

Tantangan Pengaturan *Anti-treaty Shopping* di Indonesia Setelah Berlakunya *Multilateral Instrument*

Agung Kurniawan¹, Ning Rahayu²

^{1,2}Universitas Indonesia

Agung77rv@gmail.com, ning.rahayu@yahoo.com

*Penulis Korespondensi

Diajukan : 12 Agustus 2022

Disetujui : 26 Agustus 2022

Dipublikasi : 1 Oktober 2022

ABSTRACT

This paper reviews the rapidly growing empirical literature on anti-treaty shopping arrangements after the adoption of multilateral instruments, especially those relating to the application of the Principal Purpose Test (PPT). The absence of a Principal Purpose Test definition in the agreement, or an international understanding of how the PPT should be interpreted means that various parties may act differently and provide different interpretations of a transaction or arrangement. In addition, the inequalities of evidence between the tax authorities and taxpayers on the justification of transaction motives or arrangements solely for the benefit of the agreement raises the potential for tax disputes that are getting bigger because of the different perspectives built by the tax authorities and taxpayers. The purpose of this study is to examine the theoretical and empirical aspects of the challenges and obstacles in implementing the PPT arrangement in Indonesia, as well as to see the development of the arrangement from a global perspective. The research approach used in this study is to use qualitative methods with data collection techniques through documentation and literature review or literature study by providing an understanding of a social phenomenon related to the implications of implementing the Principal Purpose Test. The results and conclusions of this study lead to the urgency that the Tax Authority increasingly needs to issue regulations related to the implementation of the Principal Purpose Test in order to create legal certainty for taxpayers.

Keywords: *Anti-treaty Shopping; Certainty, Interpretation; Multilateral Instrument; Principal Purpose Test; Tax Dispute*

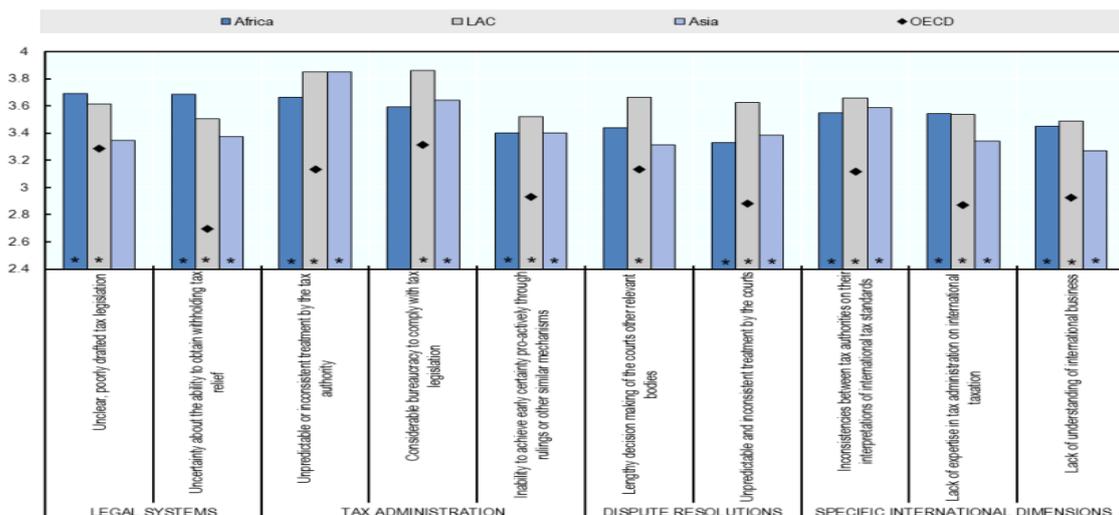
PENDAHULUAN

Pada 1 Agustus 2020, *Multilateral Instrument on Tax Treaty (MLI)* telah berlaku efektif di Indonesia (OECD, 2022). *Multilateral Instrument* yang untuk selanjutnya dalam penelitian ini disebut sebagai MLI memiliki beberapa standar dan norma untuk mencegah praktik BEPS terkait dengan penerapan P3B, antara lain *BEPS Action 2* mengenai “*Neutralising the Effect of Hybrid Mismatch Arrangements*”, *BEPS Action 6* mengenai “*Preventing Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*”, *BEPS Action 7* mengenai “*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*”, dan *BEPS Action 14* mengenai “*Making Dispute Resolution More Effective*” (Gomes, 2019).

Berkenaan dengan pengaturan penyalahgunaan perjanjian, aksi 6 BEPS memperkenalkan pendekatan “*Principal Purpose Test (PPT)*” sebagai suatu standar

