

ANALISIS PENYALAHGUNAAN PERJANJIAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA TERHADAP POTENSI PENERIMAAN PAJAK DI INDONESIA DALAM PERSPEKTIF PERPAJAKAN INTERNASIONAL

Irsyad Nasrullah¹, Risma Putri Evaliana², Cantyka Novia Zahra³, Faizur Rohmat⁴,
Triyanto⁵

¹²³⁴⁵Program Studi Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan, Fakultas
Keguruan dan Ilmu Pendidikan, Universitas Sebelas Maret

Corresponding author: try@staff.uns.ac.id

Email : irsyadnasrullah26@gmail.com

Abstrak. Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atau biasa disebut P3B bertujuan mencegah pajak berganda dan menarik investasi, namun sering disalahgunakan melalui treaty shopping, penyalahgunaan beneficial ownership, dan SPV di negara tax haven. Penelitian ini menganalisis bentuk penyalahgunaan, penyebab, dan dampak P3B di Indonesia dengan metode studi dokumen dan studi literatur. Hasilnya, penyalahgunaan dipicu perbedaan tarif pajak, celah hukum, lemahnya pengawasan, dan kompleksitas perusahaan multinasional. Dampaknya adalah berkurangnya basis pajak, hilangnya penerimaan lintas negara, serta melemahnya tax ratio dan stabilitas fiskal. Upaya pemerintah seperti anti treaty abuse, penguatan beneficial ownership, dan EOI belum optimal karena keterbatasan penegakan hukum dan kerja sama internasional. Disimpulkan perlu penguatan regulasi, reformasi administrasi, dan strategi pencegahan agar P3B berfungsi sesuai tujuan.

Kata kunci: Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda, treaty shopping, BEPS, beneficial ownership, penerimaan pajak

Abstract. A Double Tax Avoidance Agreement, commonly abbreviated as DTA, aims to prevent double taxation and attract investment. However, it is often misused through treaty shopping, the abuse of beneficial ownership, and the use of Special Purpose Vehicles in tax haven countries. This study analyzes the forms of misuse, causes, and impacts of DTAs in Indonesia using document analysis and literature review methods. The results show that misuse is driven by differences in tax rates, legal loopholes, weak supervision, and the complexity of multinational corporations. The impacts include a reduced tax base, loss of cross-border revenue, and a decline in tax ratio and fiscal stability. Government efforts such as anti-treaty abuse measures, strengthening beneficial ownership regulations, and Exchange of Information have not been optimal due to limitations in law enforcement and international cooperation. It is concluded that regulatory strengthening, administrative reform, and preventive strategies are needed for DTAs to function according to their intended purpose.

Keywords: Double Tax Agreement, treaty shopping, BEPS, beneficial ownership, tax revenue

PENDAHULUAN

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (Double Taxation Agreements/DTAs) merupakan instrumen penting dalam tata perpajakan internasional. Di satu sisi, DTAs membantu mencegah pengenaan pajak berganda dan mendorong arus modal serta investasi lintas negara. Di sisi lain, praktik di lapangan menunjukkan bahwa DTAs juga dapat dimanfaatkan untuk mengurangi beban pajak secara tidak semestinya melalui teknik seperti treaty shopping, penyalahgunaan status beneficial ownership, dan penggunaan badan perantara di yuridiksi berperlakuan pajak rendah.

Beberapa kajian menunjukkan bahwa penyalahgunaan P3B dengan Belanda saja dapat menimbulkan potensi kehilangan penerimaan pajak hingga sekitar Rp390,5 miliar dalam periode 2010–2019. Laporan Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis (CPB) bahkan memperkirakan bahwa Indonesia kehilangan sekitar 53,8% dari total potensi penerimaan pajak dari dividen, 44,1% dari pembayaran bunga, dan 46,6% dari royalti akibat struktur P3B, terutama dengan Belanda, Hong Kong, dan Uni Emirat Arab. Secara lebih luas, lembaga perpajakan internasional lain memperkirakan penghindaran pajak global dapat mengakibatkan kerugian pendapatan perpajakan negara-negara berkembang hingga lebih dari 5% dari total penerimaan pajak per tahun.

Indonesia termasuk negara yang cukup rentan terhadap praktik penyalahgunaan P3B. Hal tersebut dipengaruhi oleh tingginya aktivitas investasi asing, luasnya jaringan perjanjian perpajakan internasional yang dimiliki Indonesia, serta masih adanya kelemahan dalam pengawasan administrasi perpajakan lintas negara. Di sisi lain, perkembangan ekonomi digital dan kompleksitas transaksi perusahaan multinasional semakin menyulitkan otoritas pajak dalam mengidentifikasi praktik penghindaran pajak yang dilakukan melalui rekayasa perjanjian internasional. Akibatnya, negara berpotensi kehilangan basis pajak dan mengalami penurunan rasio penerimaan pajak terhadap produk domestik bruto.

Maraknya praktik penyalahgunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B)

dalam aktivitas perpajakan internasional menunjukkan adanya tantangan serius bagi sistem perpajakan Indonesia. Berbagai skema seperti *treaty shopping*, penyalahgunaan status *beneficial ownership*, serta pemanfaatan perusahaan perantara di negara *tax haven* telah dimanfaatkan oleh perusahaan multinasional untuk menekan kewajiban pajak. Kondisi tersebut tidak hanya berpotensi mengurangi penerimaan negara, tetapi juga menimbulkan ketimpangan keadilan perpajakan antara perusahaan domestik dan perusahaan multinasional.

Penelitian sebelumnya umumnya lebih banyak membahas aspek normatif hukum pajak internasional dan implementasi teknis P3B, sementara pembahasan mengenai dampak langsung penyalahgunaan P3B terhadap potensi penerimaan pajak nasional masih relatif terbatas. Selain itu, kajian mengenai efektivitas kebijakan pemerintah Indonesia dalam mencegah praktik penyalahgunaan P3B melalui implementasi *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), *Multilateral Instrument* (MLI), serta penguatan sistem pertukaran informasi perpajakan internasional juga belum dibahas secara menyeluruh dalam perspektif kebijakan fiskal dan kepentingan nasional.

