi pasar bergerak sangat cepat, sehingga aktivitas korporasi lintas negara menjadi semakin meluas.[1] Perkembangan tersebut membuat isu penghindaran pajak yang mungkin dipraktikan oleh suatu grup korporasi (*Multi Nasional Company*-MNC) melalui praktik yang dikenal sebagai *base erosion and profit shifting* (BEPS).

Menurut *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) praktik BEPS menyebabkan kehilangan penerimaan pajak sebesar USD 100-240 miliar setiap tahunnya, hal ini setara dengan 4-10% keseluruhan penerimaan pajak perusahaan secara global.[2] Menanggapi permasalahan ini, OECD dan G20 telah merancang kerangka kerja inklusif (*Inclusive Framework on* BEPS) untuk memastikan perusahaan-perusahaan tersebut membayar pajak dengan porsi yang adil di mana pun mereka beroperasi dan menghasilkan keuntungan.[3] Kebijakan GMT mengatur penerapan pajak minimum global sebesar 15% terhadap laba PMN yang memiliki omset konsolidasi di tingkat global di atas EUR 750 juta.[4]

Sebagai salah satu anggota *Inclusive Framework* (IF), Indonesia memiliki komitmen untuk mengimplementasikan GMT melalui terbitnya PMK 136/2024. Penting untuk diketahui bahwa PMK 136/2024 sendiri

---

[1]Desmayani Siregar, "Analisis Pengaruh Perdagangan Intra Dan Ekstra Regional Terhadap Pertumbuhan Ekonomi Negara Anggota Asean," *Quantitative Economics Journal* 7, no. 2 (2020): 88–98, https://doi.org/10.24114/qej.v7i2.17554.

[2] OECD, https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html (diakses 28 Juni 2025)

[3]OECD. https://web-archive.oecd.org/2021-10-20/612898-international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm (diakses 27 Juni 2025)

[4] Annisa Diah Hapsari. "Pilar II OECD dan Dampaknya Bagi Perpakan Indonesia." https://www.pajak.go.id/id/artikel/pilar-ii-oecd-dan-dampaknya-bagi-perpajakan-indonesia (diakses 28 Juni 2025)

mengamanatkan pemaknaan yang sama dengan aturan GloBE.[5] Hal ini tentu saja membawa penulis pada diskusi mengenai bagaimanakah pembangunan hukum terkait GMT di Indonesia menyesuaikan dengan aturan GloBE. Untuk kemudian, membawa penulis pada pertanyaaan selanjutnya, yaitu bagaimanakah kebijakan ini jika ditelaah dengan asas keadilan dan asas kepastian hukum, yakni dua prinsip utama didalam sistem hukum perpajakan baik di tingkat nasional maupun internasional.

Melengkapi hal tersebut, setidaknya terdapat beberapa permasalahan yang perlu ditinjau terhadap pembangunan hukum dalam PMK 136/2024, antara lain, adanya perbedaan sistem perpajakan, dimana sistem perpajakan Indonesia menganut asas domisili dan asas sumber. Sementara itu, GMT memperkenalkan mekanisme pemajakan lintas yurisdiksi berbasis *effective tax rate*. Lebih lanjut, rezim GMT yang berlaku di Indonesia juga dipandang perlu untuk ditinjau dari asas keadilan hukum (*fiscal fairness*), terdapat *issue* permasalahan terkait keadilan juga terdapat pada pengaturan terkait pengeculian (*exclusion*).[6] Dalam PMK 136/2024, hal ini juga dapat menimbulkan ketidakadilan karena jika berkaca pada prinsip *level of playing field* yang setara. Pengecualian tersebut justru menciptakan diskriminasi bagi entitas korporasi biasa yang secara ekonomi memiliki karakteristik yang serupa. Secara keseluruhan, dalam perspektif keadilan hukum, penulis akan lebih menyorot ketidakadilan akibat adanya pengaturan mengenai pengecualian diatas, dimana penulis akan mengkaji ketidakadilan tersebut melalui prinsip keadilan pajak klasik dari Adam smith.

Kemudian, rezim GMT yang berlaku di Indonesia juga dipandang perlu untuk ditinjau dari dari asas kepastian hukum (*legal certainty*). Pembangunan hukum GMT mengamanatkan adanya pengaturan yang jelas, konsisten, dan

[5] Lihat Pasal 72 dalam PMK 136/2024.
[6] Lihat Pasal 3 dalam PMK 136/2024 (Indonesia) yang menyebutkan bahwa: "Entitas konstituen dari Grup PMN yang dikecualikan dari GloBE terdiri atas: a. badan pemerintah; b. organisasi internasional; c. organisasi nirlaba; d. entitas dana pensiun; e. entitas dana investasi yang merupakan Entitas Induk Utama; dan f. entitas dana investasi real estat (real estate investment vehicle) yang merupakan Entitas Induk Utama."

dapat diprediksi. Tantangan ini berpotensi muncul dalam penerapan PMK 136/2024, yang meliputi konsistensi penerapan norma, kejelasan mekanisme pengenaan pajak minimum bagi entitas dengan struktur usaha kompleks, serta ketersediaan informasi lintas yurisdiksi. Potensi perbedaan penafsiran antar otoritas pajak dan risiko *double taxation* maupun *double non-taxation* semakin menunjukkan bahwa kepastian hukum masih perlu diperkuat. Penulis sendiri akan menelaah asas kepastian hukum terhadap rezim GMT di Indonesia secara prinsipil menggunakan teori kepastian hukum dari Uterech, mulai dari pembentukan peraturannya hingga kepada kejelasan norma yang tertuang dalam PMK 136/2024.

Pada akhirnya, jika dilihat secara normatif, PMK 136/2024 merupakan langkah progresif pemerintah Indonesia dalam memenuhi komitmen internasional sekaligus menjaga stabilitas sistem perpajakan nasional. Namun demikian, regulasi ini masih menyisakan ruang evaluasi terkait keselarasan dengan asas keadilan dan kepastian hukum. Celah normatif tersebut terutama terlihat pada aspek harmonisasi pengaturan internasional ke dalam hukum nasional, konsistensi mekanisme penetapan pajak minimum, serta mitigasi potensi sengketa pajak antarnegara.

Merujuk pada penjelasan tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menggali bagaimana pembangunan hukum Indonesia dalam konteks GMT menyesuaikan diri dengan standar global OECD, serta sejauh mana implementasi PMK 136/2024 selaras dengan prinsip keadilan dan kepastian hukum. Pemenuhan prinsip tersebut tidak hanya memberikan kepastian kepada WP, namun juga memberikan rasa keadilan dalam penegakkan hukum dan ketentuan perpajakan.[7]

Penelitian ini disusun dengan mempertimbangkan bahwa dalam rangka memenuhi tujuan-tujuan dari desain sistem dan kebijakan pajak, dibutuhkanlah

---

[7] Clinton Alley dan Duncan Bentley, "*A Remodelling of Adam Smith's Tax Design Principles*" Bond University Publication (2005): 591. Dapat diakses melalui http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1044&context=law_pubs (Agustus 2017).

keterlibatan atau representasi dari masyarakat.[8] Kemudian, penelitian ini juga mengkombinasikan pendekatan studi kepustakaan dan akan diperkuat dengan wawancara guna menghasilkan analisis komprehensif mengenai rezim pajak minimum global di Indonesia. Hasil kajian diharapkan dapat menjadi rujukan dalam perbaikan regulasi domestik yang menjunjung asas keadilan fiskal dan kepastian hukum di tengah kompetisi ekonomi global.

2. Rumusan Masalah

Berpijak pada latar belakang masalah dimana telah dijabarkan sebelumnya, berikut rumusan masalah atas penelitian ini:

a. Bagaimana pembangunan rezim hukum pajak minimum global di Indonesia?
b. Bagaimana rezim hukum pajak minimum global di Indonesia ditinjau dari asas keadilan dan kepastian hukum?

B. Metode Penelitian

1. Jenis dan Sifat Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif (yuridis normatif), yaitu penelitian yang berfokus pada norma hukum positif sebagai objek utama kajian.[9] Pendekatan yang digunakan meliputi:

a. Pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), dengan menganalisis Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 136 Tahun 2024 tentang Pajak Minimum Global, serta peraturan terkait lainnya. Marzuki dalam bukunya menjelaskan bahwa pendekatan ini dapat membuka kesempatan

[8] Christopher J. Wales dan Christopher P. Wales, *Structures, Processes, and Governance in Tax-Policy Making: An Initial Report* (Oxford: Oxford University Center for Business Taxation, 2012), 113-114.
[9] Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum* (Jakarta: Kencana, 2019), 35.

bagi penulis untuk mendalami apakah terdapat konsistensi dan kesesuaian antara undang-undang dasar dengan undang-undang lainnya.[10]

b. Pendekatan konseptual (*conceptual approach*), dengan menggunakan asas keadilan dan asas kepastian hukum sebagai instrumen analisis normatif.

c. Pendekatan komparatif (*comparative approach*), dengan menelaah praktik penerapan GMT di beberapa yurisdiksi lain untuk memperoleh perspektif pembanding.[11]

2. Data

Data dalam penelitian hukum normatif adalah data sekunder yang diperoleh melalui studi kepustakaan.[12] Penelitian ini sendiri akan menelaah dan menyusuri data sekunder untuk selanjutnya dilakukan penelitian terhadap data primer di lapangan atau terhadap masyarakat.

a. Data sekunder

1) Bahan hukum primer yang digunakan meliputi:

a) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 ("UUD 1945").

b) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah 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 ("UU PPh").

c) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan ("UU HPP").

d) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional ("UU Perjanjian Internasional").

---

[10] *Ibid.* hlm. 133.

[11] Johnny Ibrahim, *Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif* (Malang: Bayumedia, 2006), 302.

[12] Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat* (Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2015), 13.

e) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 30 Tahun 2014 tentang Administrasi Pemerintahan sebagaimana telah 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 ("UU Administrasi Pemerintahan").

f) Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan ("PP 55/2022").

g) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 136 Tahun 2024 tentang Pajak Minimum Global ("PMK 136/2024").

2) Bahan hukum sekunder merupakan bahan hukum yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer. Selain itu juga, bahan hukum sekunder berguna bagi penulis untuk memberi "petunjuk" ke arah mana penulis melangkah.[13] Adapun bahan hukum sekunder terdiri dari:

a) Laporan, kebijakan, dan rekomendasi yang dikeluarkan oleh United Nations, OECD, dan G20 sehubungan dengan perpajakan internasional.

b) Buku-buku, artikel jurnal, dan karya ilmiah yang relevan mengenai hukum pajak internasional, asas keadilan, dan asas kepastian hukum.

3) Bahan hukum tersier

Kamus hukum (*Black's Law Dictionary*), Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), ensiklopedia, dan publikasi resmi yang memberikan penjelasan tambahan terhadap bahan hukum primer dan sekunder.

[13] Peter Mahmud Marzuki, Op.cit., hlm. 196.

b. Data Primer

Data Primer dapat dikatakan sebagai data yang diperoleh secara langsung dari hasil wawancara dilapangan sehubungan dengan materi penelitian. Wawancara juga akan dilakukan dengan pihak regulator, khususnya dari Direktorat Jenderal Pajak Kementerian Keuangan atau pejabat terkait kebijakan pajak internasional. Tujuan wawancara ini adalah untuk memperoleh pemahaman empiris mengenai arah kebijakan Indonesia dalam mengimplementasikan pajak minimum global, termasuk sejauh mana regulasi domestik (PMK 136/2024) dapat diselaraskan (*aligned*) dengan standar internasional OECD serta tantangan normatif yang dihadapi dalam penerapannya.

3. Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*). Teknik ini meliputi identifikasi, inventarisasi, dan telaah kritis terhadap dokumen hukum, literatur akademik, serta artikel ilmiah terkait. Dokumen internasional dari UN, OECD dan IMF akan menjadi rujukan penting dalam memahami kerangka hukum pajak minimum global.