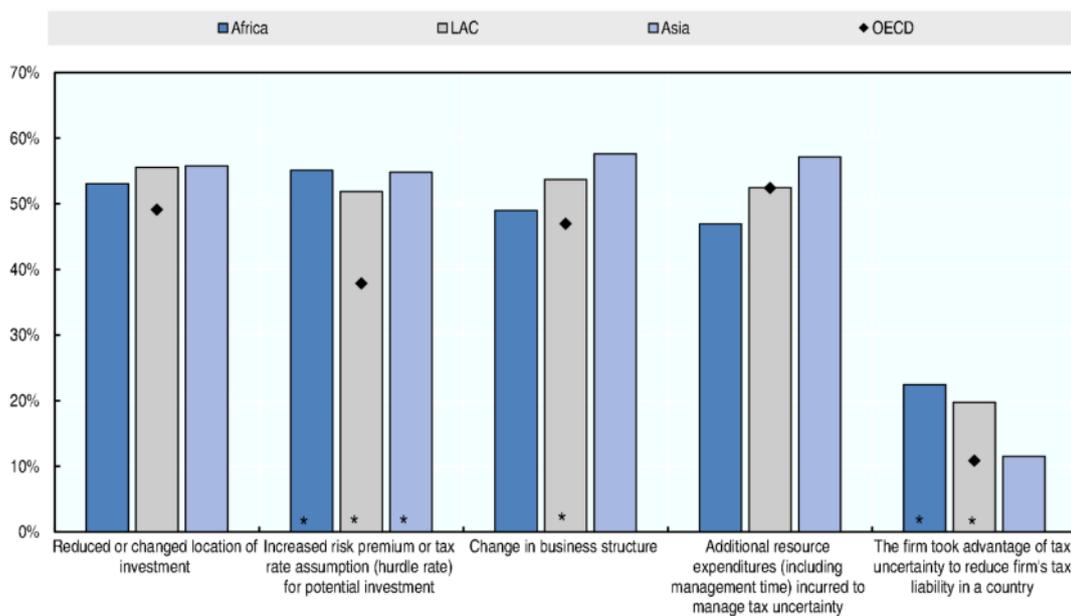
minimum yang dapat diimplementasikan oleh negara-negara yang ambil bagian dalam *BEPS Inclusive Framework (IF)* (OECD, 2015). Hal ini sesuai dengan pasal 7 MLI terkait dengan pencegahan penyalahgunaan perjanjian yang dilatarbelakangi oleh adanya upaya untuk menangani penyalahgunaan P3B melalui pendekatan *principal purpose test* dan *simplified limitation on benefits*. MLI memberikan hak kepada negara-negara penandatanganan untuk dapat memilih penerapan ketentuan *Principal Purpose Test (PPT)*, atau ketentuan *Limitation on Benefit (LOB)*, atau kombinasi dari PPT dan ketentuan LOB yang disederhanakan (Gomes, 2018). Indonesia, merupakan salah satu negara yang mengadopsi pendekatan *Principal Purpose Test* (OECD, 2022). Dengan demikian, setelah berlakunya *multilateral instrument*, maka pengujian berkenaan dengan ada atau tidaknya penyalahgunaan perjanjian dilakukan melalui mekanisme *Principal Purpose Test (PPT)*.

Dalam penerapan *Principal Purpose Test (PPT)*, negara-negara melalui otoritas pajaknya diberikan kewenangan yang besar untuk dapat menolak manfaat *tax treaty* terhadap wajib pajak. Tidak adanya definisi *Principal Purpose Test (PPT)* dalam perjanjian, atau pemahaman internasional tentang bagaimana PPT harus ditafsirkan, memberikan pilihan bagi setiap negara, termasuk Indonesia, untuk beralih ke hukum domestiknya dalam menentukan penafsiran tersendiri berkenaan dengan PPT. Dampak yang dapat terjadi adalah negara, termasuk administrasi pajaknya, dapat bertindak secara berbeda dan memberikan interpretasi yang berbeda dari suatu transaksi. Ketidakjelasan interpretasi mengenai penyalahgunaan *tax treaty* yang diterapkan oleh negara-negara dapat meningkatkan ketidakpastian hukum terhadap wajib pajak dan dampaknya adalah timbulnya sengketa pajak. Menurut (IMF/OECD, 2018) terdapat beberapa indikator yang menyebabkan terjadinya ketidakpastian, diantaranya adalah peraturan perpajakan yang tidak jelas, rancangan yang buruk, ketidakpastian tentang keringanan pemotongan pajak, perlakuan yang tidak konsisten oleh otoritas pajak, birokrasi yang cukup besar untuk mematuhi undang-undang perpajakan, ketidakmampuan untuk mencapai kepastian awal secara proaktif melalui keputusan atau mekanisme serupa lainnya, penyelesaian sengketa yang lama oleh badan-badan pengadilan yang relevan, perlakuan yang tidak konsisten oleh pengadilan, inkonsistensi antara otoritas pajak dalam interpretasi tentang perpajakan internasional, kurangnya keahlian dalam administrasi perpajakan tentang perpajakan internasional dan kurangnya pemahaman tentang bisnis internasional (gambar 1).



Gambar 1. 10 Sumber Teratas Ketidakpastian Pajak Berdasarkan Area
Sumber gambar : IMF/ OECD, 2018

Dengan telah berlakunya mekanisme *Principal Purpose Test (PPT)* di Indonesia, maka ketidakpastian hukum akibat perbedaan interpretasi antara negara-negara yang mengikat perjanjian, otoritas pajak, wajib pajak, pengadilan dan pihak-pihak lain yang terlibat dapat meningkatkan timbulnya sengketa pajak. Menurut (IMF/OECD, 2018) dampak-dampak yang ditimbulkan dari adanya ketidakpastian pajak antara lain pengurangan atau perubahan lokasi investasi, peningkatan premi risiko atau asumsi tarif pajak untuk investasi potensial, meningkatnya pengeluaran untuk sumber daya (termasuk manajemen waktu) yang dikeluarkan untuk mengelola ketidakpastian pajak, adanya kecenderungan mengambil keuntungan dari ketidakpastian pajak untuk mengurangi kewajiban pajak perusahaan (gambar 2).



Gambar 2. Dampak Ketidakpastian Pajak Berdasarkan Area
Sumber gambar : IMF/ OECD, 2018

Penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan di Indonesia lebih banyak berorientasi pada penentuan status *beneficial owner* yang mengacu pada ketentuan domestik, dan tahun penelitian dilakukan sebelum diberlakukannya *multilateral instrument*. Sementara itu, penelitian-penelitian lainnya tentang implementasi *Principal Purpose Test* cenderung mengambil lokus penelitian di luar Indonesia. Dengan demikian, belum ditemukannya penelitian yang berkenaan dengan perkembangan *anti-treaty shopping* di Indonesia setelah berlakunya *multilateral instrument* merupakan keterbaruan penelitian yang dilakukan peneliti terutama berkenaan dengan pendekatan *Principal Purposive Test*.

