

Penerapan Penghindaran Pajak Berganda: Integrasi antara Hukum Pajak dan Hukum Internasional dalam Sistem Perpajakan Global

Selvi Della Permata

Fakultas Hukum, Universitas Negeri Semarang, Indonesia

*corresponding author e-mail: selvidellapermata@student.unnes.ac.id

Article Info	Abstract
Keywords: Double taxation avoidance; International tax treaties; International tax law.	<p>This article explores the implementation of double taxation avoidance within the framework of international taxation and its interaction with Indonesia's domestic tax law. Double taxation arises as two countries assert tax rights over the same income, creating a financial burden for cross-border taxpayers. To address this issue, Indonesia has established Double Taxation Avoidance Agreements (DTAAs) with numerous treaty partners and ratified the Multilateral Instrument (MLI) through the Presidential Regulation No. 77 of 2019, as part of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) minimum standards implementation. This research used a qualitative research approach with a normative juridical method on Foreign Direct Investment (FDI), the tax-to-GDP ratio, and the effectiveness of the compliance gap. The findings indicated that DTAAs and the MLI play a critical role in ensuring legal certainty, boosting foreign investment, and strengthening the national tax system. Nevertheless, challenges persist, such as treaty shopping practices and misalignment between domestic regulations and international standards. Legal harmonization, enhanced tax administration capacity, and stricter enforcement are essential for achieving a fair and sustainable global tax system.</p>
Article history: Received 16 June 2025 Revised 08 July 2025 Accepted 13 July 2025 Published 21 July 2025	
Info Artikel	Abstrak
Kata Kunci: Hukum pajak internasional; Penghindaran pajak berganda; Perjanjian pajak internasional.	<p>Artikel ini membahas penerapan penghindaran pajak berganda dalam konteks perpajakan internasional dan keterkaitannya dengan hukum pajak nasional di Indonesia. Pemajakan berganda muncul ketika dua negara menerapkan pemajakan atas objek yang sama, menciptakan beban ganda bagi wajib pajak lintas yurisdiksi. Untuk mengatasi persoalan tersebut, Indonesia telah menjalin Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan berbagai negara mitra serta meratifikasi <i>Multilateral Instruments</i> (MLI) melalui Peraturan Presiden No. 77 Tahun 2019 sebagai bagian dari implementasi standar minimum proyek <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> (BEPS)</p>

OECD/G20. Penelitian ini menggunakan pendekatan penelitian kualitatif dengan metode penelitian yuridis normatif yang didukung oleh data empiris terkait *Foreign Direct Investment* (FDI), *tax-to-GDP ratio*, serta efektivitas *compliance gap*. Hasil analisis menunjukkan bahwa P3B dan MLI berperan penting dalam memberikan kepastian hukum, meningkatkan investasi asing, dan memperkuat sistem perpajakan nasional. Namun demikian, masih terdapat tantangan seperti praktik *treaty shopping* dan ketidakharmonisan antara regulasi domestik dan standar internasional. Diperlukan harmonisasi hukum, peningkatan kapasitas administrasi perpajakan, dan penegakan hukum yang tegas untuk menciptakan sistem perpajakan global yang adil dan berkelanjutan.

Pendahuluan

Sebagai salah satu sumber pendapatan negara, membayar pajak merupakan kewajiban bagi setiap wajib pajak. Setiap negara berdaulat memiliki kewenangan untuk menentukan sendiri kebijakan pemajakan atas penghasilan yang diperoleh dalam negeri oleh penduduk, baik yang berasal dari wilayah yurisdiksinya maupun yang berasal dari luar wilayah yurisdiksinya. Setiap negara memiliki asas dan sistem perpajakan yang berbeda. Perbedaan ini didasarkan pada kondisi ekonomi, sosial, maupun politik suatu negara. Adapun asas pengenaan pajak, yaitu asas domisili atau asas teritorial, asas sumber, dan asas kebangsaan. Berdasarkan asas domisili, pajak dipungut bagi setiap wajib pajak yang bertempat tinggal di Indonesia atas segala pendapatan yang diperoleh, baik di Indonesia maupun di luar negeri (Hidayatullah, 2016). Asas sumber menerapkan pengenaan pajak didasarkan dari lokasi atau letak objek pajaknya (Budiana & Saidi, 2020). Asas kebangsaan mendasarkan pemungutan pajak pada status kewarganegaraan wajib pajak.

Dalam sistem perpajakan Indonesia, klasifikasi subjek pajak dibedakan secara yuridis menjadi dua kategori utama, yakni Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDLN) dan Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN). Keduanya dapat berbentuk orang pribadi maupun badan hukum, sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan. WPDLN adalah subjek pajak yang tinggal atau bertempat kedudukan di Indonesia dan memiliki kewajiban untuk melaporkan serta membayar pajak atas seluruh penghasilan yang diperoleh baik dari dalam maupun luar negeri. Sementara itu, WPLN merupakan subjek pajak yang tidak berdomisili di Indonesia tetapi menerima atau memperoleh penghasilan dari sumber-sumber yang berada di dalam yurisdiksi Indonesia (Sambur, 2023). Pembagian ini penting untuk menentukan skema pemajakan dan yurisdiksi fiskal yang berlaku, sehingga tidak terjadi kekosongan pengenaan pajak (*tax base erosion*).

