

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Meningkatnya pertumbuhan hubungan ekonomi internasional yang disebabkan oleh perkembangan ilmu pengetahuan dan juga teknologi serta kemudahan arus informasi, menyebabkan melonjaknya jumlah transaksi barang dan jasa internasional. Hal tersebut merupakan suatu keadaan yang tidak dapat dihindari lagi, terlebih negara satu dan lainnya saling membutuhkan. Pada kegiatan transaksi barang dan jasa selain adanya kegiatan perekonomian dan perputaran uang terdapat pula kegiatan pengenaan pajak yang biasa terjadi dalam suatu transaksi. Saat ini terdapat empat isu utama di dalam perpajakan internasional, yakni pajak ekonomi digital, besaran pajak minimum, kepastian pajak, dan juga penyelesaian sengketa terhadap pajak internasional. Keempat isu utama perpajakan internasional ini menjadi fokus utama para ahli hukum ekonomi internasional dunia dan juga para menteri keuangan negara-negara untuk dapat diselesaikan sesegera mungkin.

Hingga saat ini belum ada aturan khusus yang berlaku secara global untuk mengatur mengenai perpajakan internasional. Negara-negara yang hendak melakukan kerja sama perdagangan internasional hanya berdasar kepada *Vienna Convention on the Law of Treaties 1969* atau yang selanjutnya disebut Konvensi Wina 1969. Konvensi Wina 1969 merupakan induk dari peraturan perjanjian internasional yang menjadi dasar hukum kerja sama internasional dan juga aturan nasional mengenai pajak masing-masing negara yang menandatangani konvensi ini untuk pembentukan suatu perjanjian kerja sama. Dalam pelaksanaan kerja sama

mengenai pajak antara Indonesia dan Belanda digunakan pula Konvensi Wina 1969, walau hingga saat ini Indonesia belum meratifikasi Konvensi Wina 1969. Meskipun belum meratifikasi Konvensi Wina 1969, konvensi ini akan tetap mengikat Indonesia karena pada dasarnya konvensi ini bersifat *law making treaty* yang mana konvensi ini merupakan kodifikasi dari hukum kebiasaan internasional yang akan mengikat seluruh masyarakat internasional dikarenakan substansinya yang bersifat universal. Berbeda dengan Indonesia, pemerintah Belanda telah mengaksesi konvensi ini pada tanggal 9 April 1985.

Jenis-jenis kerja sama ini juga berbeda-beda mulai dari kerja sama bilateral, unilateral, dan multilateral sesuai dengan kebutuhan dan banyaknya para pihak yang terlibat. Dengan demikian bagi negara-negara yang hendak melakukan kerja sama hanya dapat melakukan perjanjian-perjanjian yang hanya akan berlaku bagi para pihak di dalamnya. Hal ini menyebabkan diperlukannya aturan-aturan yang akan mengatur masalah tentang transaksi internasional secara global termasuk di dalamnya cara-cara pengenaan tarif, pengenaan pajak terhadap ekonomi digital, besaran minimum pajak, kepastian pajak beserta tata cara penghindaran pajak berganda internasional, dan juga tata cara penyelesaian sengketa pajak internasional.

Negara Indonesia memiliki kewajiban untuk menjaga kepentingan rakyatnya dalam segala bidang seperti kesejahteraan, keamanan, pertahanan dan juga kecerdasan bangsa sesuai dengan amanat dari Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 alinea keempat yang berbunyi “melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut

melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan keadilan sosial”. Dalam menjalankan kehidupan berbangsa dan bernegara, negara memerlukan dana untuk membiayai pembangunan-pembangunan nasional dan juga melaksanakan penyelenggaraan pemerintahan. Dana yang diperlukan untuk penyelenggaraan pemerintahan itu salah satunya berasal dari rakyat yang didapatkan melalui pemungutan pajak.

Pajak merupakan iuran wajib yang dikenakan kepada setiap subjek pajak atas objek pajak dan bersifat memaksa berdasarkan aturan nasional maupun internasional. Pemberlakuan suatu aturan pajak harus disetujui terlebih dahulu oleh rakyat dan juga berdasarkan kepada peraturan perundang-undangan yang berlaku, sebagaimana yang diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang berbunyi “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.¹

Pemungutan pajak yang dilakukan oleh pemerintah kepada rakyat memiliki beberapa fungsi yang di dalam beberapa literatur pajak disebutkan setidaknya terdapat empat fungsi yaitu fungsi *budgeter*, *regulerend*, demokrasi, dan redistribusi.²

1. Fungsi *budgeter* yaitu pajak yang dipungut dari rakyat tersebut digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran rutin yang dilakukan oleh negara dan apabila ada sisa akan ditabung sebagai investasi pemerintah dan akan digunakan dikemudian hari.

¹ Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, 2013, *Hukum Pajak : Teori, Analisis, dan Perkembangannya*, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 5.

² *Ibid.*, hlm. 13-14.