Oleh karena itu, tinjauan mengenai bagaimana penerapan PPT oleh administrasi perpajakan akan diikuti dalam praktik peradilan perlu untuk diselaraskan oleh pemerintah penting untuk ditelaah. Isu ini penting untuk diangkat karena pada saat implementasi PPT akan menimbulkan pertanyaan tentang bagaimana keseragaman penerapan standar dan peran berbagai aktor (administrasi pajak, penasihat pajak, bisnis, asosiasi bisnis, hakim dan akademisi) dibangun.

STUDI LITERATUR

Menurut (Arnold, 2016) *Tax Treaty Shopping* merupakan suatu mekanisme untuk memperoleh manfaat dari suatu perjanjian pajak oleh pihak yang seharusnya tidak berhak

atas manfaat tersebut. Dan pada praktiknya melibatkan para pihak yang memiliki hubungan istimewa serta terkadang memiliki kesengajaan untuk mendirikan perusahaan yang semata-mata bertujuan untuk menghindari pajak. Wajib pajak yang bukan penduduk atau warga negara dari suatu negara pihak perjanjian sering kali berusaha untuk memperoleh manfaat dari suatu perjanjian pajak dengan mengorganisir suatu perusahaan atau badan hukum lainnya di salah satu negara yang memiliki perjanjian. Perusahaan tersebut berfungsi sebagai sumber pendapatan yang diperoleh di negara pihak perjanjian lainnya. Sebagian besar *treaty shopping* melibatkan upaya wajib pajak untuk mendapatkan pengurangan tarif pemotongan atas dividen, bunga, dan royalti. Salah satu bentuk klasik dari *treaty shopping* yaitu dengan melibatkan penggunaan perantara keuangan (*nominee*) yang tidak terkait serta berlokasi di negara perjanjian. Peran *nominee* disini yaitu untuk melakukan investasi bagi *beneficial owner* yang tidak memenuhi syarat untuk mendapatkan manfaat atas perjanjian tersebut.

Dalam menangkalkan praktik penghindaran pajak internasional, otoritas pajak suatu negara mengeluarkan regulasi berupa pencegahan penghindaran pajak yang bersifat khusus (*Specific Anti Avoidance Rule/SAAR*) dan diatur dalam undang-undang domestik. Selain ketentuan yang bersifat khusus tersebut, di banyak negara telah menerbitkan ketentuan pencegahan penghindaran pajak yang sifatnya umum atau dikenal dengan istilah *General Anti Avoidance Rule (GAAR)*. Secara umum, GAAR merupakan ketentuan anti penghindaran pajak yang dilakukan dalam rangka mencegah transaksi yang semata-mata ditujukan untuk penerapan penghindaran pajak atau transaksi yang tidak memiliki substansi bisnis (Tooma, 2008).

Beberapa ketentuan/pendekatan untuk menangkalkan praktik *treaty shopping* antara lain sebagai berikut:

a. *Beneficial ownership*

Istilah "*Beneficial ownership*" telah diperkenalkan melalui Konvensi Model OECD 1977, namun model tersebut tidak mendefinisikan lebih rinci mengenai istilah "*Beneficial ownership*". Selain itu, Komentar Konvensi Model 1977 hanya memberikan panduan secara terbatas. Dinyatakan bahwa pembatasan pajak di negara sumber menjadi tidak berlaku ketika terbukti adanya kehadiran perantara, seperti agen atau *nominee* di antara penerima dan pembayar, kecuali jika pemilik manfaat pendapatan adalah penduduk negara lain pada *tax treaty* (Darussalam, J. H., & Sepriadi, 2010). *Beneficial ownership*, merupakan istilah yang tercantum dalam perjanjian pajak berdasarkan konsep *common law* (Rohatgi, 2005). Istilah *beneficial ownership* diperkenalkan dalam pencegahan praktik *tax treaty shopping* dengan motif pembentukan entitas tertentu dalam strateginya untuk mendapatkan pengurangan tarif pajak pemotongan melalui negara bagian dengan ketentuan perjanjian yang menarik. Dengan demikian, penggunaan tarif pemotongan pajak yang lebih rendah dibatasi oleh penyertaan istilah *beneficial ownership* untuk membatasi manfaat yang hanya dapat menguntungkan pemilik saja. Selain itu, pemilik manfaat harus merupakan penduduk negara yang merupakan pihak dalam perjanjian.

b. *Limitation on benefits (LOB)*

Istilah "*Limitation on benefits*" (LOB) merupakan ketentuan *anti-treaty shopping* yang dimaksudkan untuk mencegah penduduk negara ketiga memperoleh manfaat berdasarkan perjanjian yang tidak dimaksudkan untuk mereka. Entitas yang merupakan penduduk suatu negara yang telah melakukan perjanjian pajak penghasilannya dengan Amerika Serikat serta memuat pasal LOB, maka dapat dikategorikan memenuhi syarat untuk

manfaat hanya jika telah memenuhi salah satu pengujian objektif berdasarkan pasal LOB atau memperoleh keputusan diskresi yang menguntungkan dari AS sebagai otoritas yang berwenang sehubungan dengan manfaat tertentu.

Dengan demikian, klausa LOB membatasi ruang lingkup suatu perjanjian dengan hanya memberikan manfaat perjanjian kepada pembayar pajak yang terlibat dalam kegiatan ekonomi aktual, memiliki hubungan yang cukup dengan negara tempat tinggal mereka, atau bertindak dengan itikad baik. Untuk mencapai tujuan itu, klausa LOB berisi sejumlah tes alternatif, di mana penduduk suatu negara pihak memenuhi setidaknya salah satu pengujian tersebut (Bammen & Maast, 2018).

c. *Principal Purpose Test (PPT)*

OECD/G20 melalui Aksi 6 BEPS telah mengidentifikasi bentuk-bentuk penyalahgunaan perjanjian pajak, yang secara spesifik menekankan pada *treaty shopping* sebagai salah satu perhatian kritis BEPS. Negara-negara Anggota Inclusive Framework (IF) setuju untuk menambahkan perlindungan dalam perjanjian pajak bilateral mereka untuk mencegah penyalahgunaan tersebut. Salah satu perlindungan tersebut adalah melalui pengujian *Principal Purpose Test (PPT)*.