Berdasarkan permasalahan tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis bentuk-bentuk penyalahgunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda di Indonesia, mengidentifikasi faktor-faktor yang menyebabkan terjadinya penyalahgunaan, serta mengkaji dampaknya terhadap potensi penerimaan pajak negara. Penelitian ini juga bertujuan menelaah efektivitas upaya pemerintah dalam mencegah praktik penghindaran pajak internasional melalui penguatan regulasi, pengawasan administrasi perpajakan, dan kerja sama internasional.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan metode studi dokumen dan studi literatur. Metode ini dipilih karena penelitian berfokus pada analisis konsep, bentuk penyalahgunaan, serta dampak Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) terhadap potensi penerimaan pajak di Indonesia berdasarkan berbagai sumber tertulis yang relevan.

Data yang digunakan merupakan data sekunder yang diperoleh melalui pengumpulan dokumen dan kajian literatur, seperti jurnal ilmiah, buku, peraturan perpajakan nasional, laporan OECD mengenai *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), putusan pengadilan pajak, artikel ilmiah, serta dokumen lain yang berkaitan dengan perpajakan internasional dan penyalahgunaan P3B.

Teknik pengumpulan data dilakukan melalui identifikasi, seleksi, dan pengkajian berbagai sumber pustaka yang relevan dengan topik penelitian. Selanjutnya, data dianalisis menggunakan metode deskriptif-analitis dengan cara menguraikan, membandingkan, dan menafsirkan berbagai konsep serta temuan yang berkaitan dengan praktik penyalahgunaan P3B di Indonesia. Melalui metode tersebut, penelitian ini bertujuan memperoleh pemahaman yang komprehensif mengenai faktor penyebab, dampak, serta upaya pencegahan penyalahgunaan P3B terhadap penerimaan pajak negara.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Konsep dan Kedudukan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda di Indonesia.

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *Double Taxation Agreement* (DTA) merupakan perjanjian internasional antara dua negara yang bertujuan menghindari pengenaan pajak berganda terhadap subjek atau objek pajak yang sama dalam transaksi lintas negara. Dalam sistem perpajakan internasional, P3B dibentuk untuk memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak internasional, mendorong investasi asing, memperlancar perdagangan internasional, serta menciptakan kerja sama perpajakan antarnegara. Selain itu, P3B juga bertujuan mencegah praktik diskriminasi perpajakan dan mengurangi hambatan ekonomi akibat pengenaan pajak berganda. Menurut OECD Model Tax Convention, P3B menjadi instrumen penting dalam pembagian hak pemajakan antara negara sumber dan negara domisili wajib pajak (OECD, 2021).

Di Indonesia, dasar hukum P3B diatur dalam Pasal 32A Undang-Undang Pajak

Penghasilan yang memberikan kewenangan kepada pemerintah untuk membuat perjanjian perpajakan dengan negara lain. Pelaksanaan P3B juga diatur melalui berbagai Peraturan Menteri Keuangan dan peraturan teknis Direktorat Jenderal Pajak terkait tata cara pemanfaatan fasilitas pajak berdasarkan tax treaty. Hingga saat ini, Indonesia telah menjalin P3B dengan berbagai negara mitra strategis, seperti Singapura, Jepang, Belanda, Hong Kong, dan negara lainnya, guna memperkuat hubungan ekonomi internasional dan meningkatkan daya tarik investasi asing (Gunadi, 2019).

Dalam kedudukannya terhadap hukum pajak nasional, P3B memiliki posisi khusus karena merupakan bagian dari perjanjian internasional yang telah diratifikasi pemerintah Indonesia. Ketentuan dalam P3B dapat mengesampingkan aturan perpajakan domestik apabila mengatur objek yang sama berdasarkan asas *lex specialis derogat legi generali*. Dengan demikian, P3B menjadi instrumen hukum yang memiliki kekuatan mengikat dalam praktik perpajakan internasional di Indonesia. Namun, kedudukan tersebut juga membuka peluang terjadinya penyalahgunaan apabila pengawasan terhadap implementasi P3B tidak dilakukan secara optimal (Rosdiana & Irianto, 2018). Pelaksanaan P3B didasarkan pada beberapa prinsip utama dalam perpajakan internasional, yaitu prinsip domisili, prinsip sumber, dan prinsip *beneficial ownership*. Prinsip domisili memberikan hak pemajakan kepada negara tempat wajib pajak berdomisili, sedangkan prinsip sumber memberikan hak pemajakan kepada negara tempat penghasilan diperoleh. Kedua prinsip tersebut menjadi dasar pembagian hak pemajakan antarnegara dalam tax treaty. Selain itu, prinsip *beneficial ownership* digunakan untuk menentukan pihak yang benar-benar berhak menikmati manfaat ekonomi atas suatu penghasilan. Prinsip ini penting untuk mencegah praktik penggunaan perusahaan perantara (*conduit company*) yang hanya dimanfaatkan untuk memperoleh fasilitas pajak lebih rendah dalam P3B tanpa memiliki kegiatan usaha yang nyata (Darussalam, 2020).

Keberadaan P3B memiliki hubungan erat dengan investasi dan penerimaan negara. Dari sisi ekonomi, P3B mampu meningkatkan kepastian hukum dan menurunkan

hambatan perpajakan sehingga dapat mendorong masuknya investasi asing ke Indonesia. Investor cenderung lebih tertarik menanamkan modal di negara yang memiliki kepastian perpajakan melalui jaringan tax treaty yang luas. Namun, di sisi lain, pemberian fasilitas perpajakan dalam P3B juga berpotensi dimanfaatkan secara agresif oleh perusahaan multinasional untuk mengurangi kewajiban pajak mereka melalui praktik penghindaran pajak internasional. Kondisi tersebut dapat mengurangi basis pajak nasional dan menyebabkan hilangnya potensi penerimaan negara apabila tidak diimbangi dengan pengawasan serta regulasi yang kuat. Oleh karena itu, pemerintah perlu menjaga keseimbangan antara kepentingan peningkatan investasi dan perlindungan terhadap penerimaan pajak nasional (Arnold, 2019).