Secara khusus, keberadaan subjek pajak berbentuk badan memiliki signifikansi strategis tidak hanya dalam aspek pemungutan pajak, tetapi juga dalam mendukung keberlangsungan dan stabilitas ekonomi nasional. Entitas badan, baik domestik maupun asing, merupakan pelaku utama dalam arus investasi, penciptaan lapangan kerja, serta pergerakan modal lintas batas. Dengan demikian, pengaturan yang jelas dan komprehensif

terhadap subjek pajak badan diperlukan guna menjaga kepastian hukum dan mendorong iklim usaha yang sehat. Studi oleh Scholes *et al.* (2016) menunjukkan bahwa struktur dan kepastian hukum terhadap entitas badan sebagai subjek pajak berkontribusi signifikan terhadap kepatuhan fiskal dan efisiensi penerimaan negara. Selain itu, pengawasan terhadap aktivitas badan hukum asing juga krusial dalam konteks penghindaran pajak agresif melalui skema seperti *treaty shopping* dan *permanent establishment avoidance* (Johannesen & Zucman, 2016). Oleh karena itu, pembaruan dan harmonisasi kebijakan perpajakan atas subjek pajak badan harus menjadi agenda utama dalam reformasi perpajakan Indonesia untuk memperkuat integritas sistem fiskal nasional.

Perkembangan ekonomi global membawa pengaruh besar bagi kehidupan manusia saat ini. Pergerakan yang semakin cepat dan tak terbatas kemudian membuka peluang kerja dan peluang usaha baru bagi masyarakat. Saat ini, sudah bukan suatu hal yang asing lagi bagi masyarakat untuk mencoba peruntungan dengan bekerja di luar negeri. Juga bukan suatu hal yang asing lagi bagi seseorang untuk membuka perusahaan di negara lain yang memiliki standar upah rendah guna menekan biaya produksi. Di satu sisi, hal ini merupakan sebuah keuntungan dan peluang yang besar untuk maju mencapai kesuksesan. Namun di sisi lain, situasi ini menciptakan tantangan dalam hal perpajakan. Terjadinya pemungutan pajak ganda tentu menjadi salah satu hal yang dihindari bagi setiap wajib pajak yang berada di luar negaranya.

Dual residence atau residen ganda adalah sebuah kondisi saat subjek pajak yang berada di luar negeri merasa atau dianggap telah menjadi residen negara lain sehingga kemudian dinyatakan memenuhi kriteria subjek pajak di negara tersebut. Hal ini kemudian membuat wajib pajak kemudian dikenakan pemungutan pajak di dua negara, yakni negara asal dan negara tempat ia tinggal. Terjadinya pemajakan berganda tentu memberikan kerugian bagi wajib pajak. Oleh karena itu, *tax treaty* atau Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) diperlukan untuk menghindari hal tersebut. *Tax treaty* atau Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) adalah perjanjian antara Pemerintah Indonesia dengan pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra untuk mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda dan pengelakan pajak. Manfaat P3B adalah fasilitas dalam P3B yang dapat berupa tarif pajak yang lebih rendah dari tarif pajak sebagaimana diatur dalam Undang-Undang PPh atau pengecualian dari pengenaan pajak di negara sumber.

Penghindaran pajak berganda umumnya diatur dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang merupakan instrumen hukum internasional untuk menghindari pemajakan ganda atas penghasilan yang sama oleh dua negara berbeda. Dalam konteks ini, keterkaitan antara hukum pajak domestik dan hukum internasional menjadi signifikan, terutama dalam memastikan keselarasan antara kepentingan nasional dan komitmen global. Tantangan semakin kompleks dengan munculnya praktik penghindaran pajak agresif oleh perusahaan multinasional melalui skema *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) yang mendorong organisasi internasional seperti OECD dan G20 untuk merumuskan pendekatan multilateral melalui proyek BEPS dan inisiatif Pilar Satu dan Dua.

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji secara mendalam keterkaitan dan integrasi antara hukum pajak nasional Indonesia dengan prinsip-prinsip hukum internasional,

khususnya dalam konteks penerapan penghindaran pajak berganda. Di era globalisasi ekonomi yang ditandai oleh meningkatnya arus transaksi lintas negara dan pertumbuhan entitas multinasional, perbedaan sistem perpajakan antarnegara kerap menimbulkan risiko pemajakan berganda (*double taxation*) maupun penghindaran pajak yang tidak sah (*tax avoidance*). Oleh karena itu, kerangka hukum yang selaras antara regulasi domestik dan norma internasional diperlukan agar dapat menjamin keadilan fiskal dan kepastian hukum bagi wajib pajak. Penelitian ini menempatkan fokus pada bagaimana Indonesia merespons tantangan tersebut melalui pembentukan dan pelaksanaan *tax treaty*, termasuk Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) serta adopsi instrumen multilateral seperti *Multilateral Instruments* (MLI) dalam rangka implementasi *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) dari OECD/G20.

Lebih lanjut, penelitian ini menganalisis efektivitas perjanjian internasional pajak dalam menekan praktik penghindaran pajak agresif serta mengidentifikasi sejauh mana Indonesia telah mengimplementasikan standar-standar global dalam sistem hukum pajaknya. Hal ini mencakup penerapan klausul *Principal Purpose Test* (PPT), *Limitation on Benefits* (LOB), dan pertukaran informasi otomatis (*Automatic Exchange of Information/AEOI*), serta reformasi kebijakan domestik melalui Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Dengan menggunakan pendekatan normatif dan didukung oleh analisis empiris, penelitian ini diharapkan dapat memberikan pemahaman yang komprehensif mengenai posisi Indonesia dalam tata kelola perpajakan global, serta mengevaluasi kapasitas hukum dan kelembagaan nasional dalam menyikapi perkembangan hukum pajak internasional yang semakin dinamis dan kompleks.

Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan normatif yuridis yang dikombinasikan dengan analisis empiris sekunder. Pendekatan normatif yuridis digunakan untuk mengkaji dan menganalisis ketentuan hukum yang mengatur penghindaran pajak berganda, baik dalam sistem hukum nasional maupun dalam kerangka hukum internasional. Fokus kajian mencakup instrumen hukum seperti Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B), *Multilateral Instruments* (MLI), serta implementasi prinsip-prinsip dari *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) yang diinisiasi oleh OECD/G20. Data sekunder diperoleh dari sumber-sumber resmi seperti peraturan perundang-undangan Indonesia (misalnya UU PPh, UU KUP, dan Peraturan Presiden No. 77 Tahun 2019), dokumen-dokumen internasional dari OECD, serta jurnal-jurnal akademik dan laporan lembaga internasional, seperti IMF dan World Bank. Selain itu, digunakan data kuantitatif sekunder untuk memperkuat analisis, seperti tren *Foreign Direct Investment* (FDI), rasio *tax-to-GDP*, dan *compliance gap* pasca-implementasi reformasi perpajakan dan kerangka Pilar Dua BEPS. Teknik analisis yang digunakan bersifat kualitatif-deskriptif, yaitu dengan menginterpretasikan isi peraturan dan dokumen internasional, serta membandingkannya dengan data empiris dan praktik di Indonesia. Penelitian ini bertujuan untuk menilai efektivitas dan implikasi kebijakan perpajakan internasional yang diterapkan Indonesia dalam mencegah penghindaran pajak

berganda, serta memberikan rekomendasi normatif terhadap harmonisasi hukum pajak nasional dan internasional.

Hasil dan Pembahasan

Dalam lanskap perpajakan global, fenomena penghindaran pajak berganda menjadi isu kritis karena menimbulkan distorsi ekonomi dan ketidakpastian hukum yang signifikan. Praktik ini muncul ketika dua negara sama-sama mengklaim hak pemajakan atas pendapatan yang sama, sering kali karena perbedaan dalam penerapan metode domestik seperti *tax credit* atau *exemption* (Hatta, 2018). Meskipun metode unilateral ini dapat membantu, efektivitasnya terbatas tanpa dukungan kerangka hukum internasional yang kuat, seperti Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). P3B menetapkan definisi tentang *permanent establishment*, cakupan pajak atas dividen, bunga, dan royalti, serta prosedur penyelesaian sengketa lewat *Mutual Agreement Procedure* (MAP), sehingga menciptakan kejelasan yurisdiksi dan kepastian hak pemajakan antarnegara. Namun demikian, kemajuan ini membuka celah yang dimanfaatkan oleh entitas global melalui praktik "*treaty shopping*"—strukturisasi korporasi melalui negara pihak perjanjian tertentu untuk mencapai tarif pajak lebih rendah dan menghindari dari pajak seharusnya. Penelitian empiris mengungkap bahwa hanya P3B yang bersifat relevan—yakni yang benar-benar menurunkan beban pajak—yang signifikan dalam meningkatkan investasi langsung (FDI), dengan dampak peningkatan FDI hingga 18 % (Petkova et al., 2020). Hal ini menunjukkan pentingnya kualitas dan tidak hanya kuantitas jaringan perjanjian pajak.

Respons terhadap tantangan ini terwujud dalam instrumen multilateral seperti proyek OECD/G20 BEPS Action 6 dan *Multilateral Instruments* (MLI). BEPS Action 6 memperkenalkan *Principal Purpose Test* (PPT) dan definisi *permanen establishment* yang lebih jelas untuk membatasi mekanisme *treaty abuse*, sedangkan MLI memungkinkan aset traktat bilateral dimodifikasi secara serentak dengan penerapan klausul *anti-abuse* dan ketentuan pertukaran informasi otomatis (OECD, 2015; OECD, 2022). Penerapan inisiatif ini telah mendorong harmonisasi internasional, memperkecil celah untuk arbitrase pajak, dan meningkatkan efektivitas penegakan melalui pertukaran data secara otomatis. Sejak tanggal 1 Agustus 2020, *Multilateral Instruments* (MLI) resmi berlaku secara efektif di Indonesia, menandai babak baru dalam komitmen pemerintah terhadap penerapan standar perpajakan internasional yang lebih transparan dan adil (OECD, 2022). MLI merupakan instrumen multilateral yang dikembangkan dalam kerangka proyek *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) oleh OECD/G20 sebagai respons terhadap meningkatnya praktik penghindaran pajak lintas negara oleh entitas multinasional. MLI memungkinkan Indonesia untuk secara simultan mengamandemen ketentuan dalam berbagai Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) tanpa melalui proses renegosiasi bilateral yang panjang dan kompleks. Hal ini menjadikan MLI sebagai instrumen yang efisien dan adaptif dalam menghadapi dinamika globalisasi dan kompleksitas transaksi lintas yurisdiksi.

Dalam pelaksanaannya, MLI mencakup berbagai norma dan standar minimum yang berkaitan langsung dengan pencegahan praktik BEPS, khususnya dalam konteks implementasi P3B. Beberapa ketentuan kunci yang diadopsi oleh Indonesia meliputi BEPS

Action 2 yang bertujuan menetralkan efek dari *hybrid mismatch arrangements*, yaitu situasi ketika ketidaksesuaian perlakuan pajak antara dua yurisdiksi dimanfaatkan untuk menghindari pajak. Selain itu, Indonesia juga menerapkan ketentuan BEPS Action 6 yang dirancang untuk mencegah pemberian manfaat perjanjian pajak dalam kondisi yang tidak semestinya, dengan memperkenalkan *Principal Purpose Test* (PPT) sebagai mekanisme penyaring terhadap penyalahgunaan struktur perusahaan atau transaksi (*treaty shopping*).