Principal Purpose Test (PPT) merupakan suatu pendekatan yang digunakan untuk menguji apakah suatu transaksi atau perjanjian semata-mata diadakan untuk mendapatkan manfaat dalam P3B, baik diperoleh secara langsung maupun tidak langsung. Dengan demikian, pengujian PPT dilakukan sebelum menilai apakah manfaat P3B layak diberikan. *Principal Purpose Test (PPT)* memiliki beberapa kriteria dalam penerapannya. Kriteria tersebut dibagi menjadi dua kelompok: (i) kriteria yang mengatur unsur-unsur penyalahgunaan (yaitu situasi apa yang dipandang sebagai penyalahgunaan sehubungan dengan perjanjian pajak); dan standar prosedur yang tersedia untuk penerapan aturan PPT serta konsekuensi hukumnya.

Kriteria pengaturan konsep penyalahgunaan perjanjian berdasarkan pendekatan PPT meliputi unsur subjektif dan objektif. Orientasi dalam melakukan pengujian subjektif adalah untuk menggali informasi mengenai tujuan utama dari suatu transaksi atau perjanjian dalam memperoleh manfaat pajak atau salah satu tujuan utama dari suatu pengaturan atau transaksi. Sementara pengujian obyektif dapat ditentukan sebagai berikut: pemberian suatu manfaat dalam keadaan suatu perjanjian atau transaksi akan bertentangan dengan maksud dan tujuan dari ketentuan P3B yang bersangkutan.

Principal Purpose Test (PPT) telah diadopsi oleh sebagian besar negara, yaitu, 136 dari 137 yurisdiksi Kerangka Inklusif BEPS, dan satu negara (Siprus) yang hanya menjadi penandatanganan MLI tetapi belum berkomitmen pada Kerangka Inklusif BEPS, sehingga dapat dikatakan bahwa standar ini akan diterapkan secara luas oleh negara-negara G20/OECD dan non-OECD/non-G20. Meskipun demikian, Amerika Serikat merupakan satu-satunya negara dari Kerangka Inklusif BEPS yang belum mengadopsi *Principal Purpose Test* dan, sebagai gantinya, telah memilih opsi *Limitation on Benefit (LOB)* secara terperinci dengan langkah-langkah anti penyalahgunaan untuk menangkal *conduit company* yang bertindak sebagai entitas pembiayaan (Valderrama, 2020).

Dalam merancang suatu kebijakan yang baik harus memenuhi asas-asas atau prinsip agar tidak menimbulkan terjadinya perselisihan atau *dispute, cost of taxation* yang tinggi bagi wajib pajak serta biaya administrasi bagi otoritas pajak dan lainnya. Salah satu asas-asas tersebut ialah asas *certainty* (kepastian). Asas *certainty* (kepastian) menyatakan bahwa harus ada kepastian baik bagi petugas pajak maupun semua wajib pajak dan seluruh masyarakat terkait dengan kepastian siapa-siapa saja yang harus dikenakan pajak, apa-apa saja yang dijadikan objek pajak, serta besarnya jumlah pajak yang harus dibayar

dan bagaimana pajak terhutang itu harus dibayar. Selain itu prosedur pemenuhan kewajiban yang meliputi prosedur pembayaran dan pelaporan dan pelaksanaan hak-hak perpajakannya juga harus memerlukan kepastian hukum. Asas kepastian merupakan suatu hal yang paling mendasar dalam suatu sistem perpajakan karena ketidakpastian akan meningkatkan potensi terjadinya *dispute* (perselisihan atau perbedaan pendapat) antara wajib pajak dan fiskus. Untuk itu peraturan-peraturan perpajakan harus terus mengalami penyempurnaan agar dapat menyesuaikan perkembangan-perkembangan yang ada (penyesuaian terhadap dinamika bisnis, dan ekonomi) sehingga dapat memberikan kepastian hukum (Rosdiana, H., & Irianto, 2012).

METODE

Pendekatan penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan metode kualitatif. Menurut (Creswell, 2014), penelitian metode kualitatif merupakan suatu pendekatan untuk mengeksplorasi dan memahami makna yang diberikan oleh individu atau kelompok terhadap suatu masalah sosial atau manusia.

Berdasarkan tujuannya, penelitian ini termasuk dalam kategori penelitian deskriptif karena ditujukan untuk menyajikan gambaran detail mengenai situasi, *setting* sosial dan hubungan di dalamnya (Neuman, 2014). Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini adalah teknik pengumpulan data melalui pendekatan kualitatif yaitu melalui dokumentasi serta kajian literatur atau studi kepustakaan dengan memberikan pemahaman tentang suatu fenomena sosial yang berkaitan dengan implikasi penerapan *Principal Purpose Test (PPT)* melalui kajian berbagai literatur mengenai perkembangan pengaturan *Principal Purpose Test (PPT)*, pengalaman-pengalaman negara lainnya yang telah menerapkan PPT sebagai alat uji dalam menangkal penyalahgunaan perjanjian perpajakan serta dasar interpretasi perjanjian yang dapat dijadikan landasan dalam penerapan *Principal Purpose Test (PPT)* di Indonesia.