Bentuk Penyalahgunaan P3B dalam Praktik Perpajakan di Indonesia.

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) disusun untuk mencegah terjadinya pemajakan ganda atas penghasilan yang diperoleh subjek pajak lintas negara. Namun, dalam praktiknya, kebijakan ini kerap disalahgunakan melalui beberapa modus, antara lain, Yang pertama melalui Treaty Shopping. Treaty Shopping merupakan skema yang digunakan oleh subjek pajak yang tidak memenuhi syarat untuk memperoleh manfaat fasilitas P3B, seperti penurunan tarif pemotongan pajak. Praktik ini dikategorikan sebagai penyalahgunaan P3B karena pasal-pasal dalam perjanjian dimanfaatkan untuk hal-hal yang tidak sesuai dengan tujuan pembentukan P3B, yaitu mencegah pemajakan ganda sekaligus mendorong investasi yang memiliki substansi ekonomi. Kedua, Penyalahgunaan Status Beneficial Ownership. Peraturan Presiden No. 13 Tahun 2018 mengatur kewajiban identifikasi dan pencatatan Beneficial Ownership pada korporasi atau status kepemilikan manfaatnya. Ironisnya, mekanisme ini justru dapat dimanipulasi untuk menyembunyikan kepemilikan sebenarnya. Pemilik manfaat sering kali mencatatkan data kepemilikan yang fiktif atau tidak sah guna menghindari kewajiban pajak yang seharusnya dan memperoleh tarif pemotongan pajak yang lebih rendah melalui P3B atas usaha yang dijalankan di negara lain. Ketiga, Penggunaan Special Purpose Vehicle (SPV). SPV merupakan perusahaan cangkang yang dibentuk tanpa disertai kegiatan usaha, kantor, maupun karyawan yang

memadai. Entitas ini umumnya berfungsi sebagai perantara untuk memperoleh manfaat P3B. Sebagai ilustrasi, apabila Perusahaan A di Indonesia melakukan pembayaran royalti langsung kepada Perusahaan B di Amerika Serikat, maka Indonesia akan memotong Pajak Penghasilan Pasal 26 sebesar 20% sesuai Undang-Undang Pajak Penghasilan. Untuk menghindari beban tersebut, dibentuk SPV C di Singapura. Kontrak kemudian dialihkan sehingga pembayaran dilakukan dari Perusahaan A kepada SPV C. Karena Indonesia dan Singapura memiliki P3B dengan tarif pemotongan atas royalti sebesar 10%, maka beban pajak menjadi lebih rendah. Skema ini menguntungkan pihak asing, namun merugikan penerimaan negara Indonesia.

Faktor Penyebab terjadinya Penyalah-gunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

Ditemukan tiga kelompok faktor utama yang secara sistemis mendorong terjadinya penyalahgunaan P3B dalam praktik perpajakan internasional di Indonesia.

Pertama, faktor struktural regulasi. Jaringan P3B yang dimiliki Indonesia dibangun di atas perjanjian-perjanjian bilateral yang sebagian besar disusun sebelum era BEPS, sehingga mayoritas perjanjian tersebut belum memuat klausul anti-penyalahgunaan yang memadai. Darussalam, Septriadi, dan Kristiaji (2017) dalam kajian komprehensifnya terhadap jaringan perjanjian pajak Indonesia menegaskan bahwa kekosongan klausul beneficial ownership dan principal purpose test dalam banyak P3B yang masih berlaku merupakan celah struktural yang paling rentan dieksploitasi. Kondisi ini menciptakan ruang kosong normatif yang secara teknis memungkinkan wajib pajak mengonstruksi skema yang secara formal tidak melanggar ketentuan perjanjian, namun secara substansial menyimpang dari tujuan pembentukannya.

Kedua, faktor asimetri informasi dan kapasitas kelembagaan. Kajian literatur menunjukkan adanya kesenjangan yang signifikan antara kapasitas analitis otoritas pajak Indonesia dengan kompleksitas struktur perusahaan multinasional yang menjadi subjek pengawasan. Durst (2015) mencatat bahwa negara-negara

berkembang, termasuk Indonesia, secara struktural berada pada posisi yang tidak menguntungkan dalam menghadapi skema perencanaan pajak agresif perusahaan multinasional, mengingat keterbatasan sumber daya manusia, infrastruktur data, dan kapasitas analitis lembaga perpajakan domestiknya. Entitas multinasional umumnya didukung oleh konsultan pajak internasional yang memiliki pemahaman mendalam atas celah-celah dalam jaringan perjanjian antarnegara, sementara otoritas pajak domestik belum sepenuhnya mampu mengimbangi kecanggihan skema yang digunakan, sehingga deteksi dini terhadap praktik *treaty shopping* menjadi sangat terbatas.

Ketiga, faktor lemahnya koordinasi antaryurisdiksi. Penyalahgunaan P3B pada dasarnya merupakan fenomena lintas batas yang membutuhkan respons kolektif antarnegara. OECD (2015) dalam laporan BEPS Action Plan 6 secara eksplisit menyatakan bahwa ketidakefektifan mekanisme pertukaran informasi antaryurisdiksi menjadi salah satu enabler utama yang memperlancar praktik *treaty shopping* di negara-negara berkembang. Temuan studi dokumen memperlihatkan bahwa mekanisme pertukaran informasi perpajakan antara Indonesia dan negara-negara mitra P3B masih berjalan tidak optimal, baik dari segi kecepatan maupun kedalaman data yang dipertukarkan, sehingga otoritas pajak Indonesia kesulitan memverifikasi substansi ekonomi dari entitas-entitas yang mengklaim manfaat P3B.

