
SISTEM INFORMASI, KEUANGAN, AUDITING DAN PERPAJAKAN

<http://jurnal.usbykp.ac.id/index.php/sikap>

USULAN DESAIN STATUTORY GAAR INDONESIA: STUDI KOMPARATIF TIGA SISTEM HUKUM BERBEDA

Annisa Diah Hapsari

Politeknik Keuangan Negara STAN

annisadiahhapsari@gmail.com

Ferry Irawan

Politeknik Keuangan Negara STAN

ferry.irawan@pknstan.ac.id

Abstrak

Meskipun Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR) menjadi salah satu instrumen dalam mengurangi penghindaran pajak, aturan ini masih menyisakan ruang bagi penghindaran pajak tertentu yang tidak diatur. Oleh karena itu, berbagai negara dengan sistem hukum yang berbeda memberlakukan General Anti-Avoidance Rule (GAAR) untuk menangkalkan aksi penghindaran pajak yang tidak dapat tertangani oleh SAAR. Namun, Indonesia belum menerapkan GAAR sebagai aturan anti penghindaran pajak. Penelitian ini bertujuan untuk mengonstruksi usulan desain GAAR yang ideal bagi Indonesia dengan mengkomparasikan implementasi Statutory GAAR pada tiga negara dengan sistem hukum berbeda, yakni Afrika Selatan, Singapura, dan Republik Rakyat Tiongkok. Untuk menjawab pertanyaan ini, metodologi penelitian yang digunakan adalah studi pustaka dan wawancara kepada berbagai pemangku kepentingan, yakni pembuat kebijakan, konsultan pajak, dan akademisi. Analisis tematik digunakan untuk mengolah hasil pengumpulan data menjadi usulan desain Statutory GAAR Indonesia yang terdiri atas empat skema, yaitu skema umum, administrasi, hierarki aturan GAAR dalam peraturan perpajakan, dan kendala pengaplikasian GAAR.

Kata kunci: Penghindaran pajak, *General Anti-Avoidance Rule (GAAR)*, *Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR)*, sistem hukum

PROPOSED DESIGN INDONESIAN STATUTORY GAAR: STUDY COMPARATIVE OF THREE LEGAL SYSTEMS

Abstract

Although the Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR) is one of instruments in reducing tax avoidance, it still leaves room for avoidance of certain unregulated taxes. Therefore, various countries with different legal systems apply the General Anti-Avoidance Rule (GAAR) to prevent tax avoidance that SAAR cannot handle. However, Indonesia has not implemented GAAR as its anti-avoidance rule. This study aims to construct ideal GAAR design proposal for Indonesia by comparing the implementation of Statutory GAAR in three countries with different legal systems, which are South Africa, Singapore, and the PRC. To answer this question, the research methodologies used are literature study and interview with various stakeholders, including policymaker, tax consultant, and academic. Thematic analysis is used to process the results of data collection into a proposal for Indonesian GAAR which consists of four schemes, including the general scheme, administration, hierarchy of GAAR rules in tax regulations, and obstacles on GAAR application.

Keywords: *Tax avoidance, General Anti-Avoidance Rule (GAAR), Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR), legal system.*

PENDAHULUAN

Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) pada tahun 2015–2019 menyatakan bahwa realisasi penerimaan pajak terhadap penerimaan negara secara berturut-turut sebesar 82,22%, 82,58%, 80,62%, 78,14%, dan 78,86%. Angka ini menunjukkan bahwa penerimaan pajak adalah komponen krusial dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) Indonesia. Namun, besarnya proporsi penerimaan pajak terhadap penerimaan negara tidak luput dari hilangnya potensi penerimaan kas negara akibat tindakan wajib pajak yang berusaha mengefisienkan beban pajaknya melalui berbagai skema (Arianandini & Ramantha, 2018).

Berdasarkan data dari *The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the Time of Covid-19*, adanya upaya minimalisasi beban pajak ini membuat Indonesia mengalami kerugian pajak tahunan (total annual tax loss) sebesar USD 4.864.783.876, yang terdiri atas 98,38% kerugian dari wajib pajak badan dan 1,62% dari wajib pajak orang pribadi. Hal ini praktis membuat Indonesia berada pada urutan keempat dalam kasus penghindaran pajak tertinggi se-Asia untuk jenis wajib pajak orang pribadi dan wajib pajak badan. Data ini juga mengindikasikan bahwa pelaku penghindaran pajak di Indonesia didominasi oleh wajib pajak badan.

Beberapa data dan studi telah mengemukakan spesifikasi wajib pajak yang berpotensi tinggi untuk melakukan penghindaran pajak di Indonesia, seperti Bappenas RI (2005), Fionasari (2020), dan Satyadini et al. (2019) yang menyatakan bahwa risiko penghindaran dan penggelapan pajak yang tinggi dimiliki oleh jenis wajib pajak perusahaan investasi luar negeri dan perusahaan yang dikontrol oleh entitas di luar negeri, seperti perusahaan Penanaman Modal Asing (PMA) yang bergerak di bidang manufaktur, pengolahan bahan baku, sektor usaha keuangan, dan pertambangan.

Instrumen penghindaran pajak yang dimiliki oleh Indonesia adalah SAAR dan GAAR. GAAR dan SAAR Indonesia tercantum di dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh) yang sebagian besar berada di Pasal 18. Namun, Indonesia belum memiliki aturan GAAR yang spesifik karena selama ini aturan GAAR hanya secara umum disebutkan dalam UU PPh yang dikembangkan berdasarkan prinsip internasional anti penghindaran pajak.

Beberapa penelitian tentang elemen penyusunan GAAR di negara maju dan berkembang telah banyak dilakukan oleh para peneliti. Penelitian tentang desain umum elemen penyusunan GAAR dilakukan oleh Cooper (2001) dan Freedman (2014). Sementara itu, penelitian lain dilakukan oleh beberapa pihak, seperti United Nation (2017) dalam terbitannya yang berjudul *Protecting the Tax Base of Developing Countries UN* yang menyajikan fitur utama Statutory GAAR. Namun, penelitian tentang penyusunan GAAR di negara berkembang masih sangat minim. Di Indonesia sendiri, penelitian tentang topik ini telah dilakukan oleh Suryani & Devos (2016) yang mengonstruksi usulan desain GAAR Indonesia menjadi lima elemen kunci penyusunan GAAR. Kemudian, penelitian ini dikembangkan oleh Wijaya & Kusumaningtyas (2020) dengan menspesifikasi lima elemen penyusunan GAAR menurut Suryani & Devos (2016) pada jenis Statutory GAAR.