HASIL

Hingga saat ini Indonesia belum memiliki panduan teknis dalam penerapan *Principal Purpose Test (PPT)*. Namun, OECD Model dan UN Model telah memberikan pedoman umum berkenaan dengan penafsiran atas istilah-istilah yang digunakan dalam P3B meskipun perjanjian tersebut tidak memberikan definisi yang jelas. Berdasar OECD Model pasal 3 ayat (2), penafsiran berkenaan dengan istilah-istilah tersebut akan diartikan menurut pendefinisian yang diatur dalam regulasi domestik terhadap negara-negara yang menyelenggarakan suatu perjanjian (Darussalam, J. H., & Septriadi, 2010, p. 69). Dengan demikian, dalam hal-hal tertentu, penafsiran P3B serupa dengan penafsiran peraturan perundang-undangan perpajakan domestik. Arti kata-kata perjanjian, konteks penggunaannya, dan tujuan perjanjian umumnya merupakan faktor penting dalam menafsirkan perjanjian dan undang-undang pajak dalam negeri. Hal tersebut mengakibatkan pada perlakuan otoritas pajak suatu negara dan pengadilannya yang juga akan menafsirkan perjanjian pajak dengan cara yang sama seperti undang-undang pajak domestik. Namun, ada beberapa perbedaan penting antara perjanjian pajak dan undang-undang pajak domestik diantaranya yaitu : 1. karena perjanjian pajak bersifat bilateral, pertanyaan tentang interpretasi harus diselesaikan dengan mengacu pada niat kedua negara; 2. Perjanjian pajak ditujukan kepada pemerintah dan wajib pajak kedua negara, sedangkan undang-undang perpajakan dalam negeri memiliki cakupan yang lebih sempit; 3. P3B sering kali dibuat dengan menggunakan istilah yang berbeda dari yang digunakan dalam perundang-undangan domestik; 4. tidak seperti undang-undang perpajakan domestik, perjanjian pajak pada umumnya tidak mengenakan pajak namun hanya

memberikan batasan mengenai tarif pajak yang dikenakan oleh negara-negara perjanjian; 5. Model perjanjian dan penjelasan OECD serta model perjanjian dan penjelasan PBB tidak memiliki tandingan dalam konteks undang-undang pajak domestik. Perbedaan-perbedaan ini mungkin menunjukkan bahwa perjanjian pajak harus ditafsirkan secara berbeda dari undang-undang pajak domestik (Arnold, 2016).

Dalam menafsirkan suatu perjanjian, maka perlu merujuk pada tata cara yang diatur secara internasional yaitu berdasarkan Pasal 31 sampai dengan 33 *Vienna Convention on the Law of Tax Treaties (VCLT)* antara lain sebagai berikut : 1. Adanya itikad baik; 2. Penafsiran sesuai dengan makna yang diberikan dalam konteks perjanjian; 3. Penafsiran semestinya berkorelasi dengan maksud dan tujuan diadakannya suatu perjanjian. Selain itu, perlu adanya penekanan pada pengujian objektif dan tes subjektif, kemudian beban pembuktian yang sesuai dengan kedua tes tersebut. Penafsiran PPT juga dapat mencakup dua elemen, yaitu uji kewajaran dan uji tujuan pokok (Weber, 2018). Dan bila ditinjau dengan perspektif yang lebih luas, maka perlu adanya tinjauan berdasar keberadaan manfaat, elemen subjektif, dan tujuan dari unsur-unsur dari perjanjian tersebut, selain mengeksplorasi beban pembuktian di bawah PPT (Chand, 2018).

Sementara itu, dalam memberikan justifikasi menurut Bakti dalam (Setyowati, 2010), sekalipun banyaknya pelaku usaha yang disinyalir membentuk *Special Purpose Vehicle (SPV)* sebagai instrumen untuk memperoleh keuntungan melalui perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B), namun bisa saja terdapat SPV yang memang benar-benar melakukan kegiatan secara nyata, sehingga hal tersebut belum berarti dikategorikan telah melakukan penyalahgunaan perjanjian pajak. Oleh karena itu perlu adanya prinsip kehati-hatian kepada korporasi yang menanamkan modalnya pada negara *treaty partner* serta menghindari adanya *misleading*.

Dalam praktiknya penerapan *Principal Purpose Test (PPT)* telah terdapat sejumlah kajian di beberapa negara antara lain berkenaan dengan interaksi pengujian PPT dengan aturan anti-penyalahgunaan perjanjian domestik lainnya, hubungan pengujian dengan aturan anti-penghindaran umum (*General Anti Avoidance Rules*) yang ada dan aturan anti-penghindaran khusus (*Specific Anti Avoidance Rules*) seperti klausul batasan manfaat, klausul kepemilikan manfaat, ketentuan jangka waktu yang diperkenalkan di pasal-pasal yang berhubungan dengan *dividen/capital gain* serta aturan anti-penyalahgunaan lainnya sehubungan dengan bentuk usaha tetap di negara ketiga; dan menganalisis interaksi PPT dengan aturan anti-penghindaran domestik seperti doktrin yudisial, GAAR dan SAAR. Seperti penelitian yang dilakukan oleh (Chand, 2018) yang menunjukkan bahwa *Principal Purpose Test* bila telah disertakan dalam perjanjian pajak maka memiliki kedudukan yang lebih tinggi dibanding aturan penyalahgunaan perjanjian domestik (GAAR dan SAAR). Namun, PPT tidak boleh diterapkan bilamana mekanisme pengaturan SAAR juga disebutkan dalam perjanjian dan secara fakta kondisi-kondisi tersebut masuk dalam ruang lingkup aturan SAAR. Penelitian ini memberikan tinjauan kritis bahwa perjanjian atau aturan belanja (atau bentuk lain dari penyalahgunaan perjanjian) dapat dilawan di tingkat hukum domestik dengan aturan anti-penyalahgunaan yudisial (seperti melalui mekanisme substansi mengungguli bentuk atau substansi ekonomi. Meskipun demikian, substansi mengungguli bentuk masih dapat meningkatkan potensi terjadinya sengketa karena adanya perbedaan penafsiran antara wajib pajak dengan otoritas pajak. Kemudian selaras dengan penelitian Chand, (Danon, 2018) menganalisa penyalahgunaan perjanjian di dunia Pasca-BEPS dan berfokus pada dampak praktis dari *Principal Purpose Test* (aturan PPT) untuk kelompok perusahaan transnasional melalui penelaahan makna substansi di bawah aturan PPT serta konsekuensi dari penolakan manfaat perjanjian. Hasil penelitian menunjukkan bahwa

negara-negara tidak boleh memberikan interpretasi yang melebihi OECD Commentaries yang bersifat mengikat konteks di bawah Konvensi Wina tentang Hukum Perjanjian (“VCLT”). Selain itu, tulisan ini juga menunjukkan bahwa aturan PPT hanya dapat berlaku sejauh situasi faktual yang relevan tidak tercakup dalam suatu perjanjian tertentu berupa aturan anti-penghindaran (SAAR).