Dampak Penyalahgunaan P3B terhadap potensi penerimaan pajak di Indonesia. Penyalahgunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) memberikan dampak yang cukup besar terhadap potensi penerimaan pajak di Indonesia. Praktik seperti *treaty shopping*, penyalahgunaan *beneficial ownership*, dan *transfer pricing* menyebabkan terjadinya penurunan basis pajak nasional karena laba perusahaan dialihkan ke negara dengan tarif pajak lebih rendah. Akibatnya, penghasilan yang seharusnya dikenakan pajak di Indonesia menjadi berkurang sehingga negara kehilangan sebagian potensi penerimaannya. Praktik tersebut dikenal sebagai *base erosion* atau penggerusan basis pajak yang banyak dilakukan perusahaan multinasional melalui skema perpajakan

internasional (OECD, 2021).

Selain menurunkan basis pajak nasional, penyalahgunaan P3B juga menyebabkan hilangnya potensi pajak atas penghasilan lintas negara, seperti dividen, bunga, dan royalti. Perusahaan multinasional sering memanfaatkan tarif pemotongan pajak yang lebih rendah dalam tax treaty dengan menggunakan perusahaan perantara di negara tertentu. Melalui skema tersebut, pajak yang seharusnya diterima Indonesia menjadi lebih kecil dibandingkan nilai penghasilan sebenarnya yang diperoleh dari kegiatan usaha di dalam negeri.

Dampak lainnya terlihat pada berkurangnya penerimaan Pajak Penghasilan (PPh) Badan. Perusahaan multinasional memanfaatkan perbedaan aturan perpajakan antarnegara untuk mengalihkan laba dan memperkecil pelaporan keuntungan di Indonesia. Akibatnya, kontribusi PPh Badan terhadap penerimaan negara menjadi menurun. Kondisi ini berbeda dengan perusahaan domestik yang umumnya tetap membayar pajak sesuai ketentuan nasional karena tidak memiliki akses terhadap skema perpajakan internasional yang kompleks.

Penyalahgunaan P3B juga menimbulkan ketimpangan beban pajak antara perusahaan domestik dan perusahaan multinasional. Perusahaan domestik harus menanggung kewajiban pajak secara penuh sesuai aturan nasional, sedangkan perusahaan multinasional dapat memanfaatkan jaringan P3B untuk menekan kewajiban pajaknya. Ketimpangan tersebut menciptakan ketidakadilan dalam sistem perpajakan dan berpotensi menurunkan daya saing perusahaan dalam negeri.

Selain itu, praktik penghindaran pajak internasional turut memengaruhi rendahnya *tax ratio* Indonesia. Ketika penerimaan pajak tidak mampu tumbuh sebanding dengan perkembangan aktivitas ekonomi, maka rasio pajak terhadap Produk Domestik Bruto (PDB) akan tetap rendah. Rendahnya *tax ratio* menunjukkan bahwa kemampuan negara dalam mengoptimalkan penerimaan pajak dari aktivitas ekonomi, khususnya transaksi lintas negara, masih belum maksimal.

Dalam jangka panjang, penyalahgunaan P3B juga berdampak terhadap stabilitas fiskal dan pembiayaan negara. Pajak merupakan sumber utama pendapatan negara yang digunakan untuk membiayai pembangunan, pendidikan, kesehatan, dan pelayanan publik lainnya. Ketika penerimaan pajak berkurang akibat praktik penghindaran pajak internasional, kemampuan pemerintah dalam memenuhi kebutuhan pembiayaan negara juga ikut melemah. Kondisi tersebut dapat meningkatkan ketergantungan terhadap utang dan menghambat upaya mewujudkan kemandirian fiskal nasional. Oleh karena itu, pengawasan terhadap implementasi P3B dan penguatan regulasi perpajakan internasional menjadi penting untuk menjaga penerimaan negara dan menciptakan keadilan perpajakan di Indonesia.

Analisis Kasus penyalahgunaan P3B di Indonesia

Penyalahgunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) di Indonesia dapat dilihat secara konkret melalui praktik *treaty shopping* yang dilakukan perusahaan multinasional dengan memanfaatkan negara mitra P3B yang memiliki tarif pajak rendah. Salah satu kasus yang sering dijadikan contoh adalah penggunaan perusahaan perantara di Belanda dan Singapura untuk menerima dividen atau royalti dari Indonesia. Perusahaan tersebut sebenarnya tidak memiliki aktivitas usaha yang nyata, tetapi hanya digunakan agar memperoleh fasilitas tarif pajak lebih rendah berdasarkan tax treaty Indonesia dengan negara tersebut. Praktik ini menyebabkan pajak yang seharusnya diterima Indonesia menjadi lebih kecil. Darussalam (2020) menjelaskan bahwa *treaty shopping* dilakukan dengan memanfaatkan celah ketentuan P3B melalui pembentukan *conduit company* agar wajib pajak memperoleh keuntungan perpajakan yang tidak semestinya.

Selain *treaty shopping*, praktik *transfer pricing* juga menjadi bentuk penyalahgunaan P3B yang sering dilakukan perusahaan multinasional di Indonesia. Salah satu contoh yang banyak dibahas adalah kasus PT Adaro Energy Tbk yang diduga melakukan pengalihan laba melalui anak perusahaan di Singapura. Berdasarkan laporan *Global Witness* tahun 2019, perusahaan tersebut diduga memindahkan keuntungan ke luar negeri melalui pengaturan harga jual batu bara sehingga kewajiban pajak di Indonesia menjadi lebih rendah. Praktik *transfer*

pricing seperti ini dilakukan dengan mengatur transaksi antarperusahaan afiliasi secara tidak wajar agar laba perusahaan di Indonesia terlihat lebih kecil dibandingkan kondisi ekonomi sebenarnya. OECD (2021) menyebut praktik tersebut sebagai bagian dari *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) yang menyebabkan penggerusan basis pajak negara berkembang. Penyalahgunaan P3B juga terlihat dalam sengketa pajak terkait penerapan prinsip *beneficial ownership*. Salah satu kasus yang pernah terjadi di Indonesia adalah sengketa antara Direktorat Jenderal Pajak dengan perusahaan asing yang mengklaim fasilitas P3B atas penghasilan bunga dan dividen, tetapi ternyata hanya bertindak sebagai perusahaan perantara. Dalam beberapa putusan Pengadilan Pajak, DJP menolak pemberian fasilitas tax treaty karena perusahaan tersebut tidak dapat membuktikan bahwa mereka merupakan pihak yang benar-benar menikmati manfaat ekonomi dari penghasilan tersebut. Sengketa semacam ini menunjukkan bahwa banyak perusahaan asing menggunakan struktur kepemilikan yang kompleks untuk memperoleh tarif pajak lebih rendah tanpa memiliki substansi ekonomi yang nyata di negara mitra P3B.