Lebih lanjut, BEPS Action 7 difokuskan pada pencegahan penghindaran status *permanent establishment* secara artifisial—sebuah strategi yang umum digunakan oleh perusahaan multinasional untuk menghindari kewajiban perpajakan di negara tempat mereka menjalankan kegiatan usaha secara substansial. MLI juga mengakomodasi BEPS Action 14 yang bertujuan meningkatkan efektivitas penyelesaian sengketa pajak lintas negara melalui penguatan *Mutual Agreement Procedure* (MAP). Sebagaimana dikemukakan oleh Gomes (2019), keempat pilar BEPS tersebut tidak hanya penting dari segi teknis, tetapi juga esensial dalam membentuk sistem pajak internasional yang lebih koheren, prediktif, dan adil bagi negara-negara berkembang seperti Indonesia.

Dengan mengadopsi ketentuan-ketentuan ini secara komprehensif, Indonesia tidak hanya memperkuat posisi fiskalnya terhadap potensi erosi basis pajak dan pengalihan laba, tetapi juga menunjukkan kesiapan untuk berpartisipasi aktif dalam tata kelola perpajakan global yang semakin terintegrasi dan berbasis prinsip keadilan fiskal. Berkenaan dengan pengaturan penyalahgunaan perjanjian, aksi 6 BEPS memperkenalkan pendekatan "*Principal Purpose Test (PPT)*" sebagai standar minimum yang dapat diterapkan oleh negara-negara yang ambil bagian dalam *BEPS Inclusive Framework* (IF) (OECD, 2015). Dalam upaya peningkatan kapasitas SDM perpajakan, pedoman pelaksanaan teknis diperlukan. Dalam penerapan PPT, negara, melalui otoritas pajak yang berwenang, berhak menolak pemanfaatan *tax treaty*. Namun demikian, PPT tidak memiliki definisi yang pasti bagi penafsirannya dalam perjanjian maupun pemahaman internasional. Hal ini kemudian menimbulkan kemungkinan akan munculnya masalah baru karena perbedaan interpretasi dari suatu transaksi. Hal ini juga menimbulkan ketidakpastian hukum bagi wajib pajak yang kemudian berakhir pada sengketa.

Dalam konteks Indonesia, meskipun undang-undang domestik seperti Pasal 39 UU KUP dan peraturan DJP sudah mengatur penghindaran pajak berganda dan membolehkan *tax credit* serta metode *exemption*, masih terdapat kelemahan signifikan. Kekurangan definisi yang jelas terkait PPT, ringannya sanksi terhadap *treaty shopping*, dan lemahnya sinkronisasi antara regulasi domestik dan instrumen multilateral menyebabkan ketidakpastian yuridis serta potensi sengketa fiskal (Hatta, 2018; penelitian kasus Indonesia, 2023). Negara seperti Zimbabwe, misalnya, dapat menjadi contoh ketika regulasi *transfer pricing* dan pertukaran informasi membantu meningkatkan kepatuhan pajak, yang menegaskan bahwa penegakan internal perlu diperkuat seiring dengan adopsi perjanjian internasional (Satande et al., 2021).

Dalam sistem hukum perpajakan Indonesia, dasar legal untuk menjalin kerja sama internasional dalam bentuk perjanjian penghindaran pajak berganda secara eksplisit dinyatakan dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

Ketentuan tersebut memberikan kewenangan kepada pemerintah Indonesia untuk mengadakan perjanjian bilateral atau multilateral dengan negara lain dalam rangka mencegah pengenaan pajak berganda (*double taxation*) dan pengelakan pajak (*tax evasion*) atas penghasilan lintas yurisdiksi. Landasan ini menegaskan bahwa upaya Indonesia dalam menyusun kebijakan perpajakan internasional tidak hanya berbasis pada komitmen global, tetapi juga memiliki legitimasi kuat dalam hukum nasional (Sambur, 2023). Hal ini menjadi penting mengingat tantangan perpajakan modern tidak lagi terbatas pada ruang domestik, melainkan berkaitan erat dengan mobilitas modal dan aktivitas ekonomi lintas batas negara.

Secara teknis-operasional, pelaksanaan ketentuan perjanjian penghindaran pajak berganda tersebut diatur lebih lanjut dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2018 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Regulasi ini memuat mekanisme formal yang harus dipenuhi oleh wajib pajak untuk dapat memperoleh manfaat P3B, seperti pemenuhan dokumen *Certificate of Domicile* (CoD), penerapan tarif preferensial, serta akses terhadap prosedur *Mutual Agreement Procedure* (MAP) untuk penyelesaian sengketa pajak lintas negara. Keberadaan PER-25/PJ/2018 menjadi penting karena menyediakan kerangka administratif yang jelas bagi otoritas pajak dalam menilai keabsahan klaim manfaat P3B sekaligus memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak yang menjalankan aktivitas ekonomi lintas batas (Hatta, 2018). Lebih dari itu, pengaturan ini juga mencerminkan sinergi antara regulasi domestik dan prinsip-prinsip hukum internasional dalam konteks tata kelola perpajakan yang transparan dan akuntabel.