Sementara itu (Kuzniacki, 2018) mengkaji konstitusionalitas PPT melalui lensa Konstitusi Polandia dan yurisprudensi masing-masing di Mahkamah Konstitusi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa PPT dapat dilihat sebagai inkonstitusional tidak hanya di bawah Konstitusi Polandia, tetapi juga (dengan analogi) di bawah konstitusi banyak negara demokratis lainnya. Hal ini diperkuat oleh penelitian yang dilakukan oleh (Wikström, 2020) yang menyebutkan bahwa PPT memiliki permasalahan dalam memenuhi syarat kepastian hukum. Akibatnya, dengan mengadopsi PPT, negara Anggota memiliki kewajiban internasional yang dapat menimbulkan konflik dengan kewajiban Uni Eropa. Selain itu, penelitian ini juga memberikan tinjauan kritis bahwa telah banyak negara-negara yang mengkritik PPT karena ruang lingkupnya yang tidak ditentukan, hal ini disertai juga dengan biaya ketidakpastian pajak yang meningkat. Meskipun PPT dianggap mengurangi perencanaan pajak yang agresif, namun ketidakpastian ini dapat menyebabkan interpretasi yang berbeda antara negara-negara yang mengadopsi MLI dan PPT dan tidak sepenuhnya jelas apakah PPT sesuai dengan hukum Uni Eropa (UE).

Namun hasil penelitian (Weber, 2018) menunjukkan bahwa tidak ada alasan yang dapat memperkuat argument bahwa aturan PPT OECD bertentangan dengan hukum Uni Eropa. Satu-satunya masalah potensial yang terlihat adalah bahwa aturan PPT OECD memiliki makna yang lebih luas dibandingkan dengan GAAR. Penelitian ini juga memberikan tinjauan kritis bahwa di Uni Eropa, prinsip kepastian hukum adalah prinsip dasar hukum dan berfungsi untuk memastikan bahwa aturan hukum jelas dan tepat dan juga bahwa situasi dan hubungan hukum yang diatur oleh hukum komunitas dapat diperkirakan sebelumnya. Dengan demikian, prinsip tersebut melindungi kemampuan pihak yang berkepentingan untuk memastikan apa hak dan kewajiban hukum mereka pada saat tertentu, yang pada gilirannya memastikan bahwa mereka dapat yakin akan konsekuensi hukum dan ekonomi dari tindakan mereka.

PEMBAHASAN

Di Indonesia, ketiadaan pengaturan dalam penerapan *Principal Purpose Test* dapat meningkatkan terjadinya *dispute* antara wajib pajak dengan otoritas pajak. Berdasarkan perspektif beban pembuktian, otoritas pajak hanya akan diminta untuk melakukan analisis objektif atas transaksi wajib pajak berdasarkan fakta-fakta dan kondisi yang relevan serta tidak perlu harus meyakinkan bahwa elemen subjek terpenuhi. Ambang batas ini tampaknya lebih rendah dibandingkan dengan beban yang ditanggung oleh Wajib Pajak yang disyaratkan untuk “menetapkan” (meyakinkan) bahwa pemberian manfaat tersebut sesuai dengan maksud dan tujuan dari ketentuan-ketentuan yang relevan dalam P3B (Chand, 2017). Terlebih lagi dengan motif perusahaan dalam membentuk *Special Purpose Company* yang didominasi oleh adanya kebutuhan pembiayaan yang sangat besar, sehingga akan menimbulkan potensi pajak yang sangat besar pula. Dengan demikian, wajib pajak akan berupaya maksimal untuk meyakinkan otoritas pajak dengan data-data yang relevan. Namun, PPT yang memiliki cakupan luas (Da Silva, 2016; Weber, 2018) dan adanya kewajiban dari wajib pajak untuk meyakinkan otoritas pajak dapat memicu otoritas pajak untuk meminta data lebih banyak berkenaan dengan transaksi wajib pajak. Sebelumnya, otoritas pajak dapat mengetahui ada tidaknya indikasi penyalahgunaan perjanjian dari transaksi lintas melalui optimalisasi pertukaran informasi AeOI. Namun,

bisa saja data tersebut diperoleh otoritas pajak melalui mekanisme penerapan *Principal Purpose Test*. Dengan beban pembuktian yang lebih besar ada pada wajib pajak, maka pihak otoritas bisa saja mendapatkan berbagai data tambahan yang dapat diolah, untuk melakukan penggalian potensi berkenaan dengan transaksi-transaksi lainnya. Tersebar nya wajib pajak yang membentuk anak perusahaan di luar negeri pada berbagai KPP membuat beragamnya penelitian yang dilakukan oleh unit-unit otoritas pajak beserta kompetensi mengenai perpajakan internasionalnya baik oleh *Account Representative* maupun Fungsional Pemeriksa Pajak di KPP. Adanya perbedaan perspektif antara wajib pajak dan otoritas pajak dapat memicu terjadinya sengketa dimana otoritas pajak berupaya untuk mengejar penerimaan sementara wajib pajak berupaya untuk terus meningkatkan kelangsungan bisnisnya.