2. Fungsi *regulerend* yaitu pajak yang dipungut dari rakyat yang akan digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu di luar bidang keuangan dan bukan merupakan pengeluaran rutin negara.
3. Fungsi demokratis yaitu perwujudan dari sifat gotong royong, termasuk kegiatan pemerintahan dalam pembangunan yang ditujukan untuk kebaikan seluruh rakyat.
4. Fungsi redistribusi yaitu pengenaan pajak yang menekan kepada unsur pemerataan dan keadilan dalam kehidupan masyarakat. Seperti masyarakat yang memiliki penghasilan lebih besar tentu akan dikenakan pajak yang lebih besar, dan masyarakat yang memiliki penghasilan lebih sedikit tentu akan dikenakan pajak yang lebih sedikit pula.

Pemungutan pajak sering kali dianggap sebagai beban oleh para subjek pajak. Hal ini dikarenakan besaran pajak yang wajib dibayarkan hasil dari penetapan pemerintah oleh setiap subjek pajak. Pengenaan pajak merupakan suatu bentuk kedaulatan dari sebuah negara yang diatur dalam sistem hukum atau ketentuan peraturan perundang-undangan suatu negara. Menurut literatur, disebutkan bahwa yurisdiksi pemungutan pajak ini dibagi menjadi tiga asas, asas tempat tinggal atau domisili, asas kebangsaan, dan asas sumber.³ Sedangkan ketentuan pajak internasional dari suatu negara pada dasarnya mengatur dua hal sebagai berikut:

- i) mengatur tentang pemajakan atas subjek pajak dalam negeri suatu negara yang menerima penghasilan dari sumber di luar negaranya; dan

³ *Ibid.*, hlm. 34.

- ii) mengatur pemajakan atas subjek pajak luar negeri yang menerima penghasilan dari sumber di dalam daerah teritorial suatu negara.⁴

Kewenangan suatu negara dalam mengatur aspek internasional dari ketentuan pajaknya bisa saja berbeda dan saling berbenturan dengan ketentuan pajak negara lainnya yang dapat menyebabkan terjadinya perebutan hak pengenaan pajak akibat persamaan objek pajak maupun subjek pajak. Maka dari itu, perlu adanya suatu aturan hukum pajak internasional yang disepakati oleh negara-negara di dunia sebagai panduan yang akan berlaku secara umum dan juga berlaku secara internasional.⁵

Prof. Rochmat Soemitro dalam Chairil Anwar Pohan mendefinisikan pengertian hukum pajak internasional itu adalah:

“hukum pajak internasional adalah hukum pajak nasional yang terdiri dari kaidah, baik berupa kaidah-kaidah nasional maupun kaidah yang berasal dari traktat antarnegara dan dari prinsip atau kebiasaan yang telah diterima dengan baik oleh negara-negara di dunia untuk mengatur soal-soal perpajakan dan dalam mana dapat ditunjukkan adanya unsur-unsur asing, baik mengenai subjek pajak maupun objek pajak”.⁶

Sesuai dengan uraian diatas, hukum pajak internasional tidak akan terlepas dari masalah benturan yurisdiksi peraturan perpajakan masing-masing negara. Suatu negara dalam melakukan pemungutan pajak terhadap wajib pajak terikat pada yurisdiksi dari negara yang bersangkutan. Terminologi yurisdiksi sangat erat kaitannya dengan kedaulatan dan kewenangan negara. Yurisdiksi merupakan kekuasaan atau kewenangan negara terhadap orang, benda atau peristiwa hukum.

⁴ Darussalam dan Danny Septriadi, 2017, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi*, Penerbit DDTC, Jakarta, hlm. 1.

⁵ *Ibid.*

⁶ Chairil Anwar Pohan, 2018, *Pedoman Lengkap Pajak Internasional Konsep, Strategi, dan Penerapan*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hlm. 4.

Yurisdiksi negara tidak dapat dipisahkan dari asas kedaulatan negara (*state sovereignty*), dan negara memiliki kedaulatan atau kewenangan tertinggi dalam batas-batas teritorialnya. Dengan adanya yurisdiksi teritorial ini membuat suatu negara dapat leluasa untuk melakukan pemungutan wajib pajak di dalam teritorialnya dan berhak untuk melakukan pemungutan pajak (*right to tax*)⁷ sehingga dapat menimbulkan pajak berganda.

Pajak berganda timbul sebagai akibat dari pengenaan pajak oleh lebih dari satu negara terhadap wajib pajak yang sama dan atas objek pajak yang sama pada periode waktu tertentu. dan hal ini perlu diatur dalam suatu perjanjian antarnegara. Pengenaan pajak berganda tersebut dapat terjadi pada tiga kondisi, seperti kondisi negara domisili mengenakan pajak pada penduduknya atas penghasilan yang berasal dari negara sumber, sementara atas penghasilan yang sama negara sumber mengenakan pajak karena penghasilan tersebut bersumber dari negaranya. Kondisi saat negara domisili dan negara sumber sama-sama mengenakan pajak karena masing-masing negara mengklaim bahwa penghasilan tersebut berasal dari negaranya, dan kondisi di mana negara domisili dan negara sumber mengenakan pajak terhadap seorang wajib pajak karena masing-masing negara mengklaim wajib pajak tersebut merupakan penduduk di negaranya.⁸

Kondisi yang timbul akibat dari pajak berganda perlu diatur kedalam suatu peraturan, dan negara-negara di dunia biasanya membuat suatu perjanjian untuk mengatur hal tersebut. Pada dasarnya pemungutan pajak internasional dilakukan

⁷ J. M. Aritonang dan Tony Marsyahurul, 2008, *Perpajakan Internasional sebagai Materi Studi di Perguruan Tinggi*, PT Grasindo, Jakarta, hlm. 56.