Namun, penelitian sebelumnya tentang GAAR Indonesia belum mengeksplorasi sistem hukum sebagai salah satu faktor yang dipertimbangkan dalam penyusunan *Statutory GAAR*. Padahal, konsep utama dari *Statutory GAAR* adalah untuk dapat menuangkan aturan GAAR pada hukum tertulis suatu negara dan upaya minimalisasi subjektivitas pengadilan dalam interpretasi GAAR dengan melakukan banyak tes (Pejovic, 2001). Selain itu, pemberian contoh penerapan *Statutory GAAR* pada yuridiksi tertentu sebagai *benchmarking* dibutuhkan dalam penyusunan GAAR Indonesia. Oleh karena itu, penelitian ini memfokuskan pada konstruksi desain *Statutory GAAR* bagi Indonesia dengan melakukan studi komparatif pada implementasi *Statutory GAAR* di tiga negara dengan sistem berbeda, yakni Afrika Selatan, Singapura, dan Republik Rakyat Tiongkok yang dilengkapi dengan *benchmarking* dengan sistem GAAR yang banyak menjadi

panutan dunia, yakni GAAR Australia (Arnold, 2008). Melalui penelitian ini, diharapkan aturan GAAR di Indonesia dapat disusun berdasarkan pendekatan sistem hukum yang sesuai dengan Indonesia.

Penelitian ini mendasarkan skema GAAR pada lima elemen penyusunan GAAR sebagaimana dikemukakan oleh Suryani & Devos (2016) dalam penelitiannya, yakni ruang lingkup, *purpose test*, kekuatan rekonstruksi, administrasi GAAR (GAAR Panel), dan beban pembuktian. Penelitian ini mengerucutkan rumusan *Statutory* GAAR Indonesia menjadi empat skema, yakni skema umum, administrasi, hierarki aturan GAAR dalam peraturan perpajakan, dan kendala penerapan GAAR. Kelima elemen penyusunan GAAR menurut Suryani & Devos (2016) di atas dikategorikan ke dalam dua skema pertama. Sementara itu, skema ketiga dan keempat dianggap penting karena keberadaan *Statutory* GAAR berkaitan dengan pencantuman aturan dalam undang-undang sebagaimana dikemukakan oleh Freedman (2014). Selain itu, eksplorasi tentang kendala penerapan GAAR di negara lain dapat menjadi pembelajaran bagi implementasi GAAR di Indonesia. Meskipun keberadaan GAAR kontroversial bagi wajib pajak karena dikhawatirkan dapat menghambat transaksi komersial yang sah karena ketidakpastian, namun adanya fakta bahwa beberapa negara telah menerapkan aturan GAAR membuktikan bahwa GAAR dapat dioptimalkan sebagai instrumen anti penghindaran pajak dengan cara meminimalkan ketidakpastian melalui penyusunan hukum (*legal drafting*) yang tepat.

TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Keagenan

Teori keagenan lahir dari masalah keagenan (*agency problem*) yang dikemukakan pertama kali oleh Adam Smith dalam bukunya yang berjudul *The Wealth of Nations*. Smith (1937, dikutip dalam Ross, 1973) memperkirakan bahwa jika suatu organisasi dikelola oleh seseorang atau sekelompok orang yang bukan merupakan pemilik sebenarnya maka akan tercipta kemungkinan para pelaksana pekerjaan tidak bekerja untuk kepentingan pemilik organisasi, tetapi untuk kepentingannya sendiri. Lebih lanjut, Jensen dan Meckling (2019) menyebutkan bahwa hubungan keagenan tersebut tidak dapat berjalan dengan baik apabila kedua pihak yang terlibat bertindak dengan memaksimalkan utilitasnya masing-masing.

Konflik kepentingan dipicu oleh kecenderungan pemilik perusahaan atau pemegang saham untuk mendapatkan tingkat pengembalian modal yang tinggi dari sumber daya yang diinvestasikan (Wahyudi & Prawestri, 2006). Sementara itu, manajer memiliki tanggung jawab untuk menjalankan perusahaan atas nama prinsipal agar kinerja dan nilai perusahaan dapat mengalami peningkatan (Ratnawati *et al.*, 2018) sehingga manajer memiliki kecenderungan untuk mengharapkan bonus dari perusahaan sebagai imbal hasil dari kinerja bagusnya (Putra *et al.*, 2019).

Secara spesifik, jumlah pembayaran pajak yang besar berimplikasi pada besarnya laba yang dibagikan kepada para pemegang saham. Hal ini dapat melatarbelakangi tindakan manajer untuk mengurangi beban pajak perusahaan karena berusaha memenuhi kewajiban pembayaran bunga kepada pemegang saham (Putra *et al.*, 2019). Oleh karena itu, dalam penerapan teori keagenan, pemegang saham meminta manajer untuk meminimalkan jumlah keuntungan perusahaan yang dibayarkan ke negara dalam bentuk pajak (Putra *et al.*, 2018). Permintaan tersebut direspons oleh manajer dengan membuat perencanaan pajak menggunakan teknik dan metode penilaian aset, kewajiban, modal, pendapatan, dan beban. Sebagai imbalannya, bonus yang diterima manajer akan semakin besar seiring dengan semakin besarnya keuntungan setelah pajak yang diterima pemegang saham.