Putusan Pengadilan Pajak dalam kasus penyalahgunaan P3B menunjukkan bahwa pemerintah mulai menerapkan pendekatan *substance over form*, yaitu menilai substansi ekonomi perusahaan dan bukan hanya bentuk administratifnya. Dalam beberapa putusan, pengadilan mendukung langkah DJP untuk menolak fasilitas P3B apabila ditemukan indikasi *treaty shopping* atau penyalahgunaan *beneficial ownership*. Pendekatan tersebut penting untuk mencegah perusahaan multinasional memanfaatkan celah hukum perpajakan internasional secara agresif.

Praktik penyalahgunaan P3B memberikan kerugian yang besar terhadap penerimaan negara. Pengalihan laba ke luar negeri menyebabkan berkurangnya penerimaan Pajak Penghasilan Badan dan hilangnya potensi pajak atas transaksi lintas negara. Selain itu, kondisi tersebut juga menciptakan ketimpangan antara perusahaan domestik dan perusahaan multinasional karena perusahaan domestik tetap membayar pajak sesuai aturan nasional, sedangkan perusahaan multinasional mampu memanfaatkan skema perpajakan internasional untuk mengurangi

kewajiban pajaknya. Menurut OECD, praktik BEPS secara global menyebabkan negara kehilangan penerimaan pajak sekitar 100–240 miliar dolar AS setiap tahun atau sekitar 4–10% dari total penerimaan pajak perusahaan di dunia (OECD, 2021). Oleh karena itu, pengawasan terhadap implementasi P3B dan penguatan kerja sama perpajakan internasional menjadi penting untuk menjaga stabilitas penerimaan negara dan keadilan perpajakan di Indonesia.

Upaya Pemerintah Indonesia dalam mengatasi penyalahgunaan P3B Pemerintah Indonesia, melalui Direktorat Jenderal Pajak (DJP), telah melakukan berbagai upaya strategis untuk mengamankan penerimaan negara dari penyalahgunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Upaya pertama dilakukan melalui penguatan ketentuan anti-penyalahgunaan P3B dengan menerbitkan Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2018 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Peraturan ini bertujuan menyederhanakan prosedur administratif, menyempurnakan substansi ketentuan, serta meningkatkan pengawasan terhadap pengajuan manfaat P3B oleh pemilik manfaat.

Upaya kedua adalah penguatan aturan Beneficial Ownership. Ketentuan ini mensyaratkan bahwa fasilitas P3B hanya dapat diberikan kepada pihak yang secara substantif merupakan penerima manfaat sebenarnya atas penghasilan, bukan sekadar perantara formal. Penguatan regulasi Beneficial Ownership menjadi instrumen penting untuk menutup celah treaty shopping dan penggunaan Special Purpose Vehicle. Tanpa kriteria yang jelas, otoritas pajak akan mengalami kesulitan dalam membedakan transaksi yang memiliki substansi ekonomi dengan transaksi yang bersifat artifisial.

Upaya ketiga adalah penguatan fungsi pengawasan DJP. Langkah ini diwujudkan melalui pengembangan sistem analisis risiko berbasis data atau data analytics untuk mendeteksi transaksi lintas negara yang berpotensi menyalahgunakan P3B. Selain itu, DJP mengoptimalkan implementasi Common Reporting Standard dan Exchange of Information on Request sesuai standar OECD guna memverifikasi

status kependudukan dan kepemilikan manfaat wajib pajak. Penguatan tersebut juga diiringi dengan peningkatan kapasitas sumber daya manusia DJP melalui pelatihan khusus di bidang hukum pajak internasional, struktur transaksi multinasional, standar BEPS, serta ketentuan P3B. Dengan kombinasi kebijakan regulasi, penguatan substansi, dan peningkatan kapasitas pengawasan, upaya tersebut diharapkan dapat meminimalkan potensi penyalahgunaan P3B tanpa menghambat arus investasi yang produktif.

Implikasi dan rekomendasi

Penyalahgunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) memberikan implikasi yang cukup serius terhadap keadilan perpajakan di Indonesia. Praktik seperti treaty shopping, transfer pricing, dan penyalahgunaan beneficial ownership menyebabkan perusahaan multinasional mampu mengurangi kewajiban pajaknya melalui skema perpajakan internasional yang kompleks. Sementara itu, perusahaan domestik tetap membayar pajak sesuai ketentuan nasional tanpa memiliki akses terhadap skema penghindaran pajak lintas negara. Kondisi tersebut menimbulkan ketimpangan beban pajak dan melemahkan prinsip keadilan dalam sistem perpajakan karena perusahaan dengan kemampuan ekonomi besar justru dapat membayar pajak lebih rendah dibandingkan pelaku usaha domestik. Rosdiana dan Irianto (2018) menyatakan bahwa keadilan pajak tidak hanya berkaitan dengan besarnya tarif pajak, tetapi juga kesetaraan perlakuan terhadap seluruh wajib pajak.