Meningkatnya sengketa karena ketiadaan pengaturan akan menghambat kelangsungan usaha wajib pajak. Salah satu indikator ketidakpastian yang menjadi sorotan diantaranya adalah sumber ketidakpastian dalam penyelesaian sengketa pajak seperti lama waktu penyelesaian sengketa pajak di tingkat banding dan putusan pengadilan pajak yang tidak konsisten atau disparitas keputusan (DDTC, 2020). Hakim harus memutuskan perkara paling lama 12 bulan (hanya pelaksanaan sidang), namun jarak antara sidang akhir ke pembacaan putusan tidak ditentukan batas waktunya, selain itu jarak antara pembacaan putusan sampai dengan terbitnya putusan pengadilan juga tidak ditentukan batas waktunya. Sementara itu, jumlah hakim baik yang berada di Pengadilan Pajak maupun di Mahkamah Agung tidak sebanding dengan jumlah kasus sengketa yang ditangani. Berdasarkan tren penyelesaian sengketa pajak di Indonesia sebagaimana tersaji pada tabel 1, diketahui bahwa telah terjadinya peningkatan penyelesaian sengketa pajak sejak tahun 2018.

Tabel 1 Penyelesaian sengketa pajak tahun 2015 – 2021

No	Hasil Putusan	Tahun							Total
		2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	
1	Pencabutan dan Penetapan	174	1.350	1.524	250	240	141	232	3.911
2	Tidak Dapat Diterima	1.187	1.782	701	1.053	621	573	1.381	7.298
3	Menolak	2.294	2.900	2.600	1.997	2.388	2.507	3.297	17.983
4	Menambah Pajak yang Harus Dibayar	13	8	1	9	1	6	9	47
5	Mengabulkan Sebagian	1.217	1.353	1.373	1.389	1.903	2.282	2.590	12.107
6	Mengabulkan Seluruhnya	4.094	5.332	4.982	5.228	4.937	4.598	5.338	34.509
7	Membatalkan	94	128	50	37	76	21	112	518
Total		9.073	12.853	11.231	9.963	10.166	10.128	12.959	76.373

Sumber : <http://www.setpp.kemenkeu.go.id/>

Selain itu, kinerja otoritas pajak dalam mempertahankan objek banding/gugatan di pengadilan pajak walau telah terjadi peningkatan realisasi IKU selama 3 tahun, namun persentase keberhasilan masih relatif rendah atau masih dibawah 50% dari jumlah putusan, hal ini tentunya akan berdampak pada capaian penerimaan. Dalam banyak kasus

sengketa pajak internasional khususnya berkenaan dengan penentuan status *beneficial owner* dan interpretasi penyalahgunaan perjanjian di Pengadilan Pajak, DJP sering mengalami kekalahan karena pembuktian secara substansi dari analisa yang dijadikan landasan koreksi masih belum cukup kuat meyakinkan Majelis Hakim.

Tabel 2 IKU Keberhasilan DJP mempertahankan objek/ banding/gugatan - 2021

Nama IKU	Realisasi Tahun 2019	Realisasi Tahun 2020	Realisasi Tahun 2021
Persentase jumlah putusan yang mempertahankan objek banding/ gugatan di pengadilan pajak	40,54%	43,10%	43,25%

Sumber : Lakin DJP Tahun 2021

Berdasarkan jumlah berkas sengketa pajak menurut jenis pajak tahun 2019-2020 (pada tabel 3), umumnya terjadi peningkatan sengketa pada berbagai jenis pajak. Dalam perspektif sengketa pajak internasional, telah terjadi peningkatan sengketa pada PPh Pasal 26 sebanyak 319 kasus sengketa. Peningkatan tersebut memberikan gambaran bahwa pasca berlakunya proyek BEPS telah memicu terjadinya dinamika pajak internasional yang kian berubah dengan cepat. Terlebih lagi kondisi pandemi *covid-19* semakin mendorong setiap negara untuk lebih mengoptimalkan penerimaan pajaknya agar dapat menunjang pemulihan ekonomi. Dengan demikian, sengketa pajak menjadi sesuatu yang tidak terhindarkan bagi transaksi yang bersifat lintas batas (DDTC, 2020).

Tabel 3 Jumlah Berkas Sengketa Pajak Menurut Jenis Pajak Tahun 2019-2020

Jenis Pajak	2019	2020	+/-
PPh Pasal 21	150	291	141
PPh Pasal 22	62	277	215
PPh Pasal 23	488	811	323
PPh Pasal 26	857	1.176	319
PPh Pasal 25/29 OP	19	23	4
PPh Pasal 25/29 Badan	969	1.045	76
PPN	7.238	7.261	23
PPnBM	5	7	2
PPh Pasal 4 (2) Final	339	499	160
PBB P2	8	15	7
PPh Pasal 21 Final	17	19	2
PPh Pasal 19 Final	2	0	-2
PPh Pasal 23/26 Final	547	497	-50
PPh Pasal 26 (4) Final – Migas	16	13	-3

Sumber : Laporan Tahunan Sekretariat Jenderal Kementerian Keuangan 2020

Untuk mengurangi terjadinya potensi sengketa, meskipun cakupan PPT sangat luas (Da Silva, 2016; Weber, 2018) menurut (Taramountas, 2019) ruang lingkup PPT tidak boleh dinilai hanya dari sudut pandang fiskus. Untuk mencapai keseimbangan dalam