Adopsi regulasi ini juga sejalan dengan praktik internasional yang mendorong negara-negara untuk memperjelas prosedur penerapan *tax treaty* guna mencegah penyalahgunaan melalui skema seperti *treaty shopping* dan memastikan bahwa hanya pihak yang memenuhi syarat yang dapat mengakses manfaat perjanjian. Oleh karena itu, penguatan aspek normatif dan administratif terkait P3B, sebagaimana diatur dalam UU dan peraturan pelaksanaannya, merupakan bagian integral dari strategi fiskal Indonesia dalam menciptakan sistem perpajakan yang efisien, berkeadilan, dan responsif terhadap tantangan globalisasi ekonomi. Sebagai bagian dari komitmen Indonesia dalam memperkuat kerja sama perpajakan internasional, pemerintah Indonesia secara hukum terikat oleh berbagai Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang telah disepakati dengan negara-negara mitra atau yurisdiksi mitra. P3B tidak hanya mengatur aspek pemajakan atas penghasilan lintas negara, tetapi juga menyediakan dasar hukum untuk melakukan pertukaran informasi perpajakan antara otoritas pajak Indonesia—dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (DJP)—dengan otoritas pajak negara mitra. Ketentuan ini penting dalam konteks pengawasan fiskal terhadap aktivitas lintas batas, terutama dalam mendeteksi dan mencegah praktik penghindaran pajak internasional seperti *profit shifting*, *treaty abuse*, dan penggunaan struktur keuangan artifisial oleh entitas multinasional (Lang et al., 2020).

Melalui pasal-pasal dalam P3B yang mengatur klausul *Exchange of Information* (EOI), DJP memiliki kewenangan untuk meminta dan menerima data atau informasi yang relevan dari otoritas pajak mitra, termasuk informasi keuangan, identitas pihak terkait, serta dokumen pendukung lain yang dapat membantu proses penilaian kepatuhan pajak. Untuk

mendukung pelaksanaan pertukaran informasi tersebut, DJP juga memiliki hak untuk meminta informasi serupa dari wajib pajak di dalam negeri atau pihak ketiga yang memiliki keterkaitan sesuai dengan ketentuan administrasi perpajakan nasional (OECD, 2022). Penerapan pertukaran informasi ini semakin diperkuat dengan keterlibatan Indonesia dalam inisiatif *Automatic Exchange of Information* (AEOI) dan *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA) yang memperluas cakupan informasi secara sistematis dan berkala.

Dalam praktiknya, keberhasilan sistem pertukaran informasi ini sangat bergantung pada kapasitas institusional DJP dalam mengelola, mengolah, dan memanfaatkan data yang diperoleh dari yurisdiksi asing. Penelitian oleh De Simone *et al.* (2021) menegaskan bahwa pertukaran informasi lintas negara secara signifikan meningkatkan efektivitas pengawasan pajak dan menurunkan insentif untuk melakukan penghindaran pajak, terutama bagi entitas dengan struktur bisnis kompleks. Dengan demikian, keberadaan ketentuan P3B dan kewenangan DJP dalam meminta serta bertukar informasi merupakan komponen krusial dalam membangun sistem perpajakan nasional yang lebih transparan, akuntabel, dan adaptif terhadap tantangan globalisasi ekonomi.

Agar integrasi antara hukum pajak nasional dan hukum internasional berfungsi optimal, beberapa strategi diperlukan, seperti harmonisasi regulasi yang mencakup adopsi PPT dan definisi permanen establishment sesuai standar BEPS, penguatan kerangka pertukaran informasi otomatis, serta peningkatan kapasitas administrasi melalui sanksi yang tegas—baik administratif maupun pidana. Reformasi semacam ini diharapkan meningkatkan kepastian hukum, meminimalkan arbitrase pajak, serta menciptakan sistem perpajakan global yang adil, berkelanjutan, dan menarik bagi investasi sekaligus melindungi penerimaan negara, khususnya di negara-negara berkembang.

Seiring meningkatnya kompleksitas transaksi global dan praktik penghindaran pajak agresif, negara-negara mengadopsi pendekatan multilateral melalui proyek *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) yang dipelopori oleh OECD/G20.

Hasil dari inisiatif ini adalah terbentuknya:

1. *Multilateral Instruments* (MLI) yang memungkinkan negara memperbarui puluhan perjanjian bilateral sekaligus tanpa renegotiasi satu per satu;
2. Klausul anti-penyalahgunaan seperti:
 - a. *Principal Purpose Test* (PPT): manfaat P3B ditolak jika tujuan utama dari transaksi adalah untuk memperoleh keuntungan pajak.
 - b. *Limitation on Benefits* (LOB): membatasi akses terhadap fasilitas P3B hanya kepada entitas yang memiliki kegiatan ekonomi substansial.

Indonesia meratifikasi *Multilateral Instruments* (MLI) melalui Peraturan Presiden No. 77 Tahun 2019 sebagai langkah strategis dalam memperkuat integritas dan transparansi sistem perpajakan internasional. Ratifikasi ini menunjukkan komitmen nyata Indonesia untuk mengimplementasikan standar minimum yang ditetapkan oleh proyek *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) dari Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Dengan menjadi bagian dari skema multilateral tersebut, Indonesia memperkuat upaya dalam memerangi praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh entitas multinasional melalui pemanfaatan celah perjanjian pajak bilateral. Melalui MLI, Indonesia

dapat merevisi puluhan perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaties*) secara serentak tanpa harus melakukan renegotiasi secara individual yang tentunya lebih efisien dari sisi waktu dan sumber daya (Ting, 2020).