Dalam penghindaran pajak, besaran konsekuensi ekonomi dapat berbeda-beda antara manajer, perusahaan, dan pemegang saham karena masalah agensi (Wang *et al.*, 2020), beberapa di antaranya adalah: (1) manajer memanfaatkan pajak melalui tindakan penghindaran pajak yang menguntungkannya namun berdampak pada menurunnya nilai perusahaan; (2) manajer

menyamarkan tindakan pajak perusahaan melalui transaksi terselubung yang dapat mengurangi transparansi bagi pemegang saham; (3) penghindaran pajak dapat menurunkan reputasi perusahaan; dan (4) pemegang saham yang memiliki preferensi untuk berinvestasi pada perusahaan dengan tanggung jawab sosial yang tinggi tidak akan tertarik lagi dengan perusahaan yang melakukan penghindaran pajak.

Teori Penghindaran Pajak

Teori penghindaran pajak yang dipopulerkan oleh Stiglitz (1986) mengemukakan beberapa prinsip penghindaran pajak, yakni wajib pajak melakukan tindak penghindaran pajak karena didasarkan pada setidaknya satu dari tiga prinsip berikut, antara lain: (1) penundaan pajak, bahwa *Present Value* (PV) dari pajak yang ditangguhkan jauh lebih kecil daripada pajak yang dibayarkan saat ini; (2) Arbitrase pajak di antara individu dalam rentang penghasilan yang sama mendapatkan tarif pajak yang berbeda; dan (3) Arbitrase pajak lintas aliran pendapatan yang menghadapi perlakuan pajak berbeda. Teori ini menyimpulkan bahwa peluang-peluang tersebut dapat dipersempit melalui reformasi atau perubahan pada sistem perpajakan.

Sementara itu, definisi penghindaran pajak menjadi bias karena keberadaan tindakan minimalisasi beban pajak lainnya yang memiliki makna yang hampir serupa. Meskipun pada dasarnya beberapa negara di dunia tidak mendefinisikan dan memberikan batasan yang jelas tentang tiga tindakan minimalisasi beban pajak, Hoffman (1961) menyatakan bahwa pendefinisian perencanaan pajak, penghindaran pajak, dan penggelapan pajak di dalam peraturan menjadi hal yang krusial. Hal ini karena kegagalan untuk membedakan ketiga tindakan tersebut dapat berimplikasi pada adanya pendiskreditan perencanaan pajak yang diizinkan sehingga berpotensi menyebabkan konsekuensi hukum yang serius, seperti hukuman atas ketidaktahuan wajib pajak terhadap setiap sisi penghindaran pajak.

Secara umum, tindakan minimalisasi beban pajak terdiri atas tiga macam, yaitu *tax planning*, *tax avoidance*, dan *tax evasion* (Onu *et al.*, 2019). Perencanaan pajak (*tax planning*) didefinisikan sebagai tindakan wajib pajak atau pembayar pajak dalam mengatur aktivitas finansialnya dengan tujuan untuk mengurangi beban pajak dalam aturan yang diizinkan oleh pemerintah (Christensen & Murphy, 2004). Berdasarkan jenisnya, terdapat dua jenis perencanaan pajak, yaitu *aggressive tax planning* dan *non-aggressive tax planning* (Van de Vijver *et al.*, 2020). Perencanaan pajak jenis *aggressive tax planning* lebih mengarah pada penghindaran pajak karena memanfaatkan celah peraturan serta bertentangan dengan semangat dan tujuan peraturan (Braithwaite & Wenzel, 2008).

Dua bentuk minimalisasi pajak lainnya adalah penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*) yang berkaitan dengan lemahnya kepatuhan wajib pajak terhadap peraturan perpajakan yang ada (Onu *et al.*, 2019). Sandmo (2005) dalam *International Encyclopedia of the Social & Behavioral Sciences* mendefinisikan penghindaran pajak sebagai tindakan untuk mengeksploitasi celah (*loopholes*) dalam peraturan dengan tetap berada pada koridor peraturan. Sementara itu, penggelapan pajak didefinisikan sebagai tindakan ilegal yang bertujuan untuk menyembunyikan penghasilan yang seharusnya dikenakan pajak oleh otoritas pajak (Sandmo, 2005).

Perbedaan penghindaran pajak dan penggelapan pajak juga dielaborasi oleh Gamannossi dan Rablen (2017) dari kacamata biaya. Dalam hal ini, penghindaran pajak memerlukan biaya lebih besar daripada penggelapan pajak karena dibutuhkan pemahaman teknis pajak, hukum yang mendalam, dan tingkat kecerdasan tertentu dalam membuat sebuah pengaturan pajak yang dapat mengurangi beban pajak tetapi seolah-olah tidak melanggar peraturan perpajakan yang ada.

Secara lebih spesifik, penghindaran pajak diklasifikasikan menjadi dua, yakni *acceptable tax avoidance* dan *unacceptable tax avoidance* (Ogazon & Hamzaoui, 2015). Hardiyanto (2013) mendefinisikan *acceptable tax avoidance* sebagai tindakan wajib pajak dengan tujuan usaha yang baik, tidak artifisial, dilakukan tidak semata-mata untuk manfaat pajak, dan sesuai dengan maksud

undang-undang. Sementara itu, *unacceptable tax avoidance* adalah kebalikan dari semua unsur *acceptable tax avoidance* di atas.

Aturan Anti Penghindaran Pajak

Aturan anti penghindaran pajak (*anti-avoidance rule*) dibagi menjadi dua kategori utama, yaitu “khusus” yang disebut sebagai *Specific Anti Avoidance Rules* (SAAR) dan “umum” yang disebut *General Anti Avoidance Rule* (GAAR) (Ernst & Young, 2013). *Specific Anti Avoidance Rules* (SAAR) adalah seperangkat aturan untuk memerangi penghindaran pajak dengan menambahkan aturan yang spesifik dan rinci dalam peraturan perundang-undangan perpajakan dengan tujuan untuk menggagalkan satu jenis transaksi penghindaran pajak tertentu (Prebble, 2010). Pada praktiknya, ruang lingkup aturan SAAR lebih dapat diprediksi sehingga memberikan kepastian hukum yang lebih tinggi. Namun, keberadaan SAAR yang bersifat spesifik hanya pada beberapa transaksi tertentu membuat wajib pajak dapat mengambil celah yang masih belum diatur dalam SAAR sampai jangka waktu ditetapkannya SAAR baru yang dapat melingkupi skema transaksi baru tersebut. Dalam sistem hukum perpajakan Indonesia, SAAR disebutkan secara umum dalam Pasal 18 UU PPh, yakni *Controlled Foreign Corporation* (CFC), *Interest Stripping Loan*, *Special Purpose Company* (SPC), dan *International Hiring-Out of Labour* (International Fiscal Association, 2018).