Selain berdampak pada keadilan pajak, penyalahgunaan P3B juga berpengaruh terhadap kemandirian fiskal negara. Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara yang digunakan untuk membiayai pembangunan nasional, pendidikan, kesehatan, dan pelayanan publik lainnya. Ketika penerimaan pajak berkurang akibat praktik penghindaran pajak internasional, kemampuan negara dalam membiayai kebutuhan publik menjadi melemah. Dalam jangka panjang, kondisi tersebut dapat meningkatkan ketergantungan pemerintah terhadap utang luar negeri dan menghambat upaya mewujudkan stabilitas fiskal nasional. OECD (2021) menjelaskan bahwa praktik Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

menyebabkan banyak negara kehilangan potensi penerimaan pajak dalam jumlah besar setiap tahunnya.

Untuk mengatasi permasalahan tersebut, diperlukan penguatan regulasi P3B di Indonesia. Pemerintah perlu memperketat ketentuan terkait beneficial ownership dan menerapkan aturan anti-treaty abuse secara lebih tegas agar perusahaan perantara (conduit company) tidak mudah memanfaatkan fasilitas tax treaty. Selain itu, Indonesia juga perlu memperluas penerapan prinsip substance over form dalam pemeriksaan perpajakan sehingga penilaian terhadap wajib pajak tidak hanya didasarkan pada dokumen administratif, tetapi juga substansi ekonomi dari aktivitas perusahaan. Penguatan regulasi ini penting untuk menutup berbagai celah hukum yang selama ini dimanfaatkan perusahaan multinasional untuk mengurangi kewajiban pajaknya.

Reformasi administrasi pajak internasional juga perlu dilakukan melalui peningkatan kapasitas pengawasan Direktorat Jenderal Pajak terhadap transaksi lintas negara. Pemerintah dapat memperkuat sistem pertukaran informasi perpajakan internasional (Exchange of Information/EOI) dan memanfaatkan teknologi digital dalam pengawasan transaksi perusahaan multinasional. Selain itu, kerja sama dengan organisasi internasional seperti OECD perlu terus ditingkatkan agar Indonesia mampu mengikuti perkembangan standar perpajakan global, khususnya dalam implementasi Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) dan Multilateral Instrument (MLI).

Ke depan, strategi pencegahan penghindaran pajak perlu dilakukan secara lebih komprehensif melalui penguatan regulasi, peningkatan transparansi keuangan internasional, dan optimalisasi kerja sama antarnegara. Pemerintah juga perlu meningkatkan kualitas sumber daya manusia di bidang perpajakan internasional agar mampu menghadapi kompleksitas transaksi perusahaan multinasional. Selain itu, penegakan hukum pajak harus dilakukan secara konsisten agar menciptakan efek jera bagi pelaku penghindaran pajak. Dengan langkah tersebut, implementasi P3B diharapkan tetap mampu mendorong investasi asing tanpa mengurangi

penerimaan negara dan keadilan perpajakan di Indonesia.

KESIMPULAN

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) pada dasarnya dibentuk untuk mencegah pemajakan berganda, memberikan kepastian hukum, serta mendorong investasi dan perdagangan internasional. Namun, dalam praktiknya, P3B juga rentan disalahgunakan melalui berbagai skema seperti *treaty shopping*, penyalahgunaan *beneficial ownership*, penggunaan *Special Purpose Vehicle* (SPV), dan *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional. Praktik tersebut dilakukan dengan memanfaatkan celah dalam ketentuan perpajakan internasional dan perbedaan tarif pajak antarnegara untuk mengurangi kewajiban pajak secara agresif. Penyalahgunaan P3B di Indonesia dipengaruhi oleh beberapa faktor utama, yaitu kelemahan regulasi dalam jaringan tax treaty, keterbatasan kapasitas pengawasan administrasi perpajakan, rendahnya transparansi informasi keuangan internasional, serta lemahnya koordinasi dan pertukaran informasi antarnegara. Kondisi tersebut menyebabkan otoritas pajak mengalami kesulitan dalam mendeteksi dan membuktikan adanya praktik penghindaran pajak lintas negara yang dilakukan melalui struktur perusahaan multinasional yang kompleks.

Dampak dari penyalahgunaan P3B sangat signifikan terhadap potensi penerimaan pajak di Indonesia. Praktik penghindaran pajak internasional menyebabkan penurunan basis pajak nasional, hilangnya potensi penerimaan atas dividen, bunga, dan royalti, serta berkurangnya penerimaan Pajak Penghasilan Badan. Selain itu, penyalahgunaan P3B juga menimbulkan ketimpangan beban pajak antara perusahaan domestik dan perusahaan multinasional, menurunkan *tax ratio*, serta berpengaruh terhadap stabilitas fiskal dan pembiayaan pembangunan nasional.

Pemerintah Indonesia telah melakukan berbagai upaya untuk mengatasi penyalahgunaan P3B melalui penguatan aturan anti-*treaty abuse*, penerapan prinsip *beneficial ownership*, optimalisasi *Exchange of Information* (EOI), implementasi standar *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), serta peningkatan pengawasan Direktorat Jenderal Pajak. Namun, efektivitas kebijakan tersebut masih