Langkah ini juga menegaskan bahwa Indonesia menempatkan diri sebagai negara yang proaktif dalam mendorong sistem perpajakan global yang adil dan berkelanjutan, terutama dalam konteks transparansi informasi dan pencegahan praktik manipulasi keuntungan lintas yurisdiksi. MLI memberikan instrumen hukum untuk memasukkan klausul-klausul penting, seperti *Principal Purpose Test* (PPT) dan *Limitation on Benefits* (LOB) dalam perjanjian pajak yang berfungsi menyaring transaksi yang semata-mata bertujuan memperoleh keuntungan pajak yang tidak sah (Pistone & Schwarz, 2022). Dalam konteks domestik, ratifikasi ini berdampak pada penyesuaian kebijakan dan administrasi perpajakan serta memperkuat posisi Direktorat Jenderal Pajak dalam menjalin kerja sama internasional dalam pertukaran informasi dan penegakan hukum pajak lintas batas.

Ratifikasi *Multilateral Instruments* (MLI) oleh Indonesia menandai tonggak penting dalam upaya konvergensi antara hukum pajak nasional dan prinsip-prinsip hukum internasional, terutama dalam konteks yurisdiksi pemajakan dan upaya mewujudkan keadilan fiskal global. Melalui ratifikasi ini, Indonesia menunjukkan kesediaannya untuk menyesuaikan kerangka hukum domestiknya agar sejalan dengan standar global yang ditetapkan dalam proyek *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) oleh OECD/G20. Konvergensi tersebut diperlukan karena sistem perpajakan nasional tidak lagi dapat berdiri sendiri dalam menghadapi kompleksitas aktivitas ekonomi lintas batas, terutama yang melibatkan perusahaan multinasional yang kerap memanfaatkan perbedaan antarnegara untuk melakukan penghindaran pajak. MLI memberikan mekanisme hukum multilateral untuk memperbarui isi perjanjian pajak bilateral (P3B) tanpa renegotiasi satu per satu, sekaligus memungkinkan adopsi klausul penting seperti *Principal Purpose Test* (PPT) dan *Limitation on Benefits* (LOB) yang dirancang untuk membatasi penyalahgunaan manfaat perjanjian (Lang et al., 2020).

Dalam konteks negara berkembang seperti Indonesia, integrasi MLI ke dalam sistem hukum domestik membawa manfaat strategis yang melampaui aspek teknis perjanjian. Lang et al. (2020) menegaskan bahwa MLI meningkatkan legitimasi negara dalam forum internasional dan memperkuat posisi tawar dalam perundingan pajak bilateral dan multilateral. Hal ini penting untuk memastikan bahwa kepentingan fiskal nasional dapat terakomodasi secara adil dalam lanskap pajak global yang didominasi oleh negara-negara dengan kekuatan ekonomi yang lebih besar. Selain itu, kepatuhan terhadap standar internasional melalui MLI juga berdampak positif terhadap persepsi investor asing karena memberikan sinyal bahwa Indonesia memiliki sistem perpajakan yang stabil, transparan, dan selaras dengan praktik global. Studi oleh Pistone & Schwarz (2022) menunjukkan bahwa kepastian hukum yang timbul dari keselarasan antara hukum domestik dan instrumen multilateral seperti MLI merupakan faktor kunci dalam meningkatkan kepercayaan investor terhadap iklim investasi suatu negara.

Keberadaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) terbukti memainkan peran penting dalam mendorong masuknya *Foreign Direct Investment* (FDI) ke Indonesia,

terutama di sektor-sektor strategis seperti manufaktur. Studi empiris yang menggunakan model gravitasi dan data panel selama periode 2000–2020 menunjukkan bahwa penambahan satu perjanjian P3B berkorelasi positif dengan peningkatan arus FDI sebesar 3–5% per tahun (Blonigen & Piger, 2014; Neumayer, 2017). Mekanisme ini bekerja melalui peningkatan kepastian hukum bagi investor asing serta pengurangan beban pajak ganda yang selama ini menjadi hambatan utama dalam keputusan investasi lintas negara. P3B juga berfungsi sebagai sinyal komitmen pemerintah terhadap iklim investasi yang stabil dan transparan sekaligus memperkuat integrasi ekonomi Indonesia ke dalam jaringan ekonomi global.

Dari perspektif fiskal, peran Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan instrumen hukum internasional lainnya, seperti *Inclusive Framework* dari OECD/G20, memiliki kontribusi yang signifikan terhadap peningkatan penerimaan pajak nasional di Indonesia. Salah satu indikator yang mencerminkan peningkatan ini adalah kenaikan *tax-to-GDP ratio* yang menggambarkan proporsi penerimaan pajak terhadap produk domestik bruto. Berdasarkan data terbaru dari [International Monetary Fund \(2025\)](#), *tax-to-GDP ratio* Indonesia meningkat dari 10,4% pada tahun 2021 menjadi 11,6% pada tahun 2022. Peningkatan ini sebagian besar dikaitkan dengan implementasi Pilar Dua dalam kerangka *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* yang mengatur pemberlakuan *global minimum tax* (GMT) sebesar 15% terhadap perusahaan multinasional dengan pendapatan konsolidasi di atas 750 juta Euro.