Sementara itu, GAAR (*General Anti Avoidance Rule*) adalah seperangkat aturan berbasis prinsip yang luas dalam konteks perpajakan suatu negara untuk menangkal dugaan penghindaran pajak dengan cara memberikan kewenangan kepada otoritas pajak untuk menolak manfaat pajak dari transaksi atau skema tertentu yang tidak memiliki substansi atau tujuan komersial selain untuk memperoleh manfaat pajak (Ernst & Young, 2013). Sementara itu, Finnerty *et.al* (2007, dikutip dalam Suryani & Devos, 2016) mendefinisikan GAAR sebagai aturan domestik yang memperbolehkan otoritas pajak untuk mengkarakterisasi transaksi atau serangkaian transaksi yang memiliki *sole* atau *main purpose* untuk mendapatkan keuntungan pajak yang tidak semestinya.

Secara umum, GAAR terdiri atas dua bentuk, yaitu *Judicial GAAR* dan *Statutory GAAR* (Arnold, 2008). *Judicial GAAR* pertama kali diperkenalkan oleh Tiley (2004, dikutip dalam Arnold, 2008) melalui elaborasi kasus hukum (*case law*) yang menyatakan bahwa *Judicial GAAR* mendasarkan konstruksi hukumnya pada prinsip tertentu tetapi tidak memberikan penjelasan rinci tentang isi di dalamnya. Sebagai konsekuensinya, pengadilan mengambil peranan penting, yakni memutus kasus GAAR yang terjadi dalam rangka memerangi penghindaran pajak, mulai dari doktrin palsu yang sempit hingga konsep tujuan bisnis dan substansi ekonomi yang luas dan tidak jelas (Arnold, 2008). Namun, pada praktiknya terdapat beberapa doktrin *judicial* yang bersifat tumpang tindih, seperti *business purpose test* karena didasarkan pada interpretasi aturan dan doktrin lainnya seperti *economic substance* yang harus diselesaikan dengan prinsip hukum pajak secara menyeluruh.

Sementara itu, *Statutory GAAR* adalah aturan yang lebih menspesifikan isi aturan yang tertulis dalam sistem hukum (Arnold, 2008). GAAR jenis ini muncul sebagai respons dari semakin banyaknya *artificial tax shelters* dalam rangka penghindaran pajak yang dibarengi dengan tidak adanya efektivitas kontrol yudisial atau pengadilan dalam menangani fenomena tersebut. *Statutory GAAR* juga muncul sebagai sumber instruksi moral yang menekankan gagasan bahwa penghindaran pajak merupakan tindakan melanggar hukum, memiliki batasan tertentu mengenai penghindaran pajak yang diperbolehkan dan tidak, dan sanksi tertentu yang akan dijatuhkan (Nagato, 2017).

Pada dasarnya, *Statutory GAAR* memiliki dua elemen umum, antara lain: (1) Tujuan objektif dari transaksi atau rangkaian transaksi yang dimaksud, yakni bahwa *Statutory GAAR* memberlakukan berbagai macam tes dalam proses menangkal penghindaran pajak; (2) Apakah hasil transaksi tersebut sesuai dengan tujuan peraturan perpajakan, yakni menentukan kesesuaian antara transaksi dengan aturan perpajakan karena terdapat beberapa batasan yang memisahkan

antara *acceptable tax avoidance* dan *unacceptable tax avoidance* meskipun beberapa yuridiksi meniadakan klasifikasi tersebut dan hanya mengatur tentang transaksi penghindaran pajak secara umum. Adapun hal mendasar yang membedakan *Statutory GAAR* dari *Judicial GAAR* adalah kewenangan hakim pengadilan pajak dalam interpretasi kasus perpajakan, yakni *Statutory GAAR* menyebutkan kewenangan interpretasi hakim secara luas dalam undang-undang sedangkan *Judicial GAAR* memberikan kewenangan yang bersifat penuh.

Secara umum, mayoritas negara tidak memiliki *Judicial GAAR* yang baik sehingga opsi *Statutory GAAR* dianggap lebih efektif dalam mengangkal penghindaran pajak (United Nations, 2017). Oleh karena itu, beberapa negara lebih memilih menerapkan *Statutory GAAR* dibandingkan *Judicial GAAR*, seperti Australia, New Zealand, Republik Rakyat Tiongkok, Kanada, Jerman, Singapura, Afrika Selatan, dll.

Elemen Penyusunan GAAR

Hoffman (1961) menyatakan bahwa meskipun aturan yang jelas dalam GAAR dapat menjamin kepastian hukum, namun fungsi GAAR pada hakikatnya tidak berusaha untuk menyajikan deskripsi terbaik dari fenomena nyata penghindaran pajak yang terjadi, tetapi untuk mendefinisikan batasan dari skema yang melampaui aturan dalam hal alasan atau tujuan wajib pajak tidak dapat diterima. Oleh karena itu, penyusunan *Statutory GAAR* membutuhkan pertimbangan dari banyak aspek. Hasil penelitian Suryani dan Devos (2016) mengelaborasi lima elemen kunci penyusunan *Statutory GAAR*, yaitu ruang lingkup, *purpose test*, kekuatan rekonstruksi, administrasi GAAR, dan beban pembuktian (*burden of proof*).