4. Analisis Data

Data yang diperoleh dianalisis dengan metode analisis kualitatif normatif.[14]Analisis ini dilakukan melalui interpretasi hukum (gramatikal, sistematis, dan teleologis) untuk menilai sejauh mana rezim hukum pajak minimum global Indonesia selaras dengan asas keadilan dan asas kepastian hukum. Selain itu, dilakukan analisis komparatif dengan praktik negara lain untuk melihat kesesuaian penerapan di Indonesia dengan standar internasional.

5. Penarikan Kesimpulan

Penarikan kesimpulan dalam penelitian ini dilakukan dengan metode deduktif, yaitu menarik kesimpulan dari kaidah umum (teori dan asas hukum)

[14] Abdulkadir Muhammad, *Hukum dan Penelitian Hukum* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2004), hlm. 47.

menuju penilaian khusus terhadap regulasi pajak minimum global Indonesia.[15] Dengan metode ini, penelitian diharapkan menghasilkan jawaban yang sistematis dan dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah.

C. Pembangunan Rezim Hukum Pajak Minimum Global di Indonesia

Pada prinsipnya pembangunan rezim GMT terkait erat dengan aspek politik hukum internasional yang melandasinya proyek BEPS oleh OECD. Secara intensif, OECD dan negara yang tergabung dalam G20 telah mengembangkan langkah untuk mengantisipasi BEPS. Pada tahun 2013, OECD menerbitkan 15 rencana aksi yang bertujuan untuk memperkenalkan konsistensi dalam peraturan domestik yang mempengaruhi aktifitas lintas batas negara, memperkuat persyaratan substansi dalam standar internasional yang ada, serta meningkatkan transparansi dan kepastian.[16] Adapun 15 rencana aksi yang dimaksud adalah sebagai berikut:[17]

(i) Aksi 1: tantangan pemajakan atas ekonomi digital;
(ii) Aksi 2: menetralisir dampak dari *hybrid mismatch arrangements*;
(iii) Aksi 3: memperkuat ketentuan *controlled foreign company* (CFC);
(iv) Aksi 4: membatasi penggerusan basis pajak melalui biaya bunga;
(v) Aksi 5: melawan *harmful tax practices* dengan lebih efektif dengan mengedepankan transparansi dan substansi;
(vi) Aksi 6: mencegah treaty abuse;
(vii) Aksi 7: mencegah penghindaran status bentuk usaha tetap (BUT) secara artifisial;
(viii) Aksi 8-10: memastikan *transfer pricing* yang selaras dengan konsep penciptaan (pembentukan) nilai;

[15] Bernard Arief Sidharta, Refleksi tentang Struktur Ilmu Hukum (Bandung: Mandar Maju, 2009), hlm. 122.
[16] OECD, *Recognising progress and reducing burdens in the BEPS minimum standards* (Paris: OECD Publishing, 2025), hlm.2.
[17] Darussalam *et al*., *Desain Sistem Perpajakan Indonesia: Tinjauan atas Konsep Dasar dan Pengalaman Internasional*, (Jakarta: DDTC, 2022). Hlm. 325.

(ix) Aksi 11: mengukur dan memonitor perilaku BEPS;
(x) Aksi 12: mengharuskan wajib pajak untuk mengungkapkan skema perencanaan pajak agresif;
(xi) Aksi 13: format baru dokumentasi *transfer pricing*;
(xii) Aksi 14: mewujudkan mekanisme penyelesaian sengketa yang lebih efektif; dan
(xiii) Aksi 15: mendesain instrumen multilateral.

Selain 15 aksi pendekatan diatas, OECD dan G20 juga dipandang perlu untuk menanggapi adanya kesenjangan kekuasaan fiskal global melalui penerapan penyeragaman regulasi secara global. Standarisasi ini sendiri dibangun secara politis karena dibentuk melalui sebuah konsensus, bukan melalui traktat internasional, yang secara tradisional dapat mengikat para pihak. Berdasarkan konteks ini, BEPS tidak hanya diatasi melalui pembaharuan regulasi masing-masing negara, namun juga dapat diatasi melalui tata kelola perpajakan global yang seragam sehingga timbul harmonisasi kebijakan fiskal antar yurisdiksi.

Adanya penyeragaman aturan melalui standarisasi regulasi secara global membuat seluruh anggota IF diharuskan melakukan penyesuaian terhadap regulasi domestiknya dengan mengadopsi aturan yang disebut sebagai *GloBE Rules* ke masing-masing sistem nasionalnya. Perlu ditekankan bahwa OECD sendiri sebenarnya tidak mewajibkan setiap negara untuk mengadopsi aturan tersebut, pendekatan yang dilakukan hanyalah bersifat umum saja, atau dikenal sebagai *common approach*, pendekatan ini bersifat *soft law*, dimana OECD hanya memberikan 2 (dua) pilihan kepada seluruh negara, yaitu: (i) jika tidak menerapkan *GloBE Rules* berarti suatu negara dapat kehilangan hak pemajakan melalui DMTT; dan (ii) jika negara menerapkannya itu berarti penerapan harus dilakuka secara konsisten.

Dalam proses adaptif, pajak minimum global termasuk kedalam dimensi pajak internasional, dan dalam dimensi tersebut penting untuk mengerti bahwa dalam perumusan pembangunan rezim hukum pajak minimum global di Indonesia sudah sewajarnya disesuaikan dengan sistem perpajakan dan

kepentingan nasional Indonesia. Sejalan dengan penjelasan tersebut, menurut Kokott dan Pistone (2022) menyatakan bahwa hukum internasional tidak pernah menjadi bagian dari tatanan hukum domestik dan tidak dapat secara langsung diajukan dihadapan otoritas domestik, sebaliknya agar hukum internasional dapat diterapkan, tatanan hukum domestik perlu mengizinkan masuknya hukum internasional.[18] Dengan demikian, berdasarkan rujukan penjelasan sebelumnya, penulis membagi ke dalam 2 (dua) fase terkait dengan pembangunan rezim hukum pajak minimum global di Indonesia, yaitu: (1) Fase Komitmen Internasional dan Pengaturan Domestik; (2) Fase Penyesuaian Struktural dan Kodifikasi Teknis. Untuk lebih jelasnya, berikut penulis jabarkan fase-fase tersebut:

1. Fase Komitmen Internasional dan Pengaturan Domestik

   Perlu diketahui, bahwa *GloBE rules* memiliki pendekatan *common aproach* yang berarti bahwa negara anggota IF tidak diwajibkan untuk menerapkan *GloBE rules.*[19] Sebagaimana yang telah dijelaskan sebelumnya bahwa pembangunan rezim hukum pajak minimum global di Indonesia berawal dari kesepakatan internasional dan bukan perjanjian internasional.[20] Perlu dipahami bahwa cara ini sama sekali berbeda dengan apa yang diatur mengenai pengikatan diri Indonesia terhadap suatu perjanjian internasional sebagaimana diatur dalam UU Perjanjian Internasional.[21] Dalam konteks

---

[18] Juliane Kokott and Pasquale Pistone, *Taxpayers in International Law : International Minimum Standards for The Protection of Taxpayers' Rights* (Oxford, UK: Hart Publishing, 2022).

[19] Lihat Catatan No.61 hlm.3, yang menyatakan sebagai berikut:
GloBE rules akan memiliki status sebagai *common approach*. Hal ini berarti anggota IF:
- Tidak diwajibkan untuk mengadopsi *GloBE rules*, tetapi jika mereka memilih untuk melakukannya, mereka akan menerapkan dan mengelola aturan tersebut secara konsisten dengan hasil yang ditetapkan dalam Pilar Dua, termasuk dengan mempertimbangkan aturan model dan pedoman yang disepakati oleh IF; dan
- Menerima penerapan *GloBE rules* yang diterapkan oleh anggota IF lainnya, termasuk kesepakatan mengenai urutan aturan dan penerapan *safe harbours* yang disepakati.

[20] Lihat catatan No.61 dan 62.

[21] Lihat Pasal 3 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional yang berbunyi:
Pemerintah Republik Indonesia **mengikatkan diri** pada perjanjian internasional melalui cara-cara berikut:
a. Penandatanganan;
b. Pengesahan;

pajak minimum global, Indonesia justru menundukan diri secara sadar terhadap kesepakatan, sehingga unsur-unsur yang diatur dalam UU Perjanjian Internasional justru tidak terpenuhi, adapun unsur-unsurnya adalah:

a) Dibuat oleh subjek hukum internasional (negara/organisasi internasional;[22]
b) Mengikat secara hukum;[23]
c) Menimbulkan hak dan kewajiban internasional;[24]
d) Diratifikasi kedalam aturan domestik (mekanisme melalui Undang-Undang atau Peraturan Presiden).[25]

Sebaliknya *GloBE Rules* memiliki unsur-unsur antara lain:

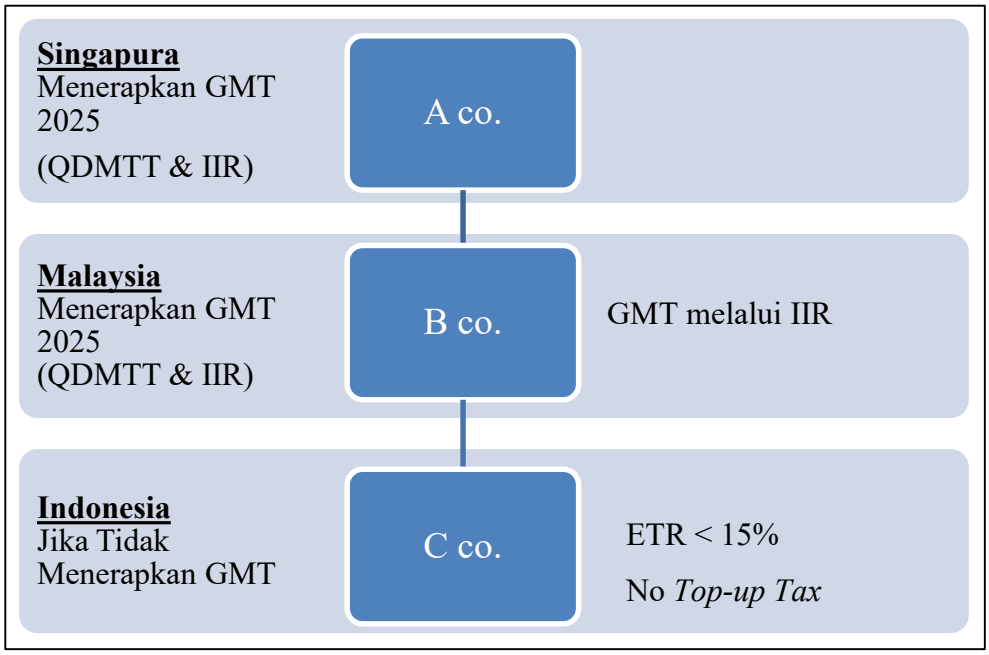
a) Tidak berformat seperti *treaty*, *convention*, atau *agreement*;
b) Tidak memiliki tahapan seperti penandatangan dan ratifikasi;
c) Tidak memiliki kewajiban hukum internasional yang memaksa berdasarkan *treaty law*.

Sehingga implikasinya adalah Indonesia tidak memiliki kewajiban untuk menerapkan pengenaan pajak minimum global dalam arti *treaty obligation*, Namun, Indonesia dihadapkan pada pilihan yang tidak menguntungkan juga dimana Indonesia bisa kehilangan hak pemajakan terhadap PMN jika tidak menerapkan GMT, yaitu melalui IIR ataupun UTPR, sehingga pada fase ini, dapat dimengerti bahwa kesepakatan ini membawa konsekuensi berupa adanya kewajiban yang nyata tanpa kewajiban hukum internasional secara formal. Berikut contoh implikasi yang mungkin terjadi apabila Indonesia belum menerapkan pengenaan pajak minimum global:

---

c. Pertukaran dokumen perjanjian/nota diplomatic;
d. Cara-cara lain sebagaimana disepakati para pihak dalam perjanjian internasional.