Melalui mekanisme *Income Inclusion Rule* (IIR) dan *Undertaxed Payments Rule* (UTPR), Pilar Dua memberikan dasar bagi yurisdiksi domisili, seperti Indonesia, untuk mengenakan pajak tambahan atas penghasilan yang dialihkan ke negara atau wilayah dengan tingkat pajak efektif rendah. Dengan demikian, Pilar Dua tidak hanya membatasi ruang bagi perusahaan multinasional untuk melakukan perencanaan pajak agresif (*aggressive tax planning*), tetapi juga menciptakan redistribusi hak pemajakan yang lebih adil bagi negara-negara berkembang. Studi empiris oleh [Beer et al. \(2020\)](#) menunjukkan bahwa penerapan GMT dapat mengurangi insentif pengalihan laba (*profit shifting*) dan secara substansial meningkatkan basis pajak negara sumber, terutama jika didukung oleh rezim P3B yang kuat dan saling terintegrasi. Dalam konteks Indonesia, hal ini memperkuat posisi otoritas pajak dalam mengakses keuntungan yang sebelumnya “hilang” akibat pengalihan laba ke *tax haven jurisdictions*, serta meningkatkan efektivitas pemungutan pajak atas entitas global yang beroperasi di dalam negeri. Efek ini diperkuat oleh reformasi perpajakan dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) yang tidak hanya menyederhanakan sistem perpajakan domestik, tetapi juga memperbaiki kepatuhan wajib pajak.

Dengan memperkuat aturan anti-penghindaran pajak melalui Pilar Dua dan memperluas jaringan P3B, Indonesia tidak hanya meningkatkan penerimaan pajak jangka pendek, tetapi juga membangun fondasi tata kelola perpajakan internasional yang lebih akuntabel dan berkelanjutan dalam jangka panjang. Hal ini penting dalam menghadapi tantangan globalisasi ekonomi dan meningkatnya kompleksitas model bisnis digital yang memerlukan koordinasi kebijakan lintas yurisdiksi.

World Bank (2025) mencatat bahwa sejak diberlakukannya Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP), tren penurunan *compliance gap* di Indonesia menunjukkan kemajuan signifikan dalam efektivitas sistem administrasi perpajakan. *Compliance gap*—yakni selisih antara potensi penerimaan pajak dan realisasi yang sebenarnya diterima negara—merupakan indikator penting dalam menilai tingkat kepatuhan wajib pajak dan efisiensi otoritas fiskal dalam memungut pajak. World Bank (2025) mencatat bahwa implementasi UU HPP berdampak langsung pada penyempurnaan mekanisme pelaporan dan pembayaran pajak, baik melalui penyederhanaan ketentuan formal maupun peningkatan transparansi sistem. Reformasi ini tidak hanya mencakup revisi regulasi substansial, tetapi juga melibatkan transformasi digital dalam sistem perpajakan, seperti peluncuran sistem e-filing dan e-audit yang mempercepat deteksi ketidakpatuhan dan mengurangi beban administratif wajib pajak.

Penurunan *compliance gap* ini juga didorong oleh perluasan kerja sama internasional dalam bidang perpajakan. Melalui ratifikasi *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA) dan penerapan *Automatic Exchange of Information* (AEOI), Indonesia memperkuat kapabilitasnya dalam memperoleh data lintas yurisdiksi, khususnya terkait kepemilikan aset luar negeri oleh wajib pajak domestik. Studi oleh Beer *et al.* (2020) menunjukkan bahwa integrasi sistem pertukaran informasi internasional secara signifikan menurunkan potensi penghindaran pajak dan meningkatkan akurasi pelaporan pendapatan, terutama pada kelompok penghasilan tinggi dan entitas multinasional. Hal ini juga sejalan dengan temuan De Simone *et al.* (2021) yang mencatat bahwa digitalisasi perpajakan—apabila diiringi dengan tata kelola data yang baik—berkontribusi terhadap peningkatan persepsi keadilan sistem dan secara tidak langsung mendorong kepatuhan sukarela.

Dengan demikian, kombinasi antara reformasi regulasi melalui UU HPP, kemajuan teknologi informasi, dan penguatan kerja sama perpajakan internasional menjadi fondasi penting dalam mempersempit *compliance gap* di Indonesia. Namun demikian, efektivitas jangka panjang dari reformasi ini sangat bergantung pada konsistensi implementasi dan kapasitas kelembagaan yang memadai, terutama dalam menangani kompleksitas transaksi lintas batas dan dinamika ekonomi digital.

Kesimpulan

Penerapan penghindaran pajak berganda melalui instrumen hukum internasional seperti Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan *Multilateral Instruments* (MLI) merupakan langkah strategis bagi Indonesia dalam menghadapi kompleksitas perpajakan global. P3B tidak hanya berfungsi sebagai alat untuk mencegah pengenaan pajak ganda, tetapi juga menjadi pendorong utama masuknya *Foreign Direct Investment* (FDI), khususnya di sektor-sektor strategis seperti manufaktur. Efektivitasnya terbukti melalui peningkatan arus investasi dan *tax-to-GDP ratio* yang lebih baik serta penurunan *compliance gap* pasca reformasi melalui UU HPP.

Dalam menghadapi tantangan penghindaran pajak lintas negara dan praktik erosi seperti *treaty shopping* dan *profit shifting*, Indonesia telah menunjukkan komitmen kuat dengan mengadopsi instrumen hukum internasional, khususnya melalui partisipasi dalam

proyek OECD/G20 BEPS dan ratifikasi *Multilateral Instruments* (MLI). Langkah ini memperkuat kerangka hukum nasional dengan memperbarui ketentuan dalam berbagai Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) sekaligus menerapkan klausul anti-penyalahgunaan seperti *Principal Purpose Test* (PPT) dan *Limitation on Benefits* (LOB). Dengan demikian, Indonesia tidak hanya meningkatkan transparansi dan kepastian hukum bagi investor, tetapi juga menegaskan posisi sebagai negara yang proaktif dalam membangun sistem perpajakan global yang lebih adil dan koheren.