Pertama, ruang lingkup, yakni serangkaian atau kombinasi transaksi yang mencakup keseluruhan pengaturan penghindaran pajak yang dilakukan wajib pajak. Untuk memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak, aturan tentang ruang lingkup harus tercantum di dalam hukum pajak dan diimplementasikan dengan jelas. Kedua, *purpose test*, yakni elemen penyusunan *Statutory GAAR* yang berperan dalam mengukur niat wajib pajak dalam melakukan transaksi pada skema *Statutory GAAR* yang mencakup *dominant/main purpose test*. Pengukuran tujuan wajib pajak ini bertujuan untuk menentukan apakah skema yang dijalankan wajib pajak bersifat agresif. Ketiga, kekuatan rekonstruksi, yakni aturan yang memberikan kewenangan kepada otoritas pajak untuk dapat memberikan usulan tentang alternatif besaran pajak yang harus dikenakan kepada wajib pajak. Keempat, administrasi *Statutory GAAR* yang berfokus pada administrasi GAAR dan kewenangan GAAR Panel dalam menentukan kasus yang aplikatif terhadap *Statutory GAAR*. Dan kelima, beban pembuktian (*burden of proof*) yang menspesifikkan penanggung kewajiban pembuktian berada di tangan otoritas pajak dan/atau wajib pajak yang dilakukan dengan dasar prinsip transparansi.

Sistem Hukum

Merryman (1985, dalam Tetley, 2000) mengartikan sistem hukum atau *legal system* sebagai seperangkat aturan institusi hukum, prosedur, dan aturan. Sementara itu, Tetley (2000) mendefinisikan sistem hukum sebagai sifat dan isi undang-undang secara umum, serta struktur dan metode yang dengannya ia diundangkan, diputuskan dan dijalankan dalam yurisdiksi tertentu. Hingga saat ini, secara umum terdapat tiga jenis sistem hukum yang dikenal di dunia, yaitu *civil law*, *common law*, dan *mixed/hybrid legal system*.

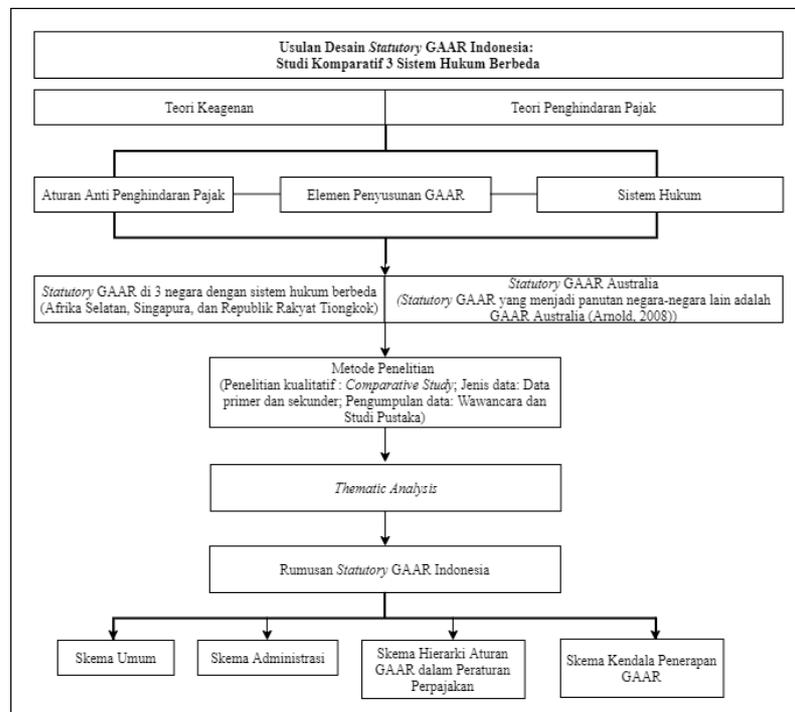
Pada hakikatnya, sistem *civil law* dan *common law* adalah produk dari dua pendekatan yang berbeda secara fundamental terhadap proses hukum (Pejovic, 2001). *Civil law* memiliki beberapa ciri utama, yaitu: (1) aturan undang-undang yang sistematis dan secara umum diklasifikasikan; (2) terstruktur; dan (3) terdiri dari beberapa aturan dan prinsip umum yang tidak bersifat mendetail. Aturan mendasar pada sistem hukum ini berpegang pada prinsip bahwa tugas utama pengadilan (*court*) adalah untuk menerapkan dan menafsirkan hukum yang terkandung dalam suatu undang-undang dan fakta kasus. Secara spesifik, pada sistem hukum *civil law*, seluruh

aturan mengatur kasus yang mungkin terjadi di lapangan dan apabila tidak diatur dalam undang-undang, maka pengadilan diberikan kewenangan untuk memutuskan kasus tertentu dengan menerapkan dan menafsirkan norma hukum serta prinsip-prinsip yang berlaku umum. Maka dapat disimpulkan bahwa dalam sistem hukum *civil law*, *case law constitute* bersifat sekunder.

Berbeda dengan *civil law*, *common law* adalah sistem hukum yang tidak berdasarkan sistem perundang-undangan, tetapi didasarkan pada putusan kasus (*case law*), yakni putusan pengadilan yang umumnya berasal dari pengadilan pada tingkat yang lebih tinggi dan harus diikuti dalam penyelesaian kasus serupa selanjutnya. Oleh karena itu, peran *case law constitute* bersifat primer dalam sistem hukum ini.

Sementara itu, Walton (1980, dalam Tetley, 2000) mendefinisikan *mixed legal system* atau sistem hukum campuran sebagai sistem hukum di mana terdapat pencampuran antara Romano-Germanic pada taraf tertentu oleh hukum Anglo-Amerika. Definisi yang lebih modern dikemukakan oleh Evans-Jones (1980, dalam Tetley, 2000), yaitu bahwa *mixed legal system* adalah sistem hukum yang pada tingkatan luas menunjukkan karakteristik *civilian* dan *common law* Inggris serta terdiri atas lebih dari satu tradisi hukum atau rumpun hukum. Sistem hukum ini dianut oleh beberapa negara di dunia, seperti Afrika Selatan, Louisiana, Quebec, Filipina, Sri Lanka, Skotlandia, Zimbabwe, dll.