[22] Lihat Pasal 4 UU Perjanjian Internasional
[23] Lihat Pasal 10 UU Perjanjian Internasional
[24] Lihat Pasal 15 UU Perjanjian Internasional
[25] Lihat Pasal 11 UU Perjanjian Internasional

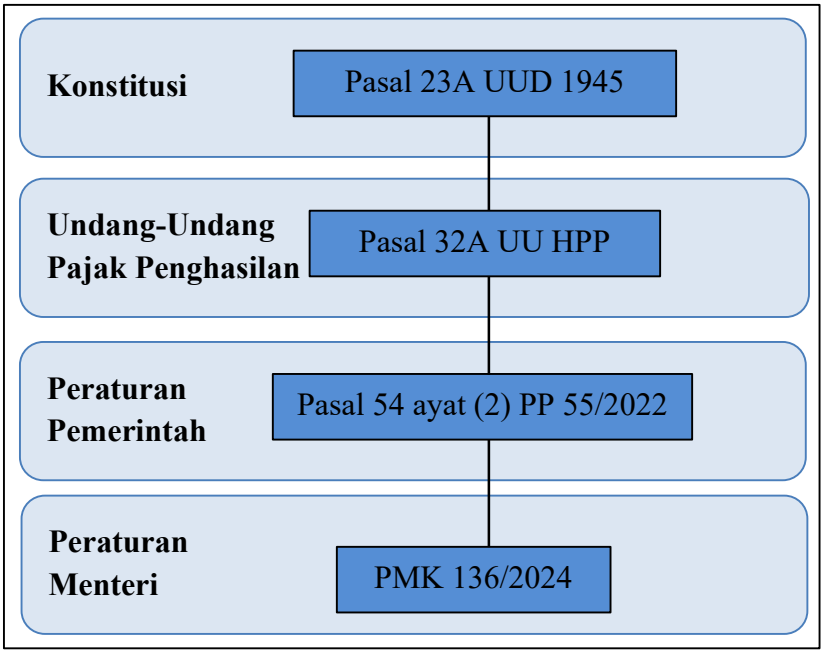


Gambar 2. Ilustrasi Indonesia Jika Tidak Menerapkan GMT
Sumber: Diolah dari Data Sekunder

Sehingga, sebagai bagian yang turut serta menyepakati penerapan pajak minimum global pada tahun 2021, Indonesia telah memulai untuk menerapkannya ke dalam hukum nasional saat itu, yaitu melalui Pasal 32A UU HPP[26] yang digunakan sebagai payung hukum dalam pelaksanaan "*Statement of Two Pillar Solutions*", Pasal ini memberikan wewenang kepada Pemerintah untuk melaksanakan kesepakatan internasional di bidang perpajakan, sehingga pada poin ini, penulis melihat pada dasarnya UU HPP tidak mengatur detail terkait penerapan pengenaan pajak minimum global di Indonesia, yang ada hanyalah pendelegasian secara terbuka kepada Pemerintah.

[26] Lihat Pasal 32A UU HPP, yang berbunyi:
"Pemerintah berwenang membentuk dan/atau melaksanakan perjanjian dan/atau **kesepakatan** di bidang perpajakan dengan pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra, baik secara bilateral maupun multilateral dalam rangka:
a. Penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak;
b. **Pencegahan penggerusan basis pemajakan dan penggeseran laba**;
c. Pertukaran informasi perpajakan;
d. Bantuan penagihan pajak; dan
e. Kerjasama perpajakan lainnya."

Selanjutnya, sebagai bentuk perwujudan Pasal 32A UU HPP, Pemerintah Indonesia kembali mengatur kesepakatan tersebut melalui Pasal 54 ayat (2) PP 55/2022 yang digunakan sebagai "jembatan normatif" agar pembangunan hukum rezim pajak minimum global dapat diatur melalui Peraturan Menteri keuangan. Berikut adalah ilustrasi dasar hukum terkait pembangunan rezim hukum pajak minimum global di Indonesia:



Gambar 3. Dasar Hukum Pembangunan Rezim Hukum PMG di Indonesia
Sumber: Diolah dari Data Sekunder

Berdasarkan hasil wawancara dengan Melani Dewi Astuti selaku Analisis Kebijakan Ahli Madya di Direktorat Jenderal Strategi Ekonomi dan Fiskal (DSJEF, d/h BKF) menyatakan hal yang senada, yaitu bahwa PMK 136/2024 diperlakukan sebagai instrumen utama dalam penerapan PMG, hal ini dilandasi bahwa undang-undang dan peraturan pemerintah hanya memberi delegasi secara umum, sementara detail teknis dianggap tidak praktis jika dituangkan dalam level undang-undang. Selain itu, PMK 136/2024 tidak dianggap sebagai instrumen sementara, melainkan bentuk peraturan yang utama selama penerapan rezim GMT di Indonesia.

Melengkapi hal tersebut, titik kritis dari pembangunan rezim hukum pajak minimum global di Indonesia adalah bahwa pengaturan mengenai subjek, objek, tarif efektif, mekanisme, dan pelaporan justru diatur dengan Peraturan Menteri bukan melalui Undang-Undang, tidak hanya itu, secara substansi seperti adanya penciptaan beban pajak baru (melalui *Top-up Tax*) yang dapat berdampak pada hak dan kewajiban Wajib Pajak pun tidak menimbulkan urgensi untuk membentuk peraturan melalui proses legislasi sebagaimana diamanatkan oleh Pasal 23A UUD 1945, yang tentu saja terdapat isu hieararki norma dan bertentangan dengan asas legalitas pajak. Justru, pengaturan ini dibuat agar secara politis, Indonesia telah dilihat karena telah menerapkan aturan mengenai pajak minimum global.

2. Fase Penyesuaian Struktural

Kesepakatan sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya memberikan panduan bagi yurisdiksi dalam penerapannya ke peraturan domestiknya, berikut merupakan dokumen panduan beserta penjelasan singkat, yang telah disetujui oleh IF:[27]

a. *GloBE Model Rules*[28]

GloBE rules menetapkan sistem perpajakan terkoordinasi yang mengenakan pajak tambahan atas laba yang timbul di suatu yurisdiksi apabila tarif pajak efektif suatu yurisdiksi, berada di bawah tarif minimum. Panduan ini menjelaskan ruang lingkup dan menetapkan ketentuan operasional serta definisi *GloBE rules*.[29]

[27] Lihat Catatan 73.
[28] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS,* (Paris: OECD Publishing, 2021)
[29] *Ibid.*

b. *Commentary to The GloBE Rules*[30]

Panduan ini menjelaskan hasil yang dimaksudkan berdasarkan *GloBE rules* dan menjelaskan makna dari istilah-istilah tertentu. Panduan ini juga menggambarkan penerapan aturan tersebut pada pola fakta tertentu.[31]

c. *Administrative Guidance*[32]

Panduan Administratif yang tercantum dalam dokumen ini mencakup berbagai isu yang telah diidentifikasi oleh anggota IF sebagai isu-isu yang paling mendesak memerlukan klarifikasi dan penyederhanaan bagi para pemangku kepentingan. Secara khusus, dokumen ini membahas isu-isu terkait ruang lingkup, perhitungan pendapatan dan pajak, serta isu-isu yang berkaitan dengan perusahaan asuransi. Dokumen ini juga memberikan panduan mengenai aturan transisi dan desain *Qualified Domestic Minimum Top-up Taxes* (QDMTT).[33]

d. *Illustrative Examples*[34]

Panduan berupa contoh-contoh, menggambarkan penerapan *GloBE rules* pada pola fakta tertentu. Dokumen ini pertama kali diterbitkan pada 14 Maret 2022 dan direvisi pada 9 Mei 2025 untuk memasukkan contoh-contoh ilustratif yang dikembangkan sebagai bagian dari berbagai pedoman administratif yang disetujui oleh IF hingga Maret 2025.[35]

---

[30] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS,* (Paris: OECD Publishing, 2022)
[31] *Ibid.*
[32] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), December 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS,* (Paris: OECD Publishing, 2023)
[33] *Ibid.*
[34] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples,* (Paris: OECD Publishing, 2025)
[35] *Ibid.*

e. *GloBE Information Return*[36]

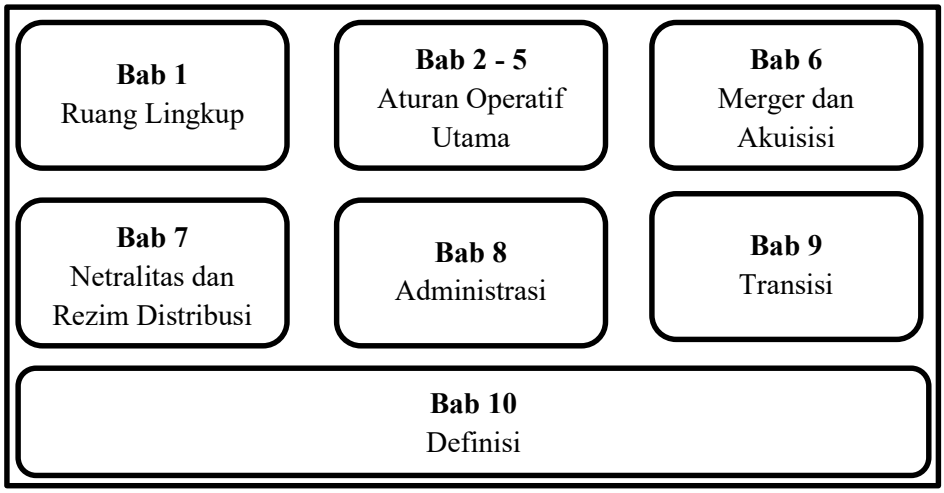
Laporan Informasi GloBE menetapkan laporan informasi standar untuk memudahkan kepatuhan dan administrasi *GloBE rules*. Laporan ini berisi informasi yang diperlukan oleh otoritas pajak untuk melakukan penilaian risiko yang tepat dan mengevaluasi keakuratan kewajiban pajak tambahan entitas konstituen. Dokumen ini dikembangkan berdasarkan konsultasi publik yang dilaksanakan pada Maret 2023. Menanggapi masukan, GIR mengadopsi persyaratan pelaporan transisi yang disederhanakan yang memungkinkan PMN untuk melaporkan perhitungan GloBE mereka pada tingkat yurisdiksi. GIR akan tunduk pada mekanisme pengajuan dan pertukaran yang terkoordinasi yang memungkinkan MNEs untuk melaporkan perhitungan GloBE mereka dalam satu formulir pelaporan, di mana informasi yang lebih rinci tersedia bagi yurisdiksi pelaksana di mana kewajiban Pajak Tambahan mungkin timbul.[37]

f. *Safe Harbours and Penalty Relief*[38]

Berdasarkan masukan dari konsultasi publik pada April 2022, IF telah menyepakati desain zona aman transisi dan kerangka regulasi untuk pengembangan zona aman permanen potensial, serta pemahaman bersama mengenai sistem keringanan sanksi transisi.[39]

Menurut OECD, *Model Rules* disusun untuk dapat diterjemahkan oleh setiap yurisdiksi ke dalam hukum domestik. Aturan ini sendiri terdiri dari sekitar 45 halaman ditambah 15 halaman mengenai definisi dan dibagi ke dalam 10 Bab. Berikut merupakan anatomi *GloBE Rules* tersebut:

[36] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS,* (Paris: OECD Publishing, 2025)
[37] *Ibid.*
[38] OECD, *Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS,* (Paris: OECD Publishing, 2025)
[39] *Ibid.*



Gambar 4. Anatomi *GloBE Rules*
Sumber: Diolah dari Data Sekunder

Aturan ini juga bersifat saling terkait bagi setiap yurisdiksi karena adanya *rules of order* yang menjadi landasan dalam menentukan hak untuk memperoleh *top-up tax*. Adapun hubungan antara 3 skema tersebut dapat digambarkan sebagai berikut:



Gambar 5. *Rules of Order*
Sumber: Diolah dari Data Sekunder

Penjelasan Gambar:

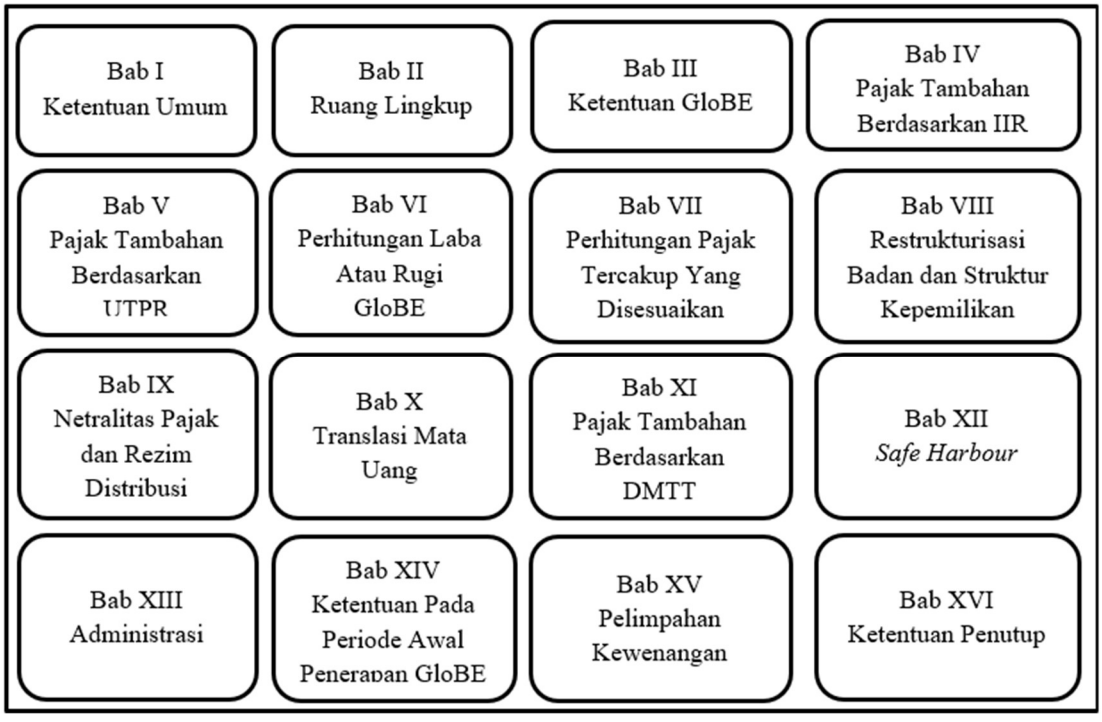
Sesuai dengan urutannya, skema tersebut menempatkan QDMTT diposisi pertama untuk memperoleh hak mengenakan *Top-up Tax*, untuk kemudian diikuti IIR dan terakhir adalah UTPR. Penerapannya dilakukan dengan cara sebagai berikut:

i. Jika negara anak usaha menerapkan QDMTT, maka negara induk tidak dapat lagi mengenakan IIR *Top-up Tax*.
ii. Jika negara anak usaha tidak menerapkan QDMTT, maka negara induk dapat menerapkan IIR.
iii. Jika IIR tidak dapat diterapkan oleh negara induk baik UPE atau IPE, maka UTPR dapat berlaku.

Namun demikian, terdapat beberapa tahapan yang harus dilalui sebelum dapat menentukan *Top-up Tax*, antara lain:

- Menentukan apakah PMN masuk dalam ruang lingkup;
- Menentukan lokasi Entitas Konstituen dalam suatu grup beserta alokasi pendapatannya;
- Menentukan *GloBE Income/Loss*;
- Menentukan *Adjusted Covered Taxes*;
- Menghitung *Effective Tax Rate* (ETR);
- Menerapkan *Safe Harbour*; dan
- Menentukan *Top-up Tax*.

Berdasarkan panduan dan uraian yang telah dijelaskan diatas, Indonesia kemudian menerapkan aturan *GloBE rules* kedalam aturan domestik melalui PMK 136/2024. Berikut merupakan anatomi dari PMK 136/2024:



Gambar 6. Anatomi PMK 136/2024
Sumber: Diolah dari Data Sekunder

Berdasarkan uraian diatas, berikut penulis bandingkan beberapa fitur dalam *GloBE Rules* dan PMK 136/2024 untuk mengetahui letak perbedaan pengaturan dari pedoman yang telah ditetapkan oleh OECD menuju tata kelola pajak domestik:

Poin Pengaturan	***GloBE Rules***	**PMK136/2024**	**Tingkat Adopsi**
Sifat dan Kedudukan Hukum	*Common Aproach* bersifat *Soft Law*.	Ditetapkan melalui peraturan menteri (*hard law*)	Konsep utama GloBE telah diadopsi.
Threshold Subjek Pajak	Grup PMN dengan omset konsolidasi ≥ EUR 750 juta	Grup PMN dengan omset konsolidasi ≥ EUR 750 juta	Penuh
Income Inclusion Rule (IIR)	Teknis pengenaan *top-up tax* oleh negara induk	Diadopsi	Penuh
Undertaxed Payment Rule (UTPR)	Jaringan Pengaman jika IIR/DMTT tidak diterapkan	Diadopsi	Opsional
Domestic Minimum Top-Up Tax (DMTT)	Rekomendasi untuk melindungi basis pajak domestik	Diadopsi	Opsional
Perhitungan Laba/Rugi GloBE	Laporan Keuangan Konsolidasi dengan penyesuaian berupa koreksi	Diadopsi dengan penyesuaian teknis	Penuh

Poin Pengaturan	*GloBE Rules*	PMK136/2024	Tingkat Adopsi
Covered Taxes	Pajak penghasilan dan pajak sejenis tertentu	Diadopsi termasuk pajak tangguhan	Penuh
Jurisdictional ETR	Perhitungan berbasis yurisdiksi (*blending*)	Diadopsi	Penuh
Substance-Based Income Exclusion	Dikecualikan berdasarkan payroll dan tangible assets	Diadopsi	Penuh
Safe Harbour	Transitional dan permanent safe harbour	Diadopsi secara terbatas	Penuh
Administrasi dan Pelaporan	*GloBE Information Return* dan *exchange of information*	Diadopsi	Penuh

Tabel 1. Perbandingan *Globe Rules* dan PMK 136/2024
Sumber: Diolah dari Data Sekunder

Untuk diketahui bahwa tabel diatas merupakan ringkasan yang menunjukan adopsi mayoritas elemen *GloBE Rules* ke dalam PMK 136/2024 sehingga wajib bagi setiap negara tidak hanya menyalin namun juga memastikan kewajiban dan dampak hukumnya, termasuk didalamnya adalah: (i) siapa saja yang tercakup; (ii) bagaimana menghitung laba rugi GloBE yang bersumber dari laporan keuangan komersial; (iii) bagaimana mengartikan covered taxes; (iv) bagaimana menghitung ETR dan *top-up tax* per yuridiksi; dan juga (v) bagaimana *top-up tax* dipungut dengan *Model Rules* IIR/UTPR/DMTT. Kemudian, sesuai konfirmasi dari hasil wawancara dengan Chintya Pramasanti selaku Analis Kebijakan Ahli Pertama dari DJSEF menyatakan bahwa kepatuhan Indonesia yang cenderung mengadopsi *GloBE Rules* hampir seluruhnya, bukanlah semata-

mata pilihan teknokratis, tetapi juga terdapat kebutuhan untuk dapat memperoleh status "*qualifed*" dari OECD.

Dengan demikian, secara subtantif, PMK 136/2024 telah mengakomodasi seluruh poin yang tertera dalam *GloBE Rules*, khususnya terkait dengan cakupan subjek, prosedur *Top-up tax* (DMTT, IIR, serta UTPR), dan metode perhitungan ETR berbasis yurisdiksi. Kendati demikian, adopsi tersebut tidak sepenuhnya sama, hal ini tentu saja disebabkan adanya penyesuaian administratif dan normatif yang menyebabkan disparitas dalam aspek hierarki hukum, fleksibilitas *safe harbour*, dan kesiapan administrasi. Terakhir, mengutip apa yang dikatakan oleh Deliarnoor (2022) bahwa asas-asas menurut falsafah hukum agar sistem perpajakan menjadi baik harus memenuhi beberapa persyaratan dan dasar (termasuk asas-asas).

D. Telaah Kritis Asas Keadilan dan Kepastian Hukum Terhadap Pajak Minimum Global di Indonesia

Telaah kritis terhadap asas keadilan dan kepastian hukum dalam rezim pajak minimum global di Indonesia tidak bisa dihindari dari bentuk konkret norma yang telah berlaku secara umum dan mengikat, yaitu PMK 136/2024. Mengingat karakternya yang umum, asas hukum dapat berfungsi dalam beragam situasi, tanpa dibatasi tidak hanya berlaku atau ditujukan untuk peristiwa atau situasi tertentu atau khusus saja.[40] Kondisi tersebut memungkinkan timbulnya prakit penyimpangan serta pengecualian-pengecualian tertentu.[41] Sehingga menurut Kraan sebagaimana dikutip oleh Sudikno, menyatakan bahwa asas hukum lebih merupakan *"sweeping statements"*, jalan keluar yang dirumuskan secara mutlak untuk pemecahan suatu masalah hukum.[42]

[40] Sudikno Mertokusumo, *Teori Hukum* (Yogyakarta: CV Maha Karya Pustaka, 2021)
[41] *Ibid.*
[42] *Ibid.*

1. Telaah Kritis Asas Keadilan Hukum Terhadap Pajak Minimum Global di Indonesia

Sebagai sarana untuk menguji suatu aturan hukum, asas menjadi pengaman dari timbulnya kemungkaran yang berasal dari kekuasaan, dalam hal ini Adam Smith sendiri telah menetapkan asas pemungutan pajak, yang umum dikenal sebagai "*Four Canon*" atau "*Four Maxim*" sebagai batasan dalam pemungutan pajak[43], dengan rincian sebagai berikut:

i. *Certainty*
ii. *Equality*
iii. *Convenience of Payment*
iv. *Economic of Collection*

Mason dan Knoll (2014) menyatakan bahwa prinsip non-diskriminasi dalam perlakuan pajak perlu diterapkan untuk mencegah adanya pergeseran keputusan bisnis, yaitu: dimana suatu wajib pajak memilih untuk bekerja (*where to work*), seberapa banyak wajib pajak memilih untuk bekerja (*how much to work*), dan seberapa kompetitif wajib pajak dihadapan wajib pajak lainnya akibat perlakuan pajak tersebut (*competitive neutrality*).[44] *Competitive neutrality* bermakna bahwa pembedaan perlakuan pajak atas suatu entitas bisnis seharusnya tidak menyebabkan daya saing entitas bisnis tersebut berubah dalam pasar dimana entitas tersebut beroperasi.[45] Dalam hal ini, prinisp non-diskriminasi dalam konteks perlakuan pajak atas keputusan bisnis berfungsi untuk mendorong netralitas dalam kompetisi pasar.[46] Ketika terdapat perbedaan perlakuan pajak antara suatu wajib pajak dengan wajib pajak yang lain atas suatu keputusan bisnis yang serupa, maka akan timbul

[43] Roristua Pandiangan, Hukum Pajak (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2015). Hlm. 12.
[44] Ruth Mason dan Michael S. Knoll, "What Is Tax Discrimination" *Yale Law Journal* No. 121 (2014): 1014.
[45] *Ibid,* 1034.
[46] Hugh J. Ault dan Jacques Sassevile, "Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration", *World Tax Journal*, Vol. 2 Issue 2 (2010): 101-102.

pergeseran dalam pasar yang menyebabkan netralitas kompetisi dalam pasar menjadi terganggu.[47]

Untuk diketahui, setidaknya terdapat 2 poin tujuan keadilan yang ingin dicapai oleh GMT, yaitu: (i) keadilan antarnegara dengan cara mencegah "*race to the bottom*" tarif pajak serta memulihkan basis pajak; dan (ii) sistem yang disusun dalam rezim yang sama, dilarang untuk menguntungkan model entitas tertentu atau memunculkan beban yang tidak setara bagi grup yang secara ekonomi berada dalam kondisi yang setara.

Exclusions atau pengecualian umum digunakan sebagai alat administrasi dan kebijakan. Dalam peraturan perundang-undangan, pengaturan mengenai pengecualian merupakan suatu hal yang baik, hal ini lazim digunakan agar suatu aturan lebih proporsional, masuk akal, dan dapat dilaksanakan tanpa harus merubah desain aturan.[48] Namun demikian, pengecualian harus didasarkan pada sesuatu yang sifatnya terukur, terbatas, serta punya alasan yang konsisten.