Namun demikian, tantangan tetap ada dalam hal penghindaran pajak agresif yang dilakukan melalui mekanisme seperti *treaty shopping* dan manipulasi status subjek pajak. Oleh karena itu, sinergi antara regulasi domestik dan standar internasional sangat diperlukan untuk menjamin integritas sistem perpajakan. MLI dan proyek BEPS, khususnya Action 6 dan pengenalan *Principal Purpose Test* (PPT) memberikan kerangka hukum multilateral yang mampu menjawab tantangan tersebut. Di sisi lain, Indonesia perlu terus memperkuat kapasitas administrasi pajak, menyempurnakan definisi hukum, serta mempertegas sanksi atas pelanggaran, guna menciptakan sistem perpajakan yang adil, efektif, dan berkelanjutan. Secara keseluruhan, upaya harmonisasi antara hukum pajak nasional dan hukum internasional yang dilakukan Indonesia mencerminkan komitmen terhadap tata kelola fiskal global yang transparan dan berkeadilan serta memberikan dasar yang kokoh bagi penguatan penerimaan negara di tengah dinamika ekonomi internasional.

Daftar Pustaka

- Beer, S., de Mooij, R., & Liu, L. (2020). International corporate tax avoidance: A review of the channels, magnitudes, and blind spots. *Journal of Economic Surveys*, 34(3), 660–688. <https://doi.org/10.1111/joes.12305>
- Blonigen, B. A., & Piger, J. (2014). Determinants of foreign direct investment. *Canadian Journal of Economics*, 47(3), 775–812. <https://doi.org/10.1111/caje.12091>
- Budiana, U., & Saidi, M. D. (2020). Efektivitas penegakan hukum pajak bagi wajib pajak hotel. *Al-Azhar Islamic Law Review*, 2(1), 54–65. <http://ejournal.staialazhar.ac.id/index.php/ailrev/article/view/39/29>
- Cahyono, R. (2022). Double taxation treaties and FDI: A gravity model analysis of Indonesia. *Journal of International Economics and Policy*, 9(2), 55–71.
- De Simone, L., Lester, R., & Markle, K. S. (2021). Transparency and tax avoidance: Evidence from the automatic exchange of information. *Journal of Accounting Research*, 59(3), 613–670. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12391>
- Gomes, M. L. (2019). The DNA of the principal purpose test in the multilateral instrument. *Intertax*, 47.
- Hatta, H. (2018). Kontradiktif penerapan hukum pajak berganda di Indonesia. *Al-Ishlah: Jurnal Ilmiah Hukum*, 21(1), 50–58.
- Hidayatullah, S. (2016). Kewenangan negara dan kewajiban subyek hukum perdata dalam hubungannya dengan hukum pajak. *Pranata Hukum*, 11(1). <http://jurnalpranata.ubl.ac.id/index.php/pranatahukum/article/view/189>
- International Monetary Fund. (2025). *Indonesia: Selected issues*. Washington, DC: IMF.

- Johannesen, N., & Zucman, G. (2016). The end of bank secrecy? An evaluation of the G20 tax haven crackdown. *American Economic Journal: Economic Policy*, 8(1), 65–91. <https://doi.org/10.1257/pol.20130384>
- Lang, M., Pistone, P., Schuch, J., Staringer, C., & Storck, A. (Eds.). (2020). *The OECD multilateral instrument for tax treaties: Analysis and effects*. Kluwer Law International.
- Levana, M., Prawati, S., & Wijaya, F. (2023). Tax treaties and foreign investment: Evidence from Southeast Asia. *International Journal of Finance & Economics*, 28(3), 1351–1365.
- Neumayer, E. (2017). Do double taxation treaties increase foreign direct investment to developing countries? *Journal of Development Studies*, 53(10), 1657–1671. <https://doi.org/10.1080/00220388.2016.1208175>
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2015). *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances (BEPS Action 6)*.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2022a). *Peer review of the exchange of information on request: Indonesia – Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Paris: OECD Publishing.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2022b). *Prevention of tax treaty abuse – Fourth peer review report on BEPS Action 6*. Paris: OECD Publishing.
- Petkova, K., Stasio, A., & Zagler, M. (2020). On the relevance of double tax treaties. *International Tax and Public Finance*, 27(3), 575–605. <https://doi.org/10.1007/s10797-019-09559-7>
- Pistone, P., & Schwarz, P. (2022). Hybrid mismatches and the MLI: A new multilateral approach to aggressive tax planning. *World Tax Journal*, 14(1), 23–49.
- Sambur, N. G. (2023). Analisis terhadap persetujuan penghindaran pajak berganda korporasi dalam sistem hukum di Indonesia. *Jurnal Fakultas Hukum Unsrat Lex Administration*.
- Satande, J. T., Hove, U., & Jachi, M. (2021). Taxation policy and tax administration efficiency: Evidence from Zimbabwe's transfer pricing legislation. *Aegaeum Journal*, 9(4), 360–374.
- Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Maydew, E. L., & Shevlin, T. (2016). *Taxes and business strategy: A planning approach* (5th ed.). Pearson Education.
- Ting, A. (2020). The multilateral instrument and its relationship with treaties and domestic law: Treaty or not a treaty? *Bulletin for International Taxation*, 74(5), 255–262.
- World Bank. (2025). *Indonesia economic prospects: Strengthening fiscal sustainability*. Washington, DC: The World Bank.