Hubungan antarkonsep pada penelitian ini disajikan dalam Figure 1 berikut:



Gambar 1. Kerangka Konseptual (2021)

METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan dengan pendekatan kualitatif. Cresswell (2014) menyatakan bahwa penelitian kualitatif merupakan pendekatan untuk menggali dan memahami makna individu atau kelompok yang dianggap berasal dari masalah sosial atau manusia. Sumber data dalam penelitian ini adalah data primer dan data sekunder. Metode pengumpulan data primer dalam penelitian ini menggunakan teknik wawancara mendalam (*in-depth-interview*) kepada 7 (tujuh) narasumber kunci yang berasal dari tiga kategori stakeholder, yaitu pembuat kebijakan yang berasal dari Direktorat Jenderal Pajak dan Badan Kebijakan Fiskal, akademisi, dan konsultan pajak. Sementara itu, pengumpulan data sekunder dilakukan melalui teknik studi pustaka dari buku, jurnal, peraturan, dan literatur lainnya.

Penelitian ini menggunakan studi komparatif (*comparative study*) pada penerapan GAAR di tiga negara dengan sistem hukum yang berbeda, yakni Afrika Selatan, Singapura, dan Republik Rakyat Tiongkok. Ketiga perbandingan GAAR tersebut didasarkan pada implementasi lima elemen GAAR yang dikemukakan oleh Suryani dan Devos (2016), hierarki aturan GAAR dalam hierarki peraturan perpajakan, dan kendala penerapan GAAR. Lebih lanjut, penelitian ini juga melakukan perbandingan GAAR tiga negara tersebut dengan GAAR Australia sebagai GAAR dengan sistem aturan dan penerapan terbaik di dunia (Arnold, 2008). Perbandingan tersebut menjadi dasar dalam melihat potensi diberlakukannya kebijakan-kebijakan GAAR beberapa negara untuk dapat diterapkan di Indonesia. Sebagai tindak lanjut dari metode pengumpulan data berupa wawancara, analisis tematik (*thematic analysis*) digunakan dalam mengevaluasi transkrip wawancara yang telah dilakukan.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Skema 1: Skema Umum

Pada skema umum, rumusan Statutory GAAR Indonesia terdiri atas dua elemen, yaitu elemen ruang lingkup dan *purpose test*. Elemen ruang lingkup terdiri atas beberapa sub-elemen, antara lain: (1) identifikasi skema atau pengaturan, (2) *trigger of GAAR*, (3) manfaat pajak, dan (4) contoh transaksi dan pengecualian GAAR. Sub-elemen pertama dari elemen ruang lingkup adalah identifikasi skema atau pengaturan yang bertujuan untuk memberikan gambaran kepada wajib pajak dan pemangku kepentingan (*stakeholder*) lainnya tentang batasan yang jelas dalam ranah penghindaran pajak sehingga dapat mengurangi ketidakpastian hukum dalam GAAR.

Sub-elemen ini terdiri atas dua langkah, yaitu pendefinisian penghindaran pajak dan kriteria dalam mengidentifikasi transaksi termasuk ke dalam ruang lingkup GAAR. Namun, terdapat dua faktor yang harus diperhatikan dalam penyusunan definisi penghindaran pajak, yaitu *sufficiency* (kecukupan) dan kemampuan definisi untuk mencakup secara holistik objek dan maksud dari penyusun undang-undang (Sadimin, 2021). Berdasarkan analisis tematik (*thematic analysis*) terhadap hasil wawancara, kriteria dalam pendefinisian tiga bentuk minimalisasi pajak berupa *tax planning*, *tax avoidance*, dan *tax evasion* di Indonesia disajikan dalam Lampiran A. Sementara itu, kriteria atau persyaratan skema atau pengaturan termasuk ke dalam ruang lingkup GAAR meliputi empat hal, yakni terdapat skema atau pengaturan, manfaat pajak, *purpose test*, dan transaksi berada di luar pengecualian GAAR.

Sub-elemen kedua dari elemen ruang lingkup adalah pemicu GAAR (*trigger of GAAR*). Berdasarkan perbandingan penerapan GAAR di tiga negara, pemicu GAAR melalui pendekatan tujuan (*matter of form*) memberikan lebih banyak dampak positif karena dapat mempersempit ketidakpastian hukum dalam implementasi GAAR sehingga pendekatan ini dapat dipertimbangkan untuk diterapkan di Indonesia. Sementara itu, pemicu GAAR berdasarkan pendekatan niat (*matter of intent*) dinilai tidak tepat untuk diterapkan di Indonesia karena dapat menimbulkan adanya celah bagi wajib pajak untuk berdalih bahwa skema yang dilakukannya tidak berdasarkan niat mengurangi manfaat pajak (Melani, 2021). Pembuktian niat di hadapan pengadilan juga menjadi hal yang sulit untuk dilakukan (Sadimin, 2021).

Namun, selain melihat pada dua pendekatan pemicu GAAR menurut Cooper (2001) di atas, GAAR Indonesia dapat mengombinasikan pemicu GAAR melalui pendekatan tujuan (*matter of form*) dan pemicu GAAR menurut Article 29 (9) OECD Model 2017. Pada pasal tersebut, pemicu GAAR memperhatikan adanya fakta dan kondisi yang relevan (*relevant fact and circumstances*). Pendekatan ini bertujuan untuk mengidentifikasi apakah skema tertentu secara langsung atau tidak langsung bertujuan untuk memperoleh manfaat pajak. Oleh karena itu, pemicu GAAR melalui kombinasi pendekatan tujuan (*matter of form*) dan pendekatan fakta dan kondisi yang relevan (*relevant fact and circumstances*) menjadi opsi yang ideal bagi pengidentifikasian pemicu GAAR Indonesia.

Sub-elemen ketiga dari elemen ruang lingkup adalah manfaat pajak. Manfaat pajak menjadi indikator utama dalam mengidentifikasi skema yang termasuk ke dalam ruang lingkup GAAR. Berdasarkan hasil wawancara pada Lampiran B, sebagian besar narasumber menyatakan setuju atas pencantuman manfaat pajak dalam undang-undang secara luas. Hal ini bertujuan agar aturan GAAR tidak bersifat sempit selayaknya SAAR karena akan berpotensi membuat GAAR tidak dapat menangkap transaksi yang baru, rumit, dan beragam. Manfaat pajak yang disebutkan dalam undang-undang juga dapat dipertimbangkan sifat pencantumannya dalam undang-undang secara *opened list* karena memiliki dua keuntungan, yaitu kepastian hukum dan dapat mencakup transaksi masa depan (Sadimin, 2021).