Penerapan pengaturan mengenai pengecualian entitas tertentu dalam rezim pajak minimum global di Indonesia diambil dari *Model Rules* (*Article* 1.5) sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (1) PMK 136/2024.[49] Pengecualian dalam pasal ini dilakukan karena alasan berikut:

(i) Mempertahankan pengecualian yang umumnya dianut oleh aturan pajak domestik.[50] Alasan ini ditujukan untuk entitas:

   a) badan pemerintah;
   b) organisasi internasional; dan
   c) organisasi nirlaba.

[47] Ruth Mason, "Tax Discrimination and Capital Neutrality," *World Tax Journal* Vol. 2 Issue 2 (2010): 126-127.
[48] Frederick Schauer, "Exceptions," *University of Chicago Law Review* Vol. 58, No. 3 (1991): 871–900.
[49] Lihat Pasal 3 ayat (1) PMK 136/2024.
[50] Lihat Dokumen "Pillar Two Model Rules in a Nutshell."

(ii) Mempertahankan kebijakan pajak yang banyak dianut, yaitu tidak ingin menambahkan lapisan pajak tambahan antara investasi dan investor.[51] Alasan ini ditujukan untuk entitas antara lain:

a. entitas dana pensiun;
b. entitas dana investasi yang merupakan Entitas Induk Utama; dan
c. entitas dana investasi real estat (*real estate investment vehicle*) yang merupakan Entitas Induk Utama.

Terdapat risiko yang mungkin timbul dari model pengecualian, yaitu risiko *form over substance*, dimana terdapat dua grup dengan profitabilitas dan risiko *base erosion* yang sama dapat diperlakukan berbeda lantaran UPE-nya berupa dana investasi/dana pensiun, atau karena entitas tertentu memenuhi label "*non-profit*" atau "*public interest*" walaupun aktifitas ekonominya substantif.

Merujuk pada pajak internasional, prinsip non-diskriminasi dinyatakan secara konvensional melalui *Article* 24 OECD *Model Tax Convention* (termasuk UN *Model*). Batasan utamanya adalah berupa perlakuan pajak yang "lebih memberatkan" terhadap subjek pajak luar negeri dibandingkan subjek pajak dalam negeri "dalam keadaan yang sebanding". Meskipun GMT adalah rezim domestik berlandaskan *common approach*, penerapannya dapat bersentuhan dengan analisis non-diskriminasi pada saat *top-up tax* atau prosedur lain menghasilkan beban yang berbeda berdasarkan karakteristik yang tidak relevan atau berdasarkan kewarganegaraan/sumber modal secara tersembunyi.[52]

Mahkamah Konstitusi dalam putusan terkait dengan sengketa tinjauan aturan pajak juga menyatakan hal yang sama, yaitu bahwa asas non-diskriminasi merupakan asas umum negara hukum seperti Indonesia dan juga dalam menjalin kewajiban perpajakan harus didasarkan kepada

[51] *Ibid.*
[52] Hans-Joachim Ault, "*Taxation and Non-Discrimination*," dalam The Influence of Human Rights on International Law, ed. Menno T. Kamminga dan Martin Scheinin (Oxford: Oxford University Press, 2009)

fairness dan perlakuan non-diskriminasi.[53] Selain itu, penentuan terkait dengan ada tidaknya diskriminasi adalah apakah terdapat pembeda yang objektif, sesuai dengan tujuan, serta proporsional (tidak berlebih dibanding opsi yang tersedia).

Lebih lanjut, asas keadilan (*equality*) berdasarkan teori Adam Smith mengamanatkan agar Wajib Pajak wajib berkontribusi kepada negara sesuai dengan kemampuan ekonominya (*ability to pay*) dan pembagian yang adil atas suatu beban pajak serta tanpa diskriminasi yang tidak memiliki justifikasi.[54] Jika Maxim ini diterapkan dalam GMT maka kata "kemampuan" haruslah ditujukan kepada MNE yang sebanding bukan kepada individu.

Berikut penulis jabarkan telaah kritis keadilan menurut Adam Smith dikaitkan terhadap rezim pajak minimum global di Indonesia, dengan menguji apakah PMK 136/2024 telah memenuhi proporsionalitas dan non diskriminasi terhadap entitas grup usaha yang memiliki fungsi ekonomi sebanding namun tidak mendapatkan pengecualian, yaitu sebagai berikut:

a. Ketidakadilan Berupa Diskriminasi Berdasarkan Bentuk Entitas dan Bukan Substansi Ekonomi

Pasal 3 ayat (5) PMK 136/2024 menekankan bahwa pengecualian dana pensiun dari penerapan *GloBE Rules* apabila memenuhi kriteria: (i) Tujuan pembentukan untuk memberikan manfaat pensiun; (ii) Aset entitas dikhususkan untuk pembayaran manfaat pensiun; dan (iii) pengaturan berdasarkan ketentuan perundang-undangan. Namun, nyatanya, terdapat entitas grup usaha atau dana investasi swasta (*private equity funds*) yang dalam praktiknya melakukan fungsi serupa dengan dana pensiun, seperti melakukan investasi jangka panjang, mengelola aset, memperoleh imbal hasil investasi, dan

[53] MK RI, Putusan Nomor 52/PUU-IX/2011, pertimbangan hukum.
[54] Adam Smith dalam The Wealth of Nation menyatakan:
"*The subjects of every state ought to contribute towards the support of the government...in proportion to the revenue which they respectively enjoy under the protection of the state*."

kemudian mengalirkan hasil kepada penerima manfaat. Akan tetapi karena tidak termasuk kedalam kriteria formal "dana pensiun" berdasarkan struktur hukum atau regulasi, entitas tersebut tetap dikenakan GloBE dan top-up tax apabila ETR-nya di bawah 15%.

Perbedaan perlakuan ini dapat menimbulkan diskriminasi horisontal dimana dua entitas dengan fungsi ekonomi sebanding, seperti investasi, skala aset, serta kapasitas ekonomi yang sebanding, dapat penerapan aturan yang berbeda hanya karena perbedaan label regulasinya.

b. Ketidakadilan Terhadap Entitas Komersial dengan Fungsi Publik

Pasal 3 ayat (2) PMK 136/2024 menekankan bahwa pengecualian dana pensiun dari penerapan *GloBE Rules* apabila memenuhi kriteria: (i) Pembentukan berlandaskan ketentuan peraturan perundang-undangan atau dipunyai pemerintah; (ii) Tujuan pembentukan selaras dengan tujuan pemerintah dan mengelola aset negara; (iii) bertanggung jawab kepada pemerintah; dan (iv) Apabila terjadi pembubaran maka asetnya beralih kepada pemerintah. Kendati demikian, ada BUMN atau perusahaan swasta yang kendalinya dipegang oleh negara dan menjalankan fungsi publik yang cukup signifikan (contohnya penyediaan infrastruktur, layanan kesehatan, serta pendidikan), tetapi tidak seluruhnya termasuk dalam kategori formal, yang disebut sebagai "badan pemerintah" karena bisa saja, sebagian pemegang saham merupakan pemegang saham swasta atau terdapat struktur kepemilikan campuran sehingga keuntungan mengalir ke swasta. Dengan demikian, BUMN tersebut tetap dikenakan GloBE dan harus membayar top-up tax apabila ETR-nya dibawah 15%, sedangkan badan pemerintah murni tidak dikenakan GloBE.

c. Ketidakadilan Struktural Terhadap Entitas Dana Investasi yang Dapat Menciptakan Keistimewaan Tersendiri

Pasal 3 ayat (7) PMK 136/2024 menyatakan bahwa pengecualian entitas dana investasi yang merupakan entitas induk utama apabila masuk dalam kriteria: (i) didesain untuk menghimpun aset dari investor; (ii) menginvestasikan aset selaras dengan kebijakan investasi; (iii) investor memiliki hak atas imbal hasil berdasarkan investasi; (iv) Entitas dana investasi tidak memiliki Bentuk Usaha Tetap (BUT) di yurisdiksi lain; dan (v) diselenggarakan secara luas (*widely held*). Berbeda dengan hal tersebut, apabila terdapat entitas dana investasi swasta yang tidak berbentuk sebagai entitas induk utama (*ultimate parent entity*-UPE), atau dana investasi yang dijalankan oleh grup PMN sebagai anak usaha maka entitas tersebut tidak termasuk kedalam kategori pengecualian dan tetap dalam cakupan GloBE.

Lain halnya, jika ditinjau dari perspektif regulator, Chintya (DSJEF) menyatakan bahwa pengecualian entitas dalam Pasal 3 PMK 136/2024 seharusnya bukanlah merupakan preferensi fiskal tetapi sebagai dampak dari desain *GloBE Rules* dan yang telah diterapkan secara domestik oleh berbagai yurisdiksi. DJSEF menambahkan bahwa pengecualian diperlukan untuk memastikan konsistensi dan integritas internasional serta lintas negara.

Namun demikian, jika ditilik dari kacamata konsep keadilan vertikal (*vertical equity*), pengecualian entitas tertentu berpotensi mengurangi laju sistem pajak minimum global. Berikut penulis gambarkan ketidakadilan yang mungkin terjadi dengan ilustrasi sederhana:

Aspek	Dana Pensiun A (Dikecualikan)	Dana Investasi Korporasi B (Tidak Dikecualikan)
Fungsi ekonomi	Mengelola aset pensiun pegawai, investasi jangka panjang	Mengelola aset investor institusi, investasi jangka panjang

Aspek	Dana Pensiun A (Dikecualikan)	Dana Investasi Korporasi B (Tidak Dikecualikan)
Omset	EUR 800 juta	EUR 800 juta
Imbal Hasil investasi	10% per tahun	10% per tahun
Struktur hukum	Didirikan sebagai dana pensiun berdasarkan UU Pensiun	Didirikan sebagai anak usaha grup multinasional
Perlakuan PMK 136/2024	Dikecualikan dari GloBE (Pasal 3 ayat (1) huruf 'd'	Tercakup dalam GloBE, harus bayar *top-up tax* jika ETR < 15%
Beban pajak tambahan	Nihil	Berpotensi signifikan

Tabel 2. Ilustrasi Ketidakadilan atas Pengecualian
Sumber: Diolah oleh Penulis

Tabel diatas menunjukan bahwa ketidakadilan berpotensi muncul akibat dari aksi yang mengedepankan bentuk formal suatu entitas dibandingkan dengan substansi ekonomi yang mungkin sebanding. Hal ini juga dapat dilihat dalam tabel diatas bahwa apabila entitas dengan fungsi sebanding memiliki nilai omset yang sama atau tercakup dalam pengenaan GMT, lalu menghasilkan imbal hasil investasi maka perbedaan bentuk badan hukum akan menjadi pembedanya. Terkait ini jelas dapat menimbulkan ketidakadilan yang berujung pada distorsi kompetisi.

Namun demikian, kelemahan utama dari pengaturan pengecualian sebagaimana diatur dalam PMK 136/2024 ini adalah tidak terdapat indikator secara substantif untuk menilai entitas korporasi yang secara ekonomi sebanding dengan entitas yang dikecualikan. PMK 136/2024 juga tidak menyajikan indikator yang menilai kapan suatu entitas tidak memenuhi label formal yang memiliki fungsi investasi, fungsi publik, atau karakter netral yang setara.

Kendati demikian, penulis perlu untuk menggarisbawahi bahwa potensi sebagaimana dijelaskan diatas belum terdapat contoh yang konkrit

terhadap permasalahan yang diteliti, selain itu Pasal pengecualian diatas tidak serta-merta dapat dianggap sebagai bentuk ketidakadilan, justru Pasal 24 OECD Model Tax Convention tentang pasal Non-Diskriminasi mengatur bahwa negara dilarang memberi perlakuan yang memberatkan subjek pajak negara lain dibandingkan subjek pajak dalam negeri dalam situasi yang sama. Sehingga dapat disimpulkan bahwa pada dasarnya Pasal 3 tentang pengecualian telah memenuhi asas keadilan.