menghadapi tantangan, terutama terkait kapasitas penegakan hukum dan kompleksitas transaksi lintas negara. Oleh karena itu, diperlukan penguatan regulasi P3B, reformasi administrasi perpajakan internasional, peningkatan kualitas pengawasan berbasis data, serta penguatan kerja sama internasional dalam pertukaran informasi perpajakan. Dengan langkah tersebut, implementasi P3B diharapkan tetap mampu mendukung investasi dan hubungan ekonomi internasional tanpa mengurangi penerimaan negara maupun prinsip keadilan perpajakan di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Apriadi, A. (2020). *Musyawahar Dalam Perspektif Al-Qur'an. al-Urwatul Wutsqo: Jurnal Ilmu Keislaman dan Pendidikan*, 1(2), 57-73.
- Fahlevi, R., Jannah, F., & Sari, R. 2020. *Implementasi Karakter Peduli Lingkungan Sungai Berbasis Kewarganegaraan Ekologis Melalui Program Adiwiyata di Sekolah Dasar*. *Jurnal Moral Kemasyarakatan*, 5(2), 68-74
- Gusmadi, S. (2018). *Gerakan Kewarganegaraan Ekologis Sebagai Upaya Pembentukan Karakter Peduli Lingkungan Ecological Citizenship Movement As An Efforts For Environmental Care Characters Building*. *Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila Dan Kewarganegaraan*, 4(2), 381–392. <http://journal2.um.ac.id/index.php/jppk>
- Hasibuan, R. (2016). *Analisis dampak limbah/sampah rumah tangga terhadap pencemaran lingkungan hidup*. *Jurnal Ilmiah Advokasi*, 4(1), 42-52.
- Hayuningtyas, R., Irawan, M. Z., & Dewanti, D. (2023). *Analisis Kebutuhan Layanan dan Fasilitas Eksisting Transportasi Ramah Lingkungan Dengan Kebutuhan Perjalanan (Studi Kasus: Pegawai di Lingkungan Pemerintah Kota Tanjungpinang)*. *Jurnal Ilmiah Rekayasa Sipil*, 20(1), 19-30.
- Herlina, N. (2017). *Permasalahan Lingkungan Hidup Dan Penegakan Hukum Lingkungan Di Indonesia*. *Jurnal Ilmiah Galuh Justisi*, 3(2), 162-176.
- Hutabarat, F. M., & Manuputty, A. D. (2020). *Analisis Resiko Teknologi Informasi Aplikasi VCare PT Visionet Data Internasional Menggunakan ISO 31000*. *Jurnal Bina Komputer*, 2(1), 52-65.
- Khairunnisa, K., Jiwandono, I. S., Nurhasanah, N., Dewi, N. K., Saputra, H. H., & Wati, T. L. (2019). *Kampanye Kebersihan Lingkungan melalui Program Kerja Bakti Membangun Desa di Lombok Utara*. *Jurnal Pendidikan Dan Pengabdian Masyarakat*, 2(2).
- Kiptiah, M. (2021). *Sosialisasi kesadaran hukum lingkungan Pada Masyarakat Pinggiran Sungai di Kabupaten Barito Kuala*. *Bubungan Tinggi: Jurnal Pengabdian Masyarakat*, 3(1). <https://doi.org/10.20527/btjpm.v3i1.1801>
- Kospa, H. S. D. (2018). *Kajian persepsi dan perilaku masyarakat terhadap air sungai*. *Jurnal Tekno Global*, 7(1).
- Linda, R. (2016). *Pemberdayaan Ekonomi Kreatif Melalui Daur Ulang Sampah Plastik (studi kasus bank sampah berlian kelurahan tangkerang labuai)*. *Jurnal Al-Iqtishad*, 12(1), 1-19.
- Mahda, R., Posumah, J. H., & Laloma, A. (2019). *Perilaku Masyarakat Dalam Membuang Sampah Di Bantaran Sungai Mantung Kecamatan Beo Kabupaten Kepulauan Talaud*. *Jurnal administrasi publik*, 5(67).
- Mariyani. (2017). *Strategi Pembentukan Kewarganegaraan Ekologis*. *Prosiding Konferensi Nasional Kewarganegaraan*, 10–17.

- Mulyadi, M., Haryoso, P., & Wahyudi, R. (2020). *Pembentukan Program Bank Sampah Guna Membantu Pemerintah Daerah Dalam Menangani Permasalahan Sampah*. Wasana Nyata, 4(1), 64-71.
- Nahrudin, Z. (2018). *Isu-Isu Strategis Permasalahan Lingkungan Hidup*. INA-Rxiv, Open Science Framework.
- Nursetiawan, I. (2018). *Strategi Pengembangan Desa Mandiri Melalui Inovasi Bumdes*. Moderat: Jurnal Ilmiah Ilmu Pemerintahan, 4(2), 72-81.
- Palmer, A. O., & Silitonga, S. P. (2021). *Pemilihan Moda Transportasi Masa Depan Yang Ramah Lingkungan Di Kota Palangka Raya*. Jurnal Teknika: Jurnal Teoritis dan Terapan Bidang Keteknikan, 5(1), 24-32.
- Paramita, N. D., & Yasa, N. N. K. (2015). *Sikap Dalam Memediasi Hubungan Kesadaran Lingkungan Dengan Niat Beli Produk Kosmetik Ramah Lingkungan*. Jurnal Manajemen Dan Kewirausahaan, 17(2), 177-185. <https://doi.org/10.9744/jmk.17.2.177-185>
- Pinakesti, A., Kania, D., & Elan, E. (2023). *Partisipasi Masyarakat dalam Pembentukan Warga Negara Ekologis*. <https://journal.actual-insight.com/index.php/rhizome>
- Posumah, J. H., Laloma, A., Kunci, K., Masyarakat, P., & Kebersihan, B. S. (2019). *Perilaku Masyarakat Dalam Membuang Sampah Di Bantaran Sungai Mantung Kecamatan Beo Kabupaten Kepulauan Talaud Reynhard Mahda*.
- Pramintarsi, T. R., & Fatmawati, I. (2017). *Pengaruh Keyakinan Religius, Peran Sertifikasi Halal, Paparan Informasi, dan Alasan Kesehatan Terhadap Kesadaran Masyarakat Pada Produk Makanan Halal*. Jurnal Manajemen Bisnis, 8(1), 1-33.
- Pravasanti, Y. A., & Ningsih, S. (2020). *Bank sampah untuk peningkatan pendapatan ibu rumah tangga*. Budimas: Jurnal Pengabdian Masyarakat, 2(1).
- Putri, R. M., Sofah, R., Silvia, A. R., & Junaidi, I. A. (2021). *Identifikasi Hambatan Belajar Mahasiswa Universitas Sriwijaya Pada Masa Pandemi Covid-19*. Jurnal Kependidikan: Jurnal Hasil Penelitian Dan Kajian Kepustakaan Di Bidang Pendidikan, Pengajaran Dan Pembelajaran, 7(3), 692-698.
- Putri, R. M., Sofah, R., Silvia, A. R., & Junaidi, I. A. (2021). *Identifikasi Hambatan Belajar Mahasiswa Universitas Sriwijaya Pada Masa Pandemi Covid-19*. Jurnal Kependidikan: Jurnal Hasil Penelitian Dan Kajian Kepustakaan Di Bidang Pendidikan, Pengajaran Dan Pembelajaran, 7(3), 692-698.
- Rahmayanti, Rahmayanti, et al. (2022). *Peduli Kebersihan Lingkungan Melalui Kegiatan Bersih-Bersih Bantaran Sungai Krueng Aceh Di Gampong Lampulo Kecamatan Kuta Alam Kota Banda Aceh*. Jurnal PADE: Pengabdian & Edukasi 4.1: 22-27.
- Rijati, S., Intan, T., & Subekti, M. (2017). *Sosialisasi daur ulang sampah sebagai upaya pengembangan eko-budaya di lingkungan Desa Sayang Jatinangor Kabupaten Sumedang*. Jati Emas (Jurnal Aplikasi Teknik dan Pengabdian Masyarakat), 1(2), 29-34.
- Rokhmad, N., Abadiyah, E., & Permatasari, E. I. (2020). *Solusi terhadap permasalahan internal dan eksternal pada seksi Pendidikan Diniyah dan Pondok Pesantren di Kantor Kementerian Agama Kabupaten Mojokerto*. Jurnal Administrasi Pendidikan Islam, 2(2), 157-170.
- Sabir, M., Ishak, T. I., Rumpaidus, R., Langingi, C. C., & Waimalaka, A. F. (2023). *Sosialisasi Pentingnya Menjaga Lingkungan Di Kampung Mawokau Jaya*. Community Development Journal: Jurnal Pengabdian Masyarakat, 4(2), 2706-2713.
- Samad, Z., Mustanir, A., & Pratama, M. Y. P. (2019). *Partisipasi Masyarakat Dalam Musyawarah Rencana Pembangunan Untuk Mewujudkan Good Governance Kabupaten Enrekang*. Moderat: Jurnal Ilmiah Ilmu Pemerintahan, 5(4), 379-395.
- Sekarningrum, B., Sugandi, Y. S., & Yunita, D. (2020). *Sosialisasi dan edukasi kangpisman (kurangi, pisahkan dan manfaatkan sampah)*. Kumawula: Jurnal Pengabdian Kepada Masyarakat, 3(1), 73.