Sub-elemen keempat dari ruang lingkup adalah contoh transaksi dan pengecualian GAAR. Berdasarkan Lampiran B, seluruh narasumber setuju untuk menyebutkan contoh dan pengecualian GAAR dalam aturan dengan beberapa tujuan, antara lain: (1) mengurangi subjektivitas penerapan GAAR; (2) membatasi transaksi yang tidak sesuai dengan *monetary threshold*; dan (3) memberikan pedoman yang jelas bagi stakeholder. Namun, mengingat tingkat kerumitan dan masalah pada derajat agresivitas dalam pembatasan transaksi yang termasuk dan tidak termasuk ke dalam GAAR sebagaimana disebutkan oleh Waerzeggers dan Hillier (2016), pengecualian GAAR yang ideal di Indonesia dapat disajikan secara tidak rigid, berbentuk rambu-rambu, memuat studi kasus dan opsi peraturan lebih lanjut dalam peraturan pelaksana, dan tidak bersifat *exhaustive* (pembatasan yang lengkap, ketat, dan spesifik) karena akan membatasi penerapan GAAR (Bobby, 2021).

Elemen kedua dari skema umum rumusan Statutory GAAR Indonesia adalah *purpose test*. *Purpose test* secara umum dibagi menjadi dua, yaitu *sole purpose* atau *main purpose* (Cooper, 2001). Berdasarkan Lampiran B, sebagian besar narasumber berpendapat bahwa *purpose* dengan jenis *main purpose* adalah bentuk tujuan yang ideal dalam GAAR Indonesia. Hal ini karena *sole purpose* memiliki beberapa kelemahan, antara lain bahwa akan selalu terdapat argumen yang menyatakan bahwa wajib pajak melakukan skemanya bukan semata-mata untuk manfaat pajak (Bobby, 2021), transaksi yang spesifik semata-mata untuk tujuan pajak sulit untuk ditemukan karena terdapat praktik bisnis wajar di dalamnya (Bayu, 2021), dan praktik *sole* jarang dilakukan pembuktian karena tingkat kesulitan pembuktiannya yang tinggi (ABC, 2021).

Oleh karena itu, beberapa pertimbangan muncul untuk menggantikan opsi *sole purpose*, yaitu *main purpose*, kombinasi *main purpose* dan *sole purpose*, dan *one of the principle purpose*. Jenis tujuan lain yang dapat diadopsi oleh Indonesia adalah *one of the principle purpose* yang disebutkan dalam Article 29 (9) *Commentary OECD Model 2017*. Pengidentifikasi tujuan GAAR ini juga dituntut untuk dapat melihat fakta dan kondisi yang relevan dari keseluruhan GAAR. Oleh karena itu, kombinasi dari *main purpose* yang melihat pada fakta dan kondisi skema menjadi prinsip yang dinilai ideal bagi GAAR Indonesia. Proses pengujian tujuan yang dapat diadaptasi oleh GAAR Indonesia meliputi pendekatan skema dan tujuan (*scheme and purpose approach*) pada GAAR Singapura atau pengujian 8 faktor objektif (*objective factors*) di dalam GAAR Australia. Pengujian ini bertujuan untuk menghindari subjektivitas pada penentuan tujuan GAAR. Lebih lanjut, bentuk grafis skema umum disajikan dalam Lampiran C.

Skema 2: Skema Administrasi GAAR

Skema ini terdiri atas tiga elemen, yaitu kekuatan rekonstruksi, GAAR Panel, dan beban pembuktian (*burden of proof*). Pertama, kekuatan rekonstruksi. Elemen ini meliputi kewenangan rekonstruksi dan prosedur tindak lanjut GAAR. Terdapat tiga langkah penanganan kasus GAAR yang dapat dilakukan oleh otoritas pajak dan/atau GAAR Panel, antara lain: (1) membatalkan transaksi; (2) merekarakterisasi; dan (3) membatalkan keuntungan pajak, misalnya membatalkan pengurangan suatu biaya, menambahkan biaya, merealokasi pendapatan bruto, dan realokasi biaya. GAAR sebagai anti penghindaran pajak umum, dituntut untuk dapat cukup luas mengatasi sebanyak mungkin masalah, tetapi harus cukup detail untuk tidak menimbulkan kepastian hukum

(Bobby & ABC, 2021). Dalam hal ini, contoh yang rigid seperti yang terdapat dalam GAAR Singapura dapat dicontoh oleh Indonesia dengan tetap membuka opsi lain pada kewenangan rekonstruksi guna menampung kemungkinan penggunaan cara rekonstruksi yang baru di masa depan.

Prosedur tindak lanjut GAAR Indonesia dapat mengadopsi bentuk tindak lanjut GAAR di Republik Rakyat Tiongkok. Adapun langkah-langkah dalam tindak lanjut GAAR yang dapat dilakukan oleh otoritas pajak Indonesia, antara lain: (1) pemilihan kasus potensial; (2) proses investigasi; (3) penetapan. Penjelasan tentang peran dan instansi vertikal Direktorat Jenderal Pajak yang terlibat dalam prosedur ini disajikan dalam Skema Administrasi GAAR: Tindak Lanjut GAAR” pada Lampiran C.

Elemen kedua adalah GAAR Panel. Melani (2021) menyebutkan bahwa GAAR Panel adalah solusi pertama yang dapat diterapkan oleh suatu negara dalam mengurangi subjektivitas penerapan GAAR karena fungsinya untuk memberikan pendapat dan menjadi penentu apakah sebuah kasus termasuk ke dalam ruang lingkup GAAR. Sehubungan dengan sistem hukum, peran GAAR Panel harus memperhatikan sistem hukum civil law yang terdapat di Indonesia (Sadimin, 2021), yakni keberadaan dan peran pengadilan yang tidak bersifat dominan dalam interpretasi hukum.

GAAR Panel di Indonesia dapat difungsikan untuk dua hal, antara lain: (1) memberikan persetujuan atas kasus yang termasuk ke dalam ruang lingkup GAAR; dan (2) melakukan reviu atas putusan pengadilan terhadap kasus GAAR yang telah diputus (Sadimin, 2021). Hal ini dikarenakan sebagai negara civil law, Indonesia tidak memberlakukan preseden yudisial sebagai sumber hukum yang utama.