2. Telaah Kritis Asas Kepastian Hukum Terhadap Pajak Minimum Global di Indonesia

Kepastian hukum juga merupakan salah satu elemen yang ditekankan oleh Adam Smith dalam *The Four Maxim*. Menurutnya, kepastian hukum harus dikedepankan lebih utama dari keadilan, karena tanpa kepastian hukum sistem yang adil pun tidak akan berdampak positif.[55] Kepastian (*certainty*) berarti bahwa pajak tidak ditentukan secara sewenang-wenang, namun harus sejak semula jelas bagi seluruh Wajib Pajak dan masyarakat: (i) harus pasti, siapa yang harus dikenakan pajak (subjek pajak); (ii) harus pasti, apa yang menjadi dasar untuk mengenakan pajak kepada subjek pajak (objek pajak); (iii) harus pasti, berapa jumlah yang harus dibayar berdasarkan ketentuan tentang tarif pajak (tarif); serta (iv) harus pasti, bagaimana jumlah pajak yang terutang tersebut harus dibayar (prosedur).[56] Tanpa adanya kepastian, sistem pajak yang tergantung dari diskresi otoritas pajak justru berbahaya karena dapat disalahgunakan.[57]

Dalam perspektif Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2022 tentang

[55] Adam Smith seperti dikutip dalam R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan,* (Jakarta: Ind-Hill Co, 1996), 5.
[56] Adam Smith seperti dikutip dalam R. Mansury*, Ibid.,* 5.
[57] Dominic de Cogan, "Tax, Discretion and the Rule of Law," dalam *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law,* eds. Chris Evans, Judith Freedman dan Richard Krever (Amsterdam: IBFD, 2011), 3.

Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (selanjutnya disebut UU PPP) disebutkan bahwa PMK 136/2024 pada dasarnya merupakan peraturan yang diakui keberadaanya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sebagaimana tertulis dalam Pasal 8 ayat (2) UU PPP:

> "Peraturan Perundang-undangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan."

Dalam kaitannya dengan PMK 136/2024, jelas telah diuraikan sebelumnya bahwa terdapat pendelegasian dari peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Kemudian, dalam Pasal 5 huruf 'f' UU PPP menegaskan bahwa suatu norma haruslah memiliki rumusan yang jelas dan mempersempit ruang interpretasi, jika merujuk pada hal tersebut, PMK 136/2024 diketahui berpotensi menghadapi tantangan yang nyata dalam implementasi, pemaknaan dalam PMK ini cenderung mengikatkan diri pada instrument internasional yang masih bisa berkembang. Selain itu, Pasal 96 UU PPP secara tegas juga menyatakan bahwa partisipasi masyarakat merupakan hak yang harus dipenuhi oleh pembuat peraturan perundang-undangan.

Selanjutnya, menurut Utrecht, kepastian hukum (*rechtszekerheid*) menjadi poin utama dalam sistem pemerintahan yang baik dan efektif. Utrecht menyiratkan terdapat beberapa parameter yang harus dipenuhi agar kepastian hukum dapat terpenuhi. penulis akan menguraikan mengenai telaah kepastian hukum menurut Utrecht dikaitkan terhadap rezim pajak minimum global di Indonesia, yaitu sebagai berikut:

a. Aturan yang Jelas (Dasar Kewenangan dan Hierarki Norma)

Hans Kelsen (1945) pada dasarnya telah menegaskan bahwa hukum harus dipahami sebagai sistem norma yang tersusun secara hierarkis dan konsisten, sehingga tidak menimbulkan kontradiksi antar aturan. Kemudian, di Indonesia sendiri, hierarki peraturan perundang-undangan

telah diatur dalam UU PPP, lebih lanjut, Susanti (2017) menjelaskan berbagai jenis dan tingkatan peraturan perundang-undangan. Berdasarkan hierarkis tersebut, dapat dilihat bahwa Peraturan Menteri Keuangan (PMK) tidak termasuk dalam hierarki utama. Mengutip apa yang dikatakan oleh Marzuki (2008) bahwa dalam menjaga kepastian hukum, peran Pemerintah sangat penting sehingga Pemerintah tidak boleh menerbitkan aturan pelaksanaan yang tidak diatur oleh undang-undang atau bertentangan dengan undang-undang.[58]

Asas legalitas yang tertera dalam Pasal 23A, mengamanatkan agar pemungutan pajak yang bersifat wajib harus diatur melalui undang-undang[59], amanat ini sendiri menggariskan pentingnya proses legislasi dalam pungutan pajak. Sebagaimana diungkap oleh Soemitro (1987) dalam penjelasannya mengatakan bahwa negara hanya dapat memungut pajak dengan persetujuan rakyat melalui pembuatan Undang-Undang, dalam hal ini berarti harus melalui persetujuan dari perwakilan rakyat di DPR.[60]

Kemudian, Dewi (2011) menegaskan bahwa dasar filosofi Pasal 23A UUD 1945 adalah bahwa tidak ada perpindahan kekayaan tanpa persetujuan pemilik, dan ini menunjukkan bahwa masyarakat (pemilik) memberikan izin atas perpindahan sebagian kekayaannya kepada negara melalui proses pembuatan undang-undang dimana wakil rakyat memberi persetujuan.[61] Hal ini tentu telah sejalan dengan asas *nullum tributum sine lege*, dimana pemungutan pajak haruslah berdasarkan undang-undang, sehingga tidak mungkin pungutan pajak dilakukan melalui peraturan-peraturan yang lebih rendah daripada undang-undang.

---

[58] Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum* (Jakarta: Kencana, 2008), hlm. 159.
[59] Lihat Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan bahwa: "Pajak dan pungutan lain yang bersifat wajib untuk kebutuhan negara diatur melalui Undang-Undang."
[60] Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1* (Bandung: PT Eresco, 1987).
[61] Dyah A.S. Dewi. "Implementasi Pasal 23 A UUD Negara Republik Indonesia dalam Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak", *Jurnal Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Magelang, vol. 4, no. 2,* (2011): hlm. 9.

Apabila menilik Pasal 1 angka 1 dalam PMK 136/2024, disebutkan bahwa pengenaan pajak minimum global merupakan ketentuan pengenaan pajak tambahan. Kemudian, dalam PMK 136/2024 sendiri, juga diatur mengenai subjek cakupan pengenaan pajak tambahan, objek, hingga tarif. Berdasarkan penjelasan diatas, menurut penulis, ketentuan pajak minimum global yang diatur melalui PMK 136/2024, telah melewati batas kewenangan (*Ultra Vires*) yang diberikan oleh undang-undang dan bertentangan dengan apa yang tercantum dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945.

b. Stabilitas Hukum

Stabilitas Hukum menuntut agar norma tidak mudah berubah dan cenderung stabil, perubahan norma memang dimungkinkan dalam negara hukum, namun tetap harus dengan prosedur yang sesuai dan transparan. Wajib Pajak di Indonesia ketika membayar pajak tambahan akibat GMT, dasar hukum yang digunakan nyatanya disandarkan pada standar eksternal yang dapat berubah tanpa proses legislasi domestik yang transparan. Dampaknya, stabilitas penerapan PMK 136/2024 sebagai aturan domestik tidak hanya ditentukan oleh apa yang tertulis dalam PMK tersebut, tetapi juga oleh pembaharuan diluar dari proses legislasi nasional.[62] Hal ini dapat dibuktikan dengan dokumen-dokumen terkait pengenaan pajak minimum global yang telah diperbaharui dan diterbitkan setelah PMK 136/2024 ditetapkan pada tanggal 31 Desember 2024, antara lain:

i. *Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules*, yang diterbitkan pada tanggal 09 Mei 2025.[63]

[62] Lihat Pasal 1 angka 1 PMK 136/2024.
[63] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025)*, (Paris: OECD Publishing, 2025).

ii. Perubahan *Administrative Guidance*, yang diterbitkan pada tanggal 15 Januari 2025.[64]

iii. Perubahan *GloBE Information Return*, yang diterbitkan pada 15 Januari 2025.[65]

Sejalan dengan hal diatas, jika ditinjau dari kacamata *good governence*, PMK 136/2024 yang diatur secara eksklusif dapat berpotensi mengabaikan landasan dasar tata kelola perpajakan yang baik, seperti transparansi, akuntabilitas, dan partisipasi publik. Pemerintah dengan kewenangannya dapat mengubah pengaturan pengenaan pajak minimum global dengan mudah tanpa prosedur pengawasan DPR atau evaluasi publik. Hal ini, juga bertolak belakang dengan apa yang ditulis dalam Penjelasan Pasal 10 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2024 tentang Administrasi Pemerintahan (Indonesia).

Berbeda dengan apa yang diatur oleh negara lain terkait dengan penerapan pajak minimum global, beberapa negara lebih mengutamakan pengaturan menggunakan undang-undang agar dapat memberikan stabilitas jangka panjang. Berikut perbandingan penerapan pengenaan pajak minimum global yang dilakukan oleh negara-negara lain:

Negara	Instrumen Hukum GMT	Tingkat Hierarki	Proses Legislatif	Pedoman Teknis	Kepastian Hukum	Transparansi & Akuntabilitas	Berlaku Efektif
Indonesia	Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No. 136/2024	Peraturan Menteri (level administratif)	Tidak Dilakukan Pembahasan oleh DPR	Dalam PMK (226 halaman)	**Menengah** Perubahan Tidak Memerlukan Persetujuan DPR	**Terbatas** Tidak melalui prosedur pengawasan oleh DPR	1 Januari 2025
Jepang	Undang-Undang (*Tax*	Undang-Undang (*Parliamenta*	1. Pembahasan parlemen (Diet).	Q&A NTA (Desember 2023,	**Tinggi** Perubahan memerlukan	**Tinggi** 1. Diskusi publik	1 April 2024

[64] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 8.1.4 and 8.1.5 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules (January 2025), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, (Paris: OECD Publishing, 2025).
[65] OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, (Paris: OECD Publishing, 2025).

Negara	Instrumen Hukum GMT	Tingkat Hierarki	Proses Legislatif	Pedoman Teknis	Kepastian Hukum	Transparansi & Akuntabilitas	Berlaku Efektif
	Reform Act 2023)	*ry legislation*)	2. Diskusi publik. 3. Persetujuan Parlemen.	update September 2024)	Amandemen Undang-Undang	2. Pengawasan Parlemen 3. Publikasi Q&A	(Tahun Fiskal)
Vietnam	*Resolution* No. 107/2023/QH15 & *Decree* No. 236/2025/ND-CP	Resolusi Majelis Nasional; dan Dekrit Pemerintah.	1. Persetujuan Majelis Nasional. 2. Penerapan melalui Dekrit.	*Circular guidance* dari Peraturan Menteri Keuangan	**Tinggi** Berbasis Resolusi Legislatif	**Tinggi** 1. Persetujuan Majelis Nasional 2. Transparansi legislasi	1 Januari 2024
Uni Eropa (EU)	*Council Directive* (EU) 2022/2523	Penerapan Melalui Undang-Undang Nasional	Persetujuan Dewan EU, konversi ke UU Nasional	*Administrative Guidance* dari negara anggota	**Tinggi** Berbasis *Directive* EU	**Tinggi** Proses legislatif EU yang terbuka	1 Januari 2024
Inggris	*Finance Act* 2023	Undang-Undang (*Parliamentary Act*)	1. Pembahasan di Parlemen 2. Persetujuan Kerajaan.	1. *HMRC Guidance* 2. *Tax Information*	**Tinggi** Berbasis Undang-Undang	**Tinggi** Pengawasan Parlemen	1 Januari 2024
Australia	*Treasury Laws Amendment Act* 2024	Undang-Undang Federal	Pembahasan dan Persetujuan Parlemen	ATO *Guidance*	**Tinggi** Berbasis Undang-Undang Federal	**Tinggi** Pengawasan Parlemen	1 Januari 2024
Korea Selatan	*International Tax Coordination Act* 2023	Undang-Undang	Pembahsan di Majelis Nasional	NTS *Guidelines*	**Tinggi** Berbasis Undang-Undang	**Tinggi** Pengawasan Parlemen	1 Januari 2024

Tabel 3. Perbandingan Pengaturan Pengenaan Pajak Minimum Global

Sumber: Diolah dari Data Sekunder

Tabel diatas menunjukan bahwa negara-negara diatas memprioritaskan pengenaan top-up tax dengan menggunakan instrumen hukum yang lebih tinggi derajatnya pada saat mengadopsi aturan GloBE ke aturan domestiknya.

c. Konsistensi Penerapan

Konsistensi penerapan juga mewajibkan aparat menjalankan aturan secara seragam. Saat ini, Indonesia belum memiliki petunjuk teknis setara

Q&A *National Tax Agency* di Jepang atau *Administrative Guidance* Uni Eropa, sehingga penerapan pajak minimum global di Indonesia membuka peluang diterapkan bervariasi antar kantor pajak.