- Serungke, M., Kusumawati, T. I., Azzahra, A., Lubis, S. A., Fadillah, M. A., Khotimah, P. H., & Rambe, N. (2023). *Meningkatkan Solidaritas Sosial Melalui Kegiatan Gotong Royong Di Desa Naga Timbul*. *Journal Of Human And Education (JAHE)*, 3(2), 619-624.
- Solihin Muhtar Muchamad. (2014). *Pengaruh Penyuluhan Agama Terhadap Lingkungan Melalui Pendirian Bank Sampah Di Desa Ragajaya Bogor*. Universitas Islam Negeri Syarif Hidayatullah Jakarta.
- Sugiarto, A., & Gabriella, D. A. (2020). *Kesadaran Dan Perilaku Ramah Lingkungan Mahasiswa Di Kampus*. *Jurnal Ilmu Sosial Dan Humaniora*, 9(2), 260. <https://doi.org/10.23887/jish-undiksha.v9i2.21061>
- Sulistiyani, R. (2022). *Pelatihan Daur Ulang Sampah Botol Plastik Sebagai Media Pembelajaran Pengelolaan Sampah Dan Kreativitas*. *Jurnal Pengabdian Masyarakat-PIMAS*, 1(1), 10-21.
- Suparman, S., & Nurahmad, M. (2022). *Inovasi Leksikal Apokope Sinkope Bahasa Tae dan Bahasa Wotu*. *DEIKTIS: Jurnal Pendidikan Bahasa dan Sastra*, 2(4), 433-437.
- Ulfa, M. (2018). *Pemahaman Masyarakat Terhadap Sanitasi Lingkungan (Studi di Gampong Asan Kumbang Kecamatan Bandar Dua Kabupaten Pidie Jaya)*. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Fakultas Ilmu Sosial & Ilmu Politik*, 3(1).
- Wahyudin, E. A. (2018). *Gerakan Sosial Baru Dan Politik Lingkungan (Studi Atas Kontribusi Walhi Terhadap Ruang Terbuka Hijau Di Dki Jakarta 2004-2017)* (Bachelor's thesis, Jakarta: Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik UIN Syarif Hidayatullah).
- Wahyudin,U. (2017). *Strategi Komunikasi Lingkungan dalam Membangun Kepedulian Masyarakat Terhadap Lingkungan*. *Jurnal Common*, 1(2).
- Wiaviar Barru, F., & Pawarangan, I. 2021. *Kesadaran Masyarakat Membuang Sampah Ke Sungai Dan Dampak Pencemarannya*. <https://jurnal.ugm.ac.id/bkm/article/view>
- Wibowo, H., Sekarningrum, B., Nurwati, R. N., Yunita, D., Nurdin, M. F., Fedryansyah, M., ... & Tahir, R. (2023). *Seri Sosiologi Pembangunan: Inovasi Sosial Untuk Pembangunan Masyarakat*. Mega Press Nusantara.
- Wijaya, Y. F., & Muchtar, H. (2019). *Kesadaran Masyarakat Terhadap Kebersihan Lingkungan Sungai*. In *Journal of Civic Education* (Vol. 2, Issue 5).
- Yani, T. A. (2018). *Musyawarah Sebagai Karakter Bangsa Indonesia*. *Community: Pengawas Dinamika Sosial*, 2(2).
- Yati, R. (2021). *Permasalahan Pencemaran Sungai Akibat Aktivitas Rumah Tangga dan Dampaknya Bagi Masyarakat*