Berdasarkan hasil wawancara, terdapat dua tipe susunan anggota GAAR Panel Indonesia, yakni: (1) pihak internal Direktorat Jenderal Pajak; dan (2) pihak internal dan eksternal Direktorat Jenderal Pajak. Tipe 1 melibatkan Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak dan Kepala UP2 Kanwil. Sementara itu, Tipe 2 dari pihak internal meliputi Direktorat Perpajakan Internasional, Direktorat Peraturan Perpajakan I, Direktorat Peraturan Perpajakan II, dan Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan. Pihak eksternal di Tipe 2 melibatkan Badan Kebijakan Fiskal, pakar hukum umum, pakas bisnis/usaha, dan pengadilan.

Elemen ketiga adalah beban pembuktian. Berdasarkan hasil wawancara, empat dari tujuh narasumber menyatakan bahwa *burden of proof* yang ideal untuk diterapkan di Indonesia adalah pembuktian oleh wajib pajak dengan didahului pembuktian oleh otoritas pajak. Istilah “barang siapa yang mendalilkan, maka ialah yang membuktikan” menjadikan pada sewajarnya Direktorat Jenderal Pajak yang harus mengambil bagian pertama dalam proses pembuktian bahwa wajib pajak melakukan penghindaran pajak yang termasuk ke dalam ruang lingkup GAAR, terutama pembuktian di muka pengadilan (Yazid, 2021). Namun, beban pembuktian yang terlalu besar kepada otoritas pajak pada titik tertentu akan membebani otoritas pajak sehingga dibutuhkan pembuktian terbalik (*reversal of burden of proof*) bagi wajib pajak secara hati-hati pada batasan (*threshold*) tertentu, sebagaimana disebutkan oleh Makale (2017) bahwa pembuktian terbalik bagi wajib pajak terjadi apabila otoritas pajak telah mempertahankan atau memutuskan adanya ketidaksesuaian pada skema wajib pajak.

Sejalan dengan prinsip *self assessment*, Direktorat Jenderal Pajak menganggap bahwa Surat Pemberitahuan (SPT) yang disampaikan wajib pajak adalah benar. Selanjutnya, pemeriksa Direktorat Jenderal Pajak mengidentifikasi adanya indikasi penggunaan skema yang termasuk ke dalam ruang lingkup GAAR dan kerugian pajak yang signifikan. Pada tahap ini, pembuktian dari Direktorat Jenderal Pajak dimulai, yakni proses Direktorat Jenderal Pajak untuk mengumpulkan bukti yang dapat menjelaskan bahwa wajib pajak melakukan skema penghindaran pajak yang melanggar GAAR (Bobby, 2021). Setelah itu, beban pembuktian berpindah kepada wajib pajak untuk membuktikan tiga hal, yakni: (1) membuktikan bahwa skema atau pengaturan yang dilakukannya tidak melanggar GAAR; (2) wajib pajak berhak untuk memperoleh manfaat pajak

tertentu, dan (3) skema atau pengaturan yang dilakukan telah sesuai dengan *purpose of the law* (Sadimin, 2021). Selanjutnya, meskipun beban pembuktian berada di tangan wajib pajak dengan didahului oleh pembuktian dari otoritas pajak, namun konsultan pajak sebagai pihak yang membantu wajib pajak dalam penyusunan skema perpajakan dibebani kewajiban untuk memberikan informasi di hadapan pengadilan apabila diperlukan dan dapat turut dijatuhi sanksi GAAR apabila wajib pajak terbukti melakukan penghindaran pajak dalam ruang lingkup GAAR. Secara lebih lanjut, penjelasan skema ini disajikan dalam bentuk grafis dalam **Lampiran C**.

Skema 3: Hierarki Aturan GAAR dalam Peraturan Perpajakan Indonesia

Freedman (2014) menyatakan bahwa GAAR harus tertuang di dalam aturan perundang-undangan perpajakan suatu negara. Namun, GAAR dapat menjadi aturan yang *tricky* karena GAAR sebagai aturan umum penghindaran pajak dituntut untuk tidak mengatur aturannya secara terlalu luas sehingga membuka celah yang dapat dimanfaatkan wajib pajak, dan tidak terlalu sempit hingga membuat GAAR menjadi serupa dengan SAAR (Sadimin, 2021). Oleh karena itu, peletakan aturan GAAR dalam hierarki aturan perundang-undangan pada tingkatan yang tepat menjadi poin yang harus dipertimbangkan dengan baik. Aturan bertingkat hingga ke aturan pelaksana seperti halnya GAAR di Republik Rakyat Tiongkok menjadikan aturan GAAR lebih lengkap.

Berdasarkan hierarki peraturan perundang-undangan Indonesia yang tercantum di dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan sebagaimana terakhir kali diubah dengan Undang-Undang Nomor 15 Tahun 2019, hierarki aturan GAAR dalam peraturan perpajakan yang ideal dalam GAAR Indonesia antara lain: (1) Undang-undang yang berisi aturan mendasar GAAR dan kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk mengabaikan atau membatalkan skema dan melakukan rekonstruksi (penyesuaian) skema yang sesuai menurut otoritas pajak; (2) Peraturan Pemerintah dan Peraturan Menteri Keuangan; dan (3) Surat Edaran dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak yang berisi detail teknis dan operasional, misalnya contoh kasus GAAR beserta skemanya. Hierarki aturan GAAR dalam tingkatan Peraturan Pemerintah digunakan untuk GAAR Panel Tipe 2 sedangkan aturan GAAR dalam Peraturan Menteri Keuangan dapat digunakan untuk GAAR Panel Tipe 1 dan 2. Adapun PP dan PMK mengatur beberapa hal, seperti syarat pemberlakuan GAAR, manfaat pajak, tujuan pajak, detail administrasi GAAR (kewenangan rekonstruksi dan tahapan penyesuaian otoritas pajak), dll. Adapun bentuk grafis skema hierarki aturan disajikan dalam **Lampiran C