Achaddiah (2025) menemukan bahwa PMK 136/2024 menambah kerumitan pelaksanaan perpajakan karena banyak aspek teknis yang kompleks.[66] Contohnya, perhitungan tarif pajak efektif (ETR) per yurisdiksi dan pelaporan *GloBE Information Return* (GIR) sangat rumit, bahkan bagi perusahaan besar.[67] Ambiguitas aturan terkait definisi *subject to tax*, perhitungan laba GloBE, serta syarat *safe harbour* dapat membingungkan Wajib Pajak serta pemeriksa. Kekurangan panduan praktis dan aplikasi perpajakan yang belum matang menambah ketidakpastian sehingga berpotensi menimbulkan risiko kepatuhan, contohnya, apabila terjadi keterlambatan penyampaian GIR atau terjadi kesalahan perhitungan ETR.

d. Prediktabilitas

Kebijakan pajak wajib dirancang agar wajib pajak dapat memprediksi konsekuensi fiskal. Sebagai akibat dari PMK tidak melalui proses legislatif dan mudah diubah, prediktabilitas tindakan pemerintah menjadi rendah dan tentunya dapat menimbulkan diskresi subjektif dari aparat Pemerintah. Hal ini sejalan juga dengan asas *certainty* dari Adam Smith, dimana asas ini menekankan pada adanya kepastian pembayaran pajak yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak, baik dari jumlah, waktu dan cara pemungutannya. PMK 136/2024 ini juga dipandang sebagai aturan yang kompleks, seringkali, dalam teorinya, terdapat jebakan yang mengartikan

[66] Bella Noer Achaddiah, "Tax Governance in the Era of Pillar Two: Legal Certainty, Risk Management, and Strategic Responses in Indonesia." *Sinergi: International Journal of Logistics*, Vol.3, No.3 (2025): 168-179.
[67] *Ibid*.

bahwa peraturan panjang dan rinci dapat dinyatakan pasti, justru sebaliknya, aturan yang panjang tersebut dapat menambah ruang tafsir.[68]

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, terdapat dilema bagi prediktabilitas, PMK 136/2024 bersumber pada *GloBE Rules* yang dikembangkan oleh OECD/IF, sehingga bagi Wajib Pajak di Indonesia, prediktabilitas tidak bisa berhenti hanya kepada apa yang tertulis dalam PMK 136/2024 saja, namun juga harus merujuk pada aturan OECD yang dinamis. Hal ini menambah rancu dari kepastian yang dihadapi oleh Wajib Pajak karena tidak adanya proses pengawasan dalam pembuatan aturannya.

Dalam perspektif Utrech, ketidakpastian sumber norma dapat mengikis kemampuan subjek hukum untuk mengetahui dampak hukum dari tindakannya. Apabila pedomannya dapat menggeser hasil perhitungan ETR atau Top-up Tax, maka kepastian hukum dapat berubah dari prediktabilitas berbasis aturan menjadi predikitabilitas berbasis antisipasi dari kebijakan. Gambaran ini jelas bukan kepastian hukum melainkan hipotesis atas arah interpretasi.

e. Perlindungan Hak Warga Negara (Wajib Pajak)

Indikator ini mensyaratkan adanya mekanisme perlindungan hak warga. Dalam perpajakan, pemeriksaan bukan hanya berbicara mengenai kepastian dari sisi prediktabilitas namun juga terkait dengan perlindungan hak Warga Negara dalam hal ini Wajib Pajak. Bagi Utrecht, keamanan dari tindak kesewenang-wenangan pemerintah melalui norma hukum merupakan salah satu poin dalam dimensi kepastian hukum.

Dalam perspektif pajak, hal ini digambarkan dengan adanya jaminan dalam proses menjalankan kewajiban perpajakannya, yaitu mengenai kepastian kewenangan, batas diskresi, mekanisme yang *fair*, akses

[68] Sina Rahiminejad, "Adam Smith Canons of Taxation: An Analysis of the IRS vs. GAAP Tax Policy," *The International Tax Journal* Vol. 52, No. 5 (2025): 2595–2631.

informasi, hak untuk didengar, serta prosedur koreksi yang efektif. Indikator ini dapat diuji dalam titik dimana negara memegang kekuasaan paling besar, yaitu mulai dari pemeriksaan, penetapan, sanksi hingga penyelesaian sengketa.

PMK 136/2024 seharusnya tidak hanya dipandang sebagai formula penetapan perhitungan pajak minimal, namun juga sebagai rezim administrasi,[69] antara lain, adanya kewajiban pelaporan GIR, adanya penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) dalam rangka pelaksanaan *GloBE* sebagaimana tertera dalam Pasal 65 ayat (1) PMK 136/2024 (Indonesia) yang berbunyi sebagai berikut:

> "Surat pemberitahuan tahunan Pajak Penghasilan dalam rangka melaksanakan GloBE terdiri atas:
> a. SPT Tahunan PPh GloBE;
> b. SPT Tahunan PPh DMTT; dan/atau
> c. SPT Tahunan PPh UTPR."

Ditambah lagi terdapat, permintaan data konsolidasi, penilaian *covered taxes*, perhitungan *top-up tax*, dan potensi sanksi bila terjadi perbedaan interpretasi atau bahkan dalam skala kecil adalah bagaimana jika SPT GloBE terlambat disampaikan. Permasalahan umum yang terjadi dalam administrasi GMT adalah basisnya yang sangat dipengaruhi oleh data dan/atau informasi yang diperoleh suatu yurisdiksi (*data-driven*) sehingga ketika suatu negara bergantung pada basis tersebut, kemungkinan besar dapat terjadi perbedaan dengan data/informasi yang dimiliki oleh Wajib Pajak. Saat ini, diketahui DJP belum memiliki instrumen dalam menegakan *GloBE Rules* (standar pemeriksaan mengenai pengenaan pajak minimum global, analisis perhitungan dan pengujian, hingga masalah pembuktian jika terjadi sengketa), sehingga diskresi subjektif dari DJP dapat timbul dan mengancam kepastian hukum menurut Utrecht.

Dalam menjawab kepastian hukum sendiri, regulator (DJSEF) juga menempuh pendekatan non-legislatif melalui konsultasi publik, diskusi

[69] Lihat Bab XIII dalam PMK 136/2024.

dengan akademisi, serta rencana penerbitan peraturan teknis lanjutan. Namun, langkah-langkah tersebut lebih bersifat administratif dan edukatif, bukan pada perubahan normatif agar dapat memberikan kepastian hukum yang mungkin berasal dari kompleksitas rezim itu sendiri.

E. Penutup

1. Kesimpulan

Berlandaskan hasil telaah, penjabaran serta penjelasan yang telah dilakukan, selanjutnya dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

a. Pembangunan rezim hukum pajak minimum global di Indonesia merupakan bentuk penundukan diri terhadap kesepakatan internasional dan dalam pembangunan hukumnya, Indonesia mengadopsi GMT melalui PMK 136/2024 dan telah mengakomodasi seluruh elemen utama yang tertera dalam GloBE Rules. PMK 136/2024 juga dipandang sebagai sumber utama lahirnya hak dan kewajiban bagi perusahaan multinasional terhadap rezim hukum pajak minimum global Indonesia.

b. Apabila ditelaah dengan asas keadilan, Pasal 3 PMK 136/2024 masih menyisakan persoalan keadilan horizontal dan vertikal yang berupa diskriminasi berdasarkan bentuk entitas dan bukan substansi ekonomi, juga ketidakadilan terhadap entitas komersial dengan fungsi yang sama dengan fungsi publik, serta ketidakadilan struktural terhadap entitas dana investasi yang dapat menciptakan keistimewan sendiri. Namun, perlu dicatat bahwa, ketidakadilan terhadap Pasal pengecualian ini baru bersifat potensi mengingat tidak terdapat indikator secara substantif untuk menilai entitas korporasi terhadap pasal yang dimaksud. Kemudian, jika dilihat dari sudut pandang pajak internasional serta tidak ada contoh yang konkrit terhadap permasalahan yang diteliti maka pada dasarnya Pasal 3 tentang pengecualian telah memenuhi asas keadilan. Lebih lanjut, apabila ditelaah dengan asas kepastian hukum, pengaturan GMT melalui PMK 136/2024 menimbulkan persoalan hierarki norma serta asas legalitas pajak sehingga

dapat menimbulkan stabilitas hukum, inkonsistensi penerapan karena belum terdapat petunjuk teknis, dan Wajib Pajak tidak dapat memprediksi konsekuensi fiskal.

2. Saran

a. Dalam Pembangunan rezim hukum pajak minimum global di Indonesia nyatanya masih memerlukan peraturan pelaksana untuk mendukung penerapan GMT di Indonesia, karena hingga saat ini belum ada instrumen tata cara administrasi dalam pemenuhan kewajiban perpajakan dari GMT.
b. Pemerintah perlu menetapkan indikator yang jelas mengenai entitas yang masuk kedalam kategori pengecualian dalam Pasal 3 PMK 136/2024. Pemerintah juga perlu mempertimbangkan penguatan dasar hukum penerapan Pajak Minimum Global melalui pengaturan pada tingkat undang-undang atau setidaknya peraturan setingkat undang-undang. Langkah ini penting untuk memastikan kepastian hukum, memperkuat legitimasi pemungutan pajak, serta meminimalkan risiko pelanggaran asas legalitas sebagaimana diamanatkan oleh Pasal 23A UUD 1945.

DAFTAR PUSTAKA

A. BUKU

Aristoteles. Nicomachean Ethics. Translated by Terence Irwin. Indianapolis: Hackett Publishing, 1999.

Darussalam et al. Desain Sistem Perpajakan Indonesia: Tinjauan atas Konsep Dasar dan Pengalaman Internasional. Jakarta: DDTC, 2022.

Darussalam et al. Konsep dan Aplikasi Pajak Penghasilan. Jakarta: DDTC, 2020.

Deliarnoor, Nandang Alamsah. Pengantar Ilmu Hukum/PTHI. Jakarta: Universitas Terbuka, 2022.

Garner, Bryan A. (ed.). Black's Law Dictionary Ninth Edition. St. Paul Minn: West Publishing Co, 2009.

Gunadi. Pajak Internasional. Jakarta: Lembaga Penerbit FEUI, 2013.

Harris, Peter. International Commercial Tax, Second Edi. London: Cambridge University Press, 2020.

Ibrahim, Johnny. Teori dan Metodologi Penelitian Hukum Normatif. Malang: Bayumedia, 2006.

Kelsen, Hans. General Theory of Law and State. Translated by Anders Wedberg. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1945.

Knechtle, Arnold. Basic Problems in International Fiscal Law, Deventer: Kluwer, 1979.

Kokott, Juliane, dan Pasquale Pistone. Taxpayers in International Law: International Minimum Standards for The Protection of Taxpayers' Rights. Oxford, UK: Hart Publishing, 2022.

Marinda, Nera et al. Perpajakan di Indonesia – Teori dan Studi Kasus. Purbalingga: Eureka Media Aksara, 2025.

Marzuki, Peter Mahmud. Penelitian Hukum. Jakarta: Kencana, 2019.

Marzuki, Peter Mahmud. Pengantar Ilmu Hukum. Jakarta: Kencana, 2008.

Mertokusumo, Sudikno. Penemuan Hukum: Sebuah Pengantar. Yogyakarta: Liberty, 2009.