menangkal praktik *treaty shopping*, semua kepentingan yang terlibat harus diselaraskan. Dengan demikian, tujuan yang mengatur perjanjian pajak dalam mempromosikan perdagangan lintas batas dan menghapus pajak berganda harus diperhitungkan bersama dengan hak pembayar pajak untuk menikmati manfaat dari perjanjian ketika pengaturan tersebut berhubungan erat dengan kegiatan komersial inti. Namun, pada saat yang sama, harus diakui bahwa PPT adalah aturan anti-penghindaran yang dirancang untuk memungkinkan otoritas pajak dan pengadilan untuk campur tangan ketika ada praktik penghindaran pajak. Selain itu, dalam menginterpretasikan perjanjian baik otoritas pajak maupun wajib pajak harus melandaskan pada *Vienna Convention on the Law of Tax Treaties (VCLT)* antara lain: adanya itikad baik; penafsiran sesuai dengan makna yang diberikan dalam konteks perjanjian dan; penafsiran semestinya berkorelasi dengan maksud dan tujuan diadakannya suatu perjanjian dan tidak diperkenankan untuk memberikan interpretasi yang melebihi *OECD Commentaries* yang bersifat mengikat konteks di bawah Konvensi Wina tentang Hukum Perjanjian (“VCLT”). PPT juga tidak boleh diterapkan bilamana mekanisme pengaturan SAAR disebutkan dalam perjanjian dan secara fakta kondisi-kondisi tersebut masuk dalam ruang lingkup aturan SAAR. Prinsip kehati-hatian juga perlu dilakukan dalam memberikan justifikasi kepada korporasi yang menanamkan modalnya pada negara *treaty partner* untuk menghindari adanya *misleading* yang dapat mengurangi *trust* wajib pajak kepada otoritas pajak dan dapat berdampak pada penerimaan.

KESIMPULAN

Meskipun penerapan PPT masih menimbulkan ketidakpastian hukum dan dapat meningkatkan sengketa pajak, dalam pengujian melalui mekanisme PPT, pengujian kewajaran sebenarnya menggarisbawahi prinsip kepastian hukum yaitu ketika perjanjian pajak berlaku, maka seorang wajib pajak dapat meminta manfaat dari perjanjian, namun permintaan ini harus didasarkan pada analisis obyektif dari fakta dan keadaan yang sebenarnya. Hal ini menjelaskan, bahwa selama wajib pajak tidak dibebankan dengan beban pembuktian yang lebih besar dibanding otoritas pajak maka hal ini dapat meningkatkan kepastian hukum bagi wajib pajak.

Dengan demikian, urgensi pengaturan *Principal Purpose Test* di Indonesia perlu dilakukan secara bersama-sama oleh administrasi pajak, kementerian keuangan, hukum, pembuat kebijakan, akademisi, konsultan pajak dan wajib pajak terutama berkenaan dengan bagaimana PPT akan mempengaruhi kepastian hukum bagi bisnis, bagaimana ketimpangan beban pembuktian pada pengujian objektif dan subjektif dapat dikurangi, serta bagaimana meningkatkan mobilisasi pendapatan.

REFERENSI

- Arnold, B. J. (2016). *International Tax Primer Third Edition*. <https://doi.org/10.1515/9783110327571.7>
- Bammen, N., & Maast, A. Van Der. (2018). *Treaty shopping in ontwikkelingslanden: BEPS-actie 6 en het VN-Modelverdrag*. 549–560.
- Chand, V. (2017). The Guiding Principle and the Principal Purpose Test. *SSRN Electronic Journal*, 12(June), 484–490. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2833193>
- Chand, V. (2018). *The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis*. <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.
- Creswell, J. W. (2014). *Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. Sage publications.

- Da Silva, B. (2016). *Reconsidering the Application and Interpretation of Anti-treaty Shopping Rules in the Context of Developing Countries*.
- Danon, J. R. (2018). Treaty Abuse in the Post-BEPS World: Analysis of the Policy Shift and Impact of the Principal Purpose Test for MNE Groups. *Bulletin for International Taxation*, 72(1), 31–55.
- Darussalam, J. H., & Septriadi, D. (2010). *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Danny Darussalam Tax Center.
- DDTC. (2020). *Penyelesaian Sengketa Jadi Sumber Ketidakpastian Pajak?* <https://news.ddtc.co.id/penyelesaian-sengketa-jadi-sumber-ketidakpastian-pajak-20534>
- Gomes, M. L. (2018). Implementation in practice of the Principal Purpose Test in the Multilateral Convention. *Intertax*, 46(1), 45–57. <https://doi.org/10.54648/taxi2018005>
- Gomes, M. L. (2019). The DNA of the principal purpose test in the multilateral instrument. In *Intertax* (Vol. 47).
- IMF/OECD. (2018). *OECD/IMF Report on Tax Certainty – 2018 Update. July*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-certainty-update-oecd-imf-report-g20-finance-ministers-july-2018.pdf>
- Kuźniacki, B. (2018). *Constitutional Issues Arising from the Principal Purpose Test: The Lesson from Poland*. XXVII, 95–115. <https://doi.org/10.17951/sil.2018.27.2.95>
- Neuman, W. L. (2014). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*.
- OECD. (2015). Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. In *OECD Publication*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264241695-en>
- OECD. (2022). *Prevention of Tax Treaty Abuse – Fourth Peer Review Report on Treaty Shopping : Inclusive Framework on BEPS: Action 6, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/3dc05e6a-en>
- Rohatgi, R. (2005). *Basic International Taxation Basic International Taxation Second Edition Volume I: Principles*. <https://doi.org/10.54648/5105711>
- Rosdiana, H., & Irianto, E. S. (2012). *Pengantar Ilmu Pajak.pdf*. PT Rajagrafindo Persada.
- Setyowati, E. (2010). *Analisis Ketentuan Anti Treaty Shopping Dalam Upaya Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Di Indonesia*.
- Taramountas, K. (2019). *The PPT: The Introduction of a Uniform Standard with an Uncertain Application*. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264239081-99-en.pdf?>
- Tooma, R. (2008). Legislating against tax avoidance. In *IBFD*.
- Valderrama, I. J. M. (2020). BEPS principal purpose test and customary international law. *Leiden Journal of International Law*, 33(3), 745–766. <https://doi.org/10.1017/S0922156520000278>
- Weber, D. (2018). The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law. *Erasmus Law Review*, 10(1). <https://doi.org/10.5553/elr.000081>
- Wikström, I.-M. (2020). *The Principal Purpose Test (PPT) – Legal Consequences Of Applying The PPT In Finland* (Issue November).