⁸ *FAQ Seputar Perpajakan Internasional*, <https://kemenkeupedia.kemenkeu.go.id/search/konten/27366-faq-seputar-perpajakan-internasional> dikunjungi pada tanggal 4 Juli 2023 Jam 11.25.

atas pajak penghasilan dalam negeri yang memiliki unsur asing di dalamnya. Unsur asing tersebut bisa berupa perbedaan kewarganegaraan, negara tempat perusahaan didirikan, atau penghasilan yang diperoleh dari luar negeri. Unsur-unsur asing ini yang menimbulkan ketidakrelevanan aturan pajak di antara masing-masing negara. Keadaan di mana dua negara yang memiliki peraturan perundang-undangan yang berbeda namun memiliki persamaan pada subjek dan objek pajak yang dibebankan disebut dengan Pajak Berganda Internasional (*International Double Taxation*).

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atau yang selanjutnya disebut dengan P3B merupakan suatu perjanjian di dalam bidang perpajakan antara dua negara atau lebih dengan cara membagi hak untuk mengenakan pajak atas suatu penghasilan yang berasal dari suatu negara yang diperoleh penduduk atau subjek pajak lain. Selain dari akibat terhadap subjek pajak, adapula akibat lainnya yang timbul dan dapat merugikan negara yaitu dengan adanya pajak berganda maka makin banyak pula usaha-usaha penyeludupan pajak (*tax evasion*).⁹

Penyeludupan pajak merupakan suatu tindakan ilegal yang dilakukan oleh perusahaan untuk memperkecil biaya pajak terutang bahkan dapat meloloskan subjek pajak agar terhindar dari pajak yang harus dibayarkan dengan cara melanggar ketentuan-ketentuan perpajakan.¹⁰ Dengan adanya P3B ini diharapkan masing-masing negara akan mendapatkan hak pemajakan yang proporsional. P3B ini merupakan bentuk dari perjanjian internasional yang berbentuk *law making treaties* yang harus dilaksanakan dengan itikad baik sesuai dengan prinsip *Pacta*

⁹ R. Santoso Brotodiharjo, 2003, *Pengantar Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung, hlm. 20.

¹⁰ Dina Lathifa, “*Hubungan Tax Avoidance, Tax Planning, Tax Evasion dan Anti Avoidance Rule*”, <https://www.online-pajak.com/hubungan-tax-avoidance-tax-planning-tax-evasion-anti-avoidance-rule> dikunjungi pada tanggal 9 Maret 2020 Jam 15.28.

Sunt Servanda yang ada dalam Pasal 26 Konvensi Wina 1969 yang berbunyi: “*Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith*”. Maka dari itu perlu dilakukan penghapusan pemungutan pajak berganda dan juga upaya pencegahan terhadap usaha penyeludupan pajak akibat dari benturan aturan perpajakan yang berlaku di masing-masing negara.

Indonesia telah melakukan perjanjian penghindaran pajak berganda dengan 71 negara yang ada di dunia sejak tahun 1970-an¹¹ dan salah satu perjanjian penghindaran pajak berganda yang cukup banyak diperbincangkan saat ini ialah perjanjian penghindaran pajak berganda antara Pemerintah Indonesia dan Pemerintah Belanda. Perjanjian penghindaran pajak berganda antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Belanda pertama kali ditandatangani pada tanggal 5 Maret 1973 di Jakarta dengan nama “*Agreement Between The Government of The Republic Indonesia and The Government of The Kingdom of The Netherlands for The Avoidance of Double Taxation and The Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income*”. Perjanjian antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Belanda tentang penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak yang berkenaan dengan pajak atas penghasilan, disahkan pada tanggal 29 Januari 2002 dan mulai berlaku efektif pada tanggal 1 Januari 2004 berdasarkan dari Keputusan Presiden Nomor 92 Tahun 2003 Tentang Pengesahan Perjanjian Antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Belanda Untuk Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan

¹¹ *Tax Treaty*, <https://www.pajak.go.id/id/tax-treaty> dikunjungi pada tanggal 4 Juli 2023 Jam 11.34.

Pengelakan Pajak Yang Berkenaan Dengan Pajak Atas Penghasilan Beserta Protokol.

Dalam praktik perdagangan internasional saat ini banyak sekali ditemukan perusahaan-perusahaan transnasional yang menggunakan celah dari perjanjian pajak yang kemudian dijadikan sebuah jalan untuk memperkecil besaran pajak yang terutang. Pada tahun 2016 salah satu perusahaan penyedia jasa internet, Google diketahui memiliki utang pajak sebesar 418 juta dollar AS atau setara dengan 5,5 triliun rupiah di Indonesia selama 5 tahun terakhir. Google merupakan satu dari sekian banyak contoh kasus penyalahgunaan perjanjian pajak berganda, selain itu terdapat puluhan bahkan ratusan perusahaan-perusahaan transnasional lainnya yang berperilaku sama.

Pada tingkat Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung Indonesia terdapat banyak kasus sengketa pajak antara pemerintah dengan perusahaan transnasional yang melakukan penghindaran pajak dengan memanfaatkan P3B antara Indonesia dan Belanda. Dari banyaknya kasus tersebut, tak sedikit pula di antaranya yang dimenangkan oleh perusahaan transnasional. Salah satu kasus yang sampai di Pengadilan Pajak dan Mahkamah Agung adalah kasus PT. Indosat Tbk. PT Indosat Tbk mendirikan SPV bernama Indosat Finance Company BV di Belanda dengan tujuan mengumpulkan dana yang akan digunakan untuk pembiayaan dan pengembangan investasi PT Indosat Tbk di Indonesia melalui penerbitan obligasi.¹²

Selain PT Indosat Tbk adapula PT Bentoel Internasional Investama yang

¹² Fajar Malvinas, Mahdi Syahbandir, dan Syarifuddin, 2018, “Analisis Tentang Beneficial Owner Dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia – Belanda Dalam Sengketa Banding PT.Indosat., Tbk, Di Pengadilan Pajak”, Syiah Kuala Law Journal, Vol. 2, No. 2, Agustus 2018, hlm. 281.

melakukan penghindaran pajak menggunakan perjanjian antara Indonesia dengan Belanda dengan cara melakukan mengambil pinjaman kepada perusahaan yang memiliki hubungan istimewa dengannya yang berada di Belanda bernama Rothmans far East BV.¹³

Dalam kurun waktu satu dekade, Indonesia telah kehilangan sumber uang negara yang bersumber dari pajak sebesar Rp.390,5 Miliar akibat adanya skema *Treaty Shopping*.¹⁴ Skema *treaty shopping* merupakan suatu skema yang ditujukan untuk mendapatkan keuntungan dari *tax treaty* yang mana keuntungan itu seharusnya hanya didapatkan oleh pihak yang berhak menurut *tax treaty*. Lebih lanjut Victor Thuronyi menjelaskan bahwa *treaty shopping* merupakan praktik yang dilakukan oleh wajib pajak suatu negara yang tidak memiliki perjanjian pajak (*tax treaty*) dan mendirikan anak perusahaan di negara yang memiliki *tax treaty* kemudian melakukan kegiatan investasinya melalui anak perusahaan tersebut, sehingga investor tersebut dapat menikmati tarif pajak rendah dan fasilitas-fasilitas perpajakan lainnya yang tercantum dalam *tax treaty* tersebut.¹⁵

Treaty shopping dapat dikatakan sebagai salah satu modus yang dapat digunakan dalam upaya penghindaran pajak. Direktorat Jenderal Pajak pada dasarnya telah melakukan upaya pencegahan terhadap pelanggaran penghindaran

¹³ Benedicta Prima, "Tax Justice laporkan Bentoel lakukan penghindaran pajak, Indonesia rugi US\$ 14 juta", <https://nasional.kontan.co.id/news/tax-justice-laporkan-bentoel-lakukan-penghindaran-pajak-indonesia-rugi-rp-14-juta> dikunjungi pada tanggal 12 Desember 2022 jam 14.28.

¹⁴ Nidia Zuraya, "Potensi Pajak Rp 390,5 Miliar Hilang Akibat Treaty Shopping", <https://www.republika.co.id/berita/q26f99383/ekonomi/keuangan/19/12/05/q212zg383-potensi-pajak-rp-3905-miliar-hilang-akibat-treaty-shopping> dikunjungi pada tanggal 10 Maret 2020 jam 18.00.

¹⁵ Redaksi DDTC News, "Memahami Arti 'Treaty Shopping'", https://news.ddtc.co.id/memahami-arti-treaty-shopping-8396?page_y=558 dikunjungi pada tanggal 10 Maret 2020 jam 18.32.

pajak berganda melalui Pasal 3 Ayat 1 PER-25/PJ/2010 tentang Pencegahan Penyalahgunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda dan Pasal 2 PER-25/PJ/2018 tentang Tata Cara Penerapan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda. Skema *treaty shopping* ini biasa dapat dilakukan dengan cara mendirikan atau *Special Purpose Vehicle* (SPV). SPV ini dapat diartikan sebagai perusahaan yang memiliki satu tujuan tertentu yang sengaja dibentuk oleh badan usaha lainnya untuk melakukan kegiatan spesial, seperti transaksi pengumpulan dana atau pembiayaan proyek.¹⁶ SPV dapat berupa *conduit company*, *letterbox company*, *moneybox company*, *paper company*, dan juga *shell company*. Pembentukan SPV ini dapat dilakukan disalah satu negara yang terlibat dalam perjanjian, di mana SPV tersebut dimiliki oleh penduduk negara ketiga yang seharusnya tidak dapat menerima manfaat yang ada di dalam *tax treaty*.

Wajib pajak yang sering menjalankan skema *treaty shopping* dari sebuah perjanjian pajak adalah *Transnational Corporate* atau Perusahaan Transnasional. Perusahaan transnasional dapat digolongkan sebagai subjek hukum ekonomi internasional karena memiliki perilaku yang berbeda dari individu biasa dan juga perusahaan dapat berinteraksi langsung dengan negara-negara. Kata transnasional ini digunakan mengacu pada letak dari perusahaan berada, karena perusahaan-perusahaan ini terletak di beberapa negara berbeda.

Pada P3B Indonesia dan Belanda Bagian 3 mengenai Pengenaan Pajak Atas Penghasilan pada Pasal 7 Ayat 1 disebutkan bahwa:

¹⁶ Amrul Akbar, Nyulistiowati Suryanti, dan Aam Suryamah, 2019, “*Hubungan Dan Kedudukan Hukum Atas Special Purpose Vehicle Dalam Transaksi Pembiayaan Proyek*”, Jurnal Sains Sosio Humaniora Universitas Jambi, Vol. 6, No. 1, Juni 2022, hlm. 988.

“Laba perusahaan dari salah satu Negara hanya akan dikenakan pajak di Negara tersebut kecuali jika perusahaan tersebut menjalankan usahanya di Negara lainnya melalui suatu bentuk usaha tetap yang terletak di sana. Apabila perusahaan tersebut menjalankan usahanya sebagaimana dimaksud di atas, maka atas laba perusahaan tersebut dapat dikenakan pajak di Negara lainnya tetapi hanya atas bagian laba yang berasal dari bentuk usaha tetap tersebut, atau yang diperoleh di Negara lainnya dari penjualan barang-barang atau barang dagangan yang sama atau serupa jenisnya dengan yang dijual melalui bentuk usaha tetapnya atau dari kegiatan-kegiatan usaha lainnya yang menghasilkan hal yang sama apabila dilakukan melalui bentuk usaha tetapnya.”¹⁷

Pasal di atas dapat diketahui bahwa jika ada bentuk usaha tetap seperti perusahaan transnasional kemudian memperoleh laba atau keuntungan apabila perusahaan menjalankan usahanya dinegara lain maka perusahaan tersebut wajib membayarkan pajak atas usaha dinegara tempat perusahaannya berkedudukan. Namun dengan adanya hubungan istimewa yang terjadi antara perusahaan di negara asal dengan perusahaan dinegara lain mengakibatkan dapat dialihkannya besaran pajak tersebut ke negara lain yang dapat menguntungkan perusahaan.

Lebih dari 75 persen investasi langsung luar negeri dari Belanda ke Indonesia dilakukan oleh dan atau melalui perusahaan-perusahaan papan nama (*letterbox companies*) yang berada di Belanda.¹⁸ Investasi langsung luar negeri ini seharusnya menjadi sumber pembiayaan luar negeri yang paling berpotensi dibandingkan dengan sumber pembiayaan lainnya yang ada. Perusahaan yang menanam modal memiliki kontrol atas keberlangsungan usahanya dinegara lainnya atau setidaknya mempunyai pengaruh penting dalam manajemen dan juga produksi

¹⁷ Article 7 of Agreement Between The Government of The Republic Indonesia and The Government of The Kingdom of The Netherlands for The Avoidance of Double Taxation and The Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income

¹⁸ Cut Nurul Aidha, “Terjemahan Executive Summary How the Indonesia-Netherlands Tax Treaty Enables Tax Avoidance: An Analysis Of The Treaty and Indonesian Court Decision on Corporate Tax Disputes”, <https://www.somo.nl/how-the-indonesia-netherlands-tax-treaty-enables-tax-avoidance/> dikunjungi pada tanggal 10 Maret 2020 jam 20.03.

dari perusahaan tersebut. Dengan adanya kontrol dan pengaruh atas perusahaannya maka praktik penyalahgunaan P3B dapat terjadi.

Salah satu yang menjadi kelemahan utama dari P3B antara Indonesia dan Belanda adalah ketidakjelasan yang terdapat dalam konsep hukum yang ada seperti pada penerapan prinsip *Beneficial Ownership*. Menurut Catherine Brown *beneficial ownership* secara sederhana diartikan sebagai wajib pajak yang memiliki hak untuk menggunakan dan memanfaatkan harta dari properti yang didapatkan secara cuma-cuma.¹⁹ Dalam P3B disebutkan bahwa satu-satunya pihak yang berhak mendapatkan manfaat yang terdapat dalam perjanjian ini hanyalah *beneficial ownership*.

Selain dari ketidakjelasan pada penerapan prinsip *Beneficial Ownership*, beberapa perusahaan transnasional juga menerapkan metode *transfer pricing* dalam strategi perencanaan pajaknya. Strategi perencanaan pajak ini dilakukan bukan untuk menghindari pembayaran pajak melainkan agar dapat menghitung jumlah pajak yang dibayarkan tidak berlebih dari jumlah pajak yang terutang. Pada hakikatnya *transfer pricing* merupakan suatu kebijakan yang baik oleh perusahaan dalam menentukan harga transfer setiap transaksi yang dilakukan oleh perusahaan baik secara internal perusahaan maupun antara perusahaan-perusahaan yang memiliki hubungan berkaitan.²⁰ *Transfer pricing* bersifat netral karena *transfer pricing* tersebut merupakan konsekuensi logis dari adanya perusahaan transnasional yang beroperasi dilebih dari satu negara. Namun *transfer pricing* dapat diartikan

¹⁹ Catherine Brown, 2003, “Symposium: *Beneficial Ownership and the Income Tax Act*”, Canadian Tax Journal, Vol. 51, Januari 2003, hlm. 401.

²⁰ Hadi Setiawan, “*Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara*”, <http://kemenkeu.go.id> dikunjungi pada tanggal 27 Juli 2020 jam 11.34.

negatif apabila dapat dibuktikan bahwa harga transfer antar perusahaan-perusahaan yang berkaitan ternyata merugikan pendapatan pajak suatu negara. *Transfer pricing* atau yang sering dikatakan sebagai hubungan istimewa ini juga disebutkan dalam Pasal 18 Undang-Undang No. 36 Tahun 2008. Selain itu juga diatur dalam Peraturan Dirjen Pajak No. PER-43/PJ/2010 yang telah diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak No. PER-32/PJ/2011. Namun dalam pelaksanaannya *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan transnasional digunakan untuk mengalihkan penghasilan perusahaan kepada perusahaan lain yang masih dalam satu grup, agar kewajiban pembayaran pajaknya dari negara-negara yang memiliki tarif pajak tinggi (*high tax countries*) menjadi teralihkan ke negara-negara dengan tarif pajak rendah (*low tax countries*).

Transfer pricing tentu saja menguntungkan bagi perusahaan-perusahaan transnasional karena dapat meminimalkan biaya-biaya yang akan dikeluarkan untuk pembayaran pajak termasuk dengan pajak penghasilan. Namun sebaliknya, *transfer pricing* merupakan musuh besar pemerintahan suatu negara yang memiliki tarif pajak tinggi dalam memperoleh sumber pemasukan keuangan negara melalui pajak. Karena dengan adanya metode *transfer pricing* ini jumlah pajak penghasilan yang dibayarkan perusahaan lebih sedikit dan menjadikan negara merugi akan itu.

Akibat dari kelemahan perjanjian yang ada dan metode yang digunakan oleh perusahaan-perusahaan transnasional tersebut, Indonesia telah kehilangan pemasukan keuangan negara berjumlah hingga ratusan triliun rupiah sejak disahkannya perjanjian penghindaran pajak berganda antara Pemerintah Indonesia dengan Belanda. Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Internasional yang telah ada seperti tidak dihiraukan oleh pelaku ekonomi dalam menjalankan usahanya,

sehingga menimbulkan kerugian di salah satu pihak dan membuat celah besar untuk pelaku ekonomi internasional melakukan penghindaran pembayaran pajak. Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, penulis tertarik untuk melakukan penelitian dan pembahasan perjanjian ini dengan judul **“ANALISIS TERHADAP PENGATURAN PERJANJIAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA (P3B) ANTARA PEMERINTAH INDONESIA DENGAN PEMERINTAH BELANDA DALAM SKEMA *TREATY SHOPPING*”**.

B. Rumusan Masalah

Sehubungan dengan latar belakang yang terdapat di atas, maka pokok permasalahan yang akan dibahas dalam penulisan ini yaitu:

1. Bagaimanakah pengaturan masalah pajak berganda dalam perjanjian penghindaran pajak berganda antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Belanda baik secara nasional maupun internasional?
2. Apakah skema *treaty shopping* dan kegiatan *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan transnasional yang ada di Indonesia telah sesuai dengan aturan yang terdapat dalam perjanjian penghindaran pajak berganda antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Belanda?
3. Bagaimanakah cara menghindari pajak berganda yang terjadi antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Belanda?

C. Tujuan Penelitian

Sesuai dengan pokok permasalahan yang akan dibahas, maka tujuan dari penelitian skripsi ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui bagaimanakah pengaturan masalah pajak berganda dalam perjanjian penghindaran pajak berganda antara Pemerintah

Indonesia dengan Pemerintah Belanda baik secara nasional maupun internasional.

2. Untuk mengetahui apakah skema *treaty shopping* dan kegiatan *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan transnasional yang ada di Indonesia telah sesuai dengan aturan yang terdapat dalam perjanjian penghindaran pajak berganda antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Belanda.
3. Untuk mengetahui Bagaimanakah cara menghindari pajak berganda yang terjadi antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Belanda.

D. Manfaat Penelitian

Adapun manfaat yang akan dicapai dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Manfaat Teoretis
 - a. Sebagai acuan dalam mengembangkan penulisan dan penelitian lain serta menambah referensi bagi penulisan dan penelitian berikutnya terutama dibidang Hukum Internasional.
 - b. Sebagai tambahan ilmu pengetahuan bagi penulis maupun pembaca mengenai hukum khususnya tentang analisis yuridis terhadap perjanjian pajak berganda internasional antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Belanda terkait dengan kegiatan *treaty shopping* dan *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan transnasional.
2. Manfaat Praktis
 - a. Sebagai tempat untuk mengembangkan kemampuan penulis dalam hal penelitian dan penulisan hukum dalam bentuk skripsi.

- b. Sebagai bahan informasi dibidang Hukum Internasional terutama mengenai pelaksanaan pajak berganda internasional.

E. Metode Penelitian

Metode merupakan kegiatan ilmiah yang berkaitan dengan suatu cara kerja untuk dapat memahami suatu subjek ataupun objek penelitian, dan juga sebagai upaya untuk menemukan jawaban atas permasalahan yang ada dan dapat dipertanggung jawabkan secara ilmiah termasuk juga keabsahannya.²¹ Sedangkan pengertian penelitian adalah suatu proses pencarian, pengumpulan, dan analisis data yang dilakukan secara sistematis untuk menjawab permasalahan yang muncul atas objek penelitian untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu.²² Dalam penelitian ini, dibutuhkan bahan atau data atau sumber yang konkret yang berasal dari bahan-bahan kepustakaan yang didapatkan melalui cara penelitian sebagai berikut:

1. Tipologi Penelitian

Penelitian ini jika merujuk pada rumusan masalah yang ada merupakan penelitian yang bersifat normatif atau doktrinal yakni penelitian hukum yang berfokus pada kaidah-kaidah atau asas-asas dalam arti hukum dikonsepsikan sebagai norma atau kaidah yang bersumber dari peraturan perundang-undangan putusan pengadilan, maupun doktrin dari para pakar hukum.²³

²¹ Jonaedi Efendi dan Johnny Ibrahim, 2018, *Metode Penelitian Hukum: Normatif dan Empiris*, Prenada Media Group, Jakarta, hlm. 2-3.

²² *Ibid.* hlm. 3.

²³ Bachtiar, 2018, *Metode Penelitian Hukum*, UNPAM PRESS, Tangerang Selatan, hlm.

2. Pendekatan Penelitian

Pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan yang terdapat dalam penelitian hukum normatif. Dalam penelitian hukum normatif dapat digunakan beberapa pendekatan seperti pendekatan perundang-undangan (*statue approach*), pendekatan konsep (*conceptual approach*), pendekatan analitis (*analytical approach*), pendekatan perbandingan (*comparative approach*), pendekatan historis (*historical approach*), pendekatan filsafat (*philosophical approach*), dan pendekatan kasus (*case approach*). Cara pendekatan pada penelitian normatif dapat digabung sehingga dapat menggunakan dua atau lebih pendekatan yang sesuai.²⁴ Pada penelitian ini digunakan tiga buah pendekatan yaitu *statue approach*, *conceptual approach*, dan *case approach*. Adapun yang dimaksud dengan *statue approach*, *conceptual approach*, dan *case approach* adalah:

a. *Statue approach*

Penelitian yang menggunakan pendekatan perundang-undangan, karena yang akan diteliti adalah berbagai aturan hukum yang menjadi fokus dan merupakan tema sentral suatu penelitian.²⁵ Penelitian ini akan melihat bagaimana pengaturan hukum dalam *Agreement Between The Government of The Republic Indonesia and The Government of The Kingdom of The Netherlands for The Avoidance of Double Taxation and The Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income*

²⁴ Jonaedi Efendi dan Johnny Ibrahim, 2018, *Op. cit.*, hlm. 131.

²⁵ *Ibid.* hlm. 132.

dan peraturan domestik terkait penghindaran pajak berganda terhadap skema *treaty shopping* dan *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan transnasional.

b. *Conceptual approach*

Pendekatan konseptual ialah memunculkan dalam pikiran dan atribut-atribut tertentu, objek-objek yang menarik perhatian dari sudut pandang praktis dan pengetahuan. Dalam penelitian ini penggunaan pendekatan konseptual guna untuk melihat konsep yang terdapat dalam *Double Taxation Agreement* dan konsep mengenai skema *treaty shopping* dan *transfer pricing* dari literatur lainnya.²⁶

c. *Case approach*

Pendekatan kasus dalam penelitian normative tujuannya adalah untuk mempelajari bagaimana penerapan norma-norma atau kaidah hukum dilakukan dalam praktik hukum.²⁷ Penelitian ini menggunakan kasus-kasus perusahaan transnasional yang melakukan penghindaran pajak di Indonesia menggunakan celah yang terdapat dalam P3B Indonesia dan Belanda melalui skema *treaty shopping* dan *transfer pricing*.

3. Sumber Data

Data merupakan unsur paling penting dalam sebuah penelitian, karena tanpa adanya data maka penelitian tidak dapat dikatakan sebagai penelitian. Dalam penelitian ini sumber data utama yang digunakan

²⁶ *Ibid.* hlm. 135.

²⁷ *Ibid.* hlm. 145-146

penulis ialah sumber data sekunder. Data sekunder merupakan data yang bersumber tidak langsung dari objeknya, tetapi berasal dari sumber lain baik secara lisan maupun tulisan, misalnya sumber yang berasal dari peraturan perundangan, buku-buku, jurnal, dokumen, berita dan sebagainya.²⁸ Data sekunder dapat diperoleh melalui studi kepustakaan (*library research*) terhadap bahan-bahan hukum. Dalam penelitian ini, bahan hukum yang digunakan adalah:

a. Bahan hukum primer, yakni:

- i) *Agreement Between The Government of The Republic Indonesia and The Government of The Kingdom of The Netherlands for The Avoidance of Double Taxation and The Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income* pada tanggal 29 Januari 2002.
- ii) Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 92 Tahun 2003 Tentang Pengesahan Perjanjian Antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Kerajaan Belanda Untuk Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak Yang Berkenaan Dengan Pajak Atas Penghasilan Beserta Protokol pada tanggal 14 November 2003.
- iii) *Protocol Amending the Agreement Between The Government of The Kingdom of Netherlands and The Government of The Republic of Indonesia for The Avoidance of Double Taxation*

²⁸ Bachtiar, 2018, *Op. cit.*, hlm. 137 .

and The Prevention of Fiscal Evasion With Respect to Taxes on Income, pada tanggal 30 Juli 2015.

- iv) Peraturan Presiden Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2017 Tentang Pengesahan Protokol Perubahan Perjanjian Antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Kerajaan Belanda Untuk Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak Yang Berkenaan Dengan Pajak Atas Penghasilan dan Protokolnya Yang Ditandatangani Di Jakarta Pada Tanggal 29 Januari 2002 pada tanggal 6 Maret 2017.

b. Bahan Hukum sekunder, yakni:

- i) Peraturan perundang-undangan
- ii) Konvensi
- iii) Hasil-hasil penelitian
- iv) Pendapat para pakar hukum
- v) Buku-buku hukum; dan
- vi) Jurnal-jurnal hukum

c. Bahan hukum tersier, yakni:

- i) Kamus hukum
- ii) Ensiklopedia
- iii) Indeks komulatif, dan sebagainya

4. Teknik Pengumpulan Data

Berdasarkan dari jenis penelitian yang bersifat yuridis normatif, maka dalam pengumpulan data yang akan digunakan, penulis melakukan studi dokumen terhadap data sekunder. Studi dokumen atau

yang disebut juga sebagai studi kepustakaan merupakan kegiatan mengumpulkan dan memeriksa serta menelusuri dokumen-dokumen atau kepustakaan yang dapat memberi informasi atau keterangan yang dibutuhkan oleh peneliti.²⁹ Dokumen yang dimaksud adalah yang berasal dari bahan-bahan hukum seperti peraturan perundang-undangan, buku-buku, jurnal nasional dan jurnal internasional, konvensi internasional, perjanjian internasional, serta tulisan-tulisan dan dokumen hukum lainnya yang bersumber dari internet. Selain itu penulis juga mendapatkan bahan-bahan hukum tersebut melalui kunjungan ke perpustakaan antara lain:

- i) Perpustakaan Universitas Andalas
- ii) Perpustakaan Fakultas Hukum Universitas Andalas
- iii) Aplikasi “iPusnas” milik Perpustakaan Nasional Republik Indonesia
- iv) *Web Sourcing*, dilakukan melalui penelusuran pada situs-situs resmi maupun perpustakaan resmi yang menyediakan data yang relevan dengan penelitian.

Tahapan-tahapan dalam pengumpulan data melalui studi kepustakaan antara lain:

- a. Menentukan bahan hukum yang berkaitan dengan penelitian dan diperoleh melalui katalog perpustakaan.

²⁹ M. Syamsudin, 2007, *Operasionalisasi Penelitian Hukum*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, hlm. 101.

- b. Mengumpulkan bahan hukum yang diperlukan dalam penelitian melalui daftar isi dalam bahan hukum tersebut.
- c. Mencatat dan mengutip bahan hukum yang diperlukan dalam penelitian.
- d. Menganalisa berbagai bahan hukum yang telah diperoleh sesuai dengan masalah dan tujuan penelitian lalu menarik kesimpulannya.³⁰

5. Analisis Data

a. Pengolahan Data

Data yang telah diperoleh dari hasil penelitian selanjutnya akan direduksi. Reduksi data adalah proses pemilihan, pemusatan perhatian, penyederhanaan, pengabstrakan, dan transformasi data kasar yang muncul pada saat penelitian lapangan.³¹ Kegiatan reduksi data terdiri dari meringkas data, coding, menelusur tema dan membuat gugus-gugus sehingga didapatkan uraian yang rinci dan lengkap.

b. Analisis Data

Setelah didapatkan uraian yang rinci dan lengkap, data-data tersebut akan dikaji dalam tahapan penelitian dan akan dianalisis secara kualitatif, yaitu dengan menyajikan fakta-fakta yang diperoleh dari data hukum lalu diuraikan dan ditafsirkan dalam bentuk kalimat yang baik dan benar serta disusun secara

³⁰ Abdulkadir Muhammad, 2004, *Hukum dan Penelitian Hukum*, UNPAM PRESS, Tangerang Selatan, hlm. 82.

³¹ Ahmad Rijali, 2018, "Analisis Data Kualitatif", *Jurnal Alhadharah UIN Antasari Banjarmasin* Vol. 17, No. 33, Januari-Juni 2018, hlm. 91.

sistematis, jelas dan rinci sehingga memperoleh suatu kesimpulan dan menjawab pokok permasalahan yang ada.