Mertokusumo, Sudikno. Teori Hukum. Yogyakarta: CV Maha Karya Pustaka, 2021.

Muhammad, Abdulkadir. Hukum dan Penelitian Hukum. Bandung: Citra Aditya Bakti, 2004.

Pandiangan, Roristua. Hukum Pajak. Yogyakarta: Graha Ilmu, 2015.

Posner, Richard A. Economic Analysis of Law, 7th ed. New York: Aspen Publishers, 2007.

Rawls, John. A Theory of Justice. Cambridge, MA: Harvard University Press, 1971.

Raz, Joseph. The Authority of Law: Essays on Law and Morality. Oxford: Oxford University Press, 1979.

Rosdiana, Haula. Pajak: Teori dan Kebijakan. Jakarta: Universitas Indonesia, 2024.

S, M. Farouq. Hukum Pajak di Indonesia. Jakarta: Prenamedia Group, 2018.

Sidharta, Bernard Arief. Refleksi tentang Struktur Ilmu Hukum. Bandung: Mandar Maju, 2009.

Soekanto, Soerjono. Pokok-Pokok Sosiologi Hukum. Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2020.

Soekanto, Soerjono, dan Sri Mamudji. Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat. Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2015.

Soemitro, Rochmat. Asas dan Dasar Perpajakan 1. Bandung: PT Eresco, 1987.

Utrecht. Pengantar dalam Hukum Indonesia. Jakarta: Ichtiar Baru, 1989.

Wales, Christopher J. dan Christopher P. Wales. Structures, Processes, and Governance in Tax-Policy Making: An Initial Report. Oxford: Oxford University Center for Business Taxation, 2012.

Yudkin, Leon. Tax Technique Handbook: A Legal Structure for Effective Income Tax Administration. International Tax Program Hardvard Law School, 1971.

Zain, Mohammad. Manajemen Perpajakan. Jakarta: Salemba Empat, 2003.

B. JURNAL

Achaddiah, Bella Noer. "Tax Governance in the Era of Pillar Two: Legal Certainty, Risk Management, and Strategic Responses in Indonesia." *Sinergi: International Journal of Logistics*. Vol.3, No.3 (2025).

Alley, Clinton dan Duncan Bentley, "A Remodelling of Adam Smith's Tax Design Principles" Bond University Publication (2005): 591. (Agustus 2017). diakses melalui http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1044&context=law_pubs.

Apriliasari, V. "OECD/G20 Two-Pillar Solution: Does It Promote Inter-Nation Equity?" *Jurnal Pajak Indonesia (Indonesian Tax Review)*, 6(2) (2022). 342–356.

Ault, Hans-Joachim. "Taxation and Non-Discrimination." dalam *The Influence of Human Rights on International Law, ed*. Menno T. Kamminga dan Martin Scheinin (Oxford: Oxford University Press, 2009)

Ault, Hugh J. dan Jacques Sassevile, "Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration", *World Tax Journal*, Vol. 2 Issue 2 (2010): 101-102.

Belianto, Daniel, and Ning Rahayu. "Tinjauan Kebijakan Global Minimum Tax dan Implikasinya bagi Indonesia." *Syntax Literate* 9, no. 10 (October 2024). http://dx.doi.org/10.36418/syntax-literate.v9i10.

Bivitri, Susanti. "Menyoal Jenis dan Hierarki Peraturan Perundang-undangan di Indonesia." *Jentera: Jurnal Hukum*, no. 1(2) (2017).

Cahyadini, Amelia, Prita Amalia, dan Fahriza Fahriza. "Tax Strategy as an Alternative to Tax Incentives to Stimulate Investment in the Global Minimum Tax Era in Indonesia." *Laws, MDPI* 14, no. 5 (2025): 1-15.

De Cogan, Dominic. "Tax, Discretion and the Rule of Law," dalam The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law, eds. Chris Evans, Judith Freedman dan Richard Krever (Amsterdam: IBFD, 2011), 3.

Delis, Fotis, et al. “Global Evidence on Profit Shifting Within Firms and Across Time.” *SSRN Electronic Journal*, 2022. https://doi.org/10.2139/ssrn.4291888.

Devereux, Michael P., Alan J. Auerbach, Michael Keen, Paul Oosterhuis, Wolfgang Schön, and John Vella. “The OECD Global Anti-Base Erosion Rules.” *British Tax Review 2* (2022): 151–179.

Dewi, Dyah A.S. “Implementasi Pasal 23 A UUD Negara Republik Indonesia dalam Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak.” *Jurnal Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Magelang*. Vol. 4, no. 2, (2011).

Garcia-Bernardo, Javier, and Petr Janský. “Profit Shifting of Multinational Corporations Worldwide.” *International Tax and Public Finance* 29, no. 5 (2022): 1190–1215.

Kryvoi, Yarik. “Non-Retroactivity as a General Principle of Law.” *Utrecht Law Review* Vol.17, No. 2 (2021).

Liana, Siska, Carolyn Lukita, dan Nurul Amalia Ramdan. “Tinjauan OECD Inclusive Framework Dalam Meminimalisir Base Erosion Profit Shifting Dan Impikasinya Terhadap Indonesia.” *Jambura Accounting Review* 6, no. 1 (2025): 12–21. https://doi.org/10.37905/jar.v6i1.145.

Mason, Ruth. “Tax Discrimination and Capital Neutrality,” *World Tax Journal* Vol. 2 Issue 2 (2010): 126-127.

Mason, Ruth dan Michael S. Knoll. “What Is Tax Discrimination.” *Yale Law Journal* No. 121 (2014).

Miswanto, Agus. Rekognisi dan Redistribusi dalam Pencapaian Keadilan Sosial: Analisis Komparatif Terhadap Model Teoritis Nancy Fraser dan Axel Honneth. Volume 11 Nomor 2 (2022).

Nasriyan, Iwan. “Asas Kepastian Hukum dalam Penyelenggaraan Perpajakan di Indonesia.” *Logika: Journal of Multidisciplinary Studies*, Vol.10, No. 2 (2019): 115–116.

Parada, Leopoldo. “The Global Minimum Taxation: A Strategic Approach for Developing Countries.” *Columbia Journal of Tax Law* 15, no. 2 (2024): 145–179.

Rahiminejad, Sina. “Adam Smith Canons of Taxation: An Analysis of the IRS vs. GAAP Tax Policy.” *The International Tax Journal* Vol. 52, No. 5 (2025).

Schauer, Frederick. “Exceptions.” *University of Chicago Law Review* Vol. 58, No. 3 (1991).

Siregar, Desmayani. “Analisis Pengaruh Perdagangan Intra Dan Ekstra Regional Terhadap Pertumbuhan Ekonomi Negara Anggota ASEAN.” *Quantitative Economics Journal* 7, no. 2 (2020): 88–98. https://doi.org/10.24114/qej.v7i2.17554.

Vanistendael, Frans. “Taxation and Non-Discrimination: A Reconsideration of Withholding Taxes in the OECD.” *World Tax Journal* Vol. 2 No. 2 (2010): 190.

Wahyudi, Setyo Tri dan Liza Herdiyati, “Tax Holiday and Foreign Direct Investment In Indonesia,” *EcceS (Economics, Social, and Development Studies)* 7, no. 2 (2020): 177, https://doi.org/10.24252/ecc.v7i2.16811.

Waluyo, Tri. “Implementasi BEPS Action Plan di Indonesia: Tantangan dan Prospek.” *Jurnal Hukum Pajak dan Bisnis* 6, no. 1 (2019): 55–70.

Yonah, Reuven Avi, Young Ran, and Christine Kim, “Tax Harmony: The Promise and Pitfalls of the Global Minimum Tax” 43, no. 3 (2022).

C. INTERNET

Hapsari, Annisa Diah. “Pilar II OECD dan Dampaknya Bagi Perpajakan Indonesia.” https://www.pajak.go.id/id/artikel/pilar-ii-oecd-dan-dampaknya-bagi-perpajakan-indonesia. (diakses 28 Juni 2025).

Badan Koordinasi Penanaman Modal, https://www.bkpm.go.id/id/info/realisasi-investasi. (diakses 22 Agustus 2025).

EY, https://taxnews.ey.com/news/2021-1991-g20-leaders-confirm-commitment-to-global-tax-changes-under-beps-20. (diakses 23 Oktober 2025).

EY, https://www.ey.com/en_vn/technical/tax/tax-and-law-updates/tax-alert-global-minimum-tax-july-2024. (diakses 28 November 2025).

IKPI, https://ikpi.or.id/indonesia-tegaskan-komitmen-pada-pajak-minimum-global-meski-as-mundur/. (diakses 25 Oktober 2025).

Krishnamurti, Bintang. https://www.pajak.go.id/id/artikel/pajak-minimum-global-wujud-keadilan-untuk-semua-wajib-pajak. (diakses 30 November 2025).

OECD, https://web-archive.oecd.org/2021-10-20/612898-international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm. (diakses 27 Juni 2025).

OECD, https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html. (diakses 28 Juni 2025).

OECD, https://www.oecd.org/en/topics/global-minimum-tax.html. (diakses 28 Oktober 2025).

OECD, "Policy Issues: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)." https://www.oecd.org/en/topics/policy-issues/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html. (diakses 28 Juni 2025).

OECD, "International Community Strikes a Ground-Breaking Tax Deal for the Digital Age." https://web-archive.oecd.org/2021-10-20/612898-international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm. (diakses 27 Juni 2025).

OECD, https://www.oecd.org/en/about/news/announcements/2025/01/global-minimum-tax-release-of-compilation-of-qualified-legislation-and-information-filing-and-exchange-tools.html. (diakses 22 November 2025).

Pajakku, https://artikel.pajakku.com/pmk-1362024-diakui-oecd-indonesia-resmi-terapkan-iir-dan-dmtt.html. (diakses 22 November 2025).

Rooks. https://www.dw.com/id/as-mundur-masa-depan-reformasi-pajak-global-di-ujung-tanduk/a-71393082. (diakses 25 Oktober 2025).

Saputra. https://pajak.go.id/id/artikel/menuju-kesetaraan-dengan-global-minimum-tax. (diakses 25 Oktober 2025).

Setyawan, Herry. “Inclusive Framework Pilar Satu dan Pilar Dua #3.” https://komwasjak.kemenkeu.go.id/in/post/inclusive-framework-pilar-satu-dan-pilar-dua. (diakses 28 Juni 2025).

TaxPrime, PMK 136/ 2024 GMT: ATURAN PALING KOMPLEKS (YouTube, 28 Oktober 2025), https://www.youtube.com/watch?v=a6HehwDDEI0 (11:27).

D. DOKUMEN

OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013. https://doi.org/10.1787/9789264192744-en.

OECD, “Base Erosion and Profit Shifting Project Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”. Paris: OECD Publishing, 2021.

OECD, Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Paris: OECD Publishing, 2021.

OECD, “OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Pillar One.” OECD, 2022.

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2021.

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2022.

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), December 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2023.

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples. Paris: OECD Publishing, 2025.

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on Article 8.1.4 and 8.1.5 of the Global Anti-Base Erosion Model Rules (January 2025), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2025.

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2025.

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (January 2025): Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2025.

OECD, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Consolidated Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (2025). Paris: OECD Publishing, 2025.

OECD, Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2025.

International Monetary Fund, Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries. IMF Working Paper WP/15/118. Washington, D.C.: IMF, 2015.

E. PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2021 Nomor 246.

Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan.

Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 136 Tahun 2024 tentang Pajak Minimum Global.

F. PUTUSAN PENGADILAN

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 004/PUU-I/2003 perihal Pengujian Undang-Undang Negara Republik Indonesia Nomor 14 Tahun 1985 Pasal 7 ayat (1) huruf g terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 006/PUU-III/2005 perihal Pengujian Undang-undang Republik Indonesia Nomor 32 Tahun 2004 tentang Pemerintahan Daerah terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 52/PUU-IX/2011 perihal Pengujian Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (UU 28/2009) terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945).

Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 137/PUU-XIII/2015 perihal Pengujian Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah (UU Pemda) terhadap UndangUndang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (UUD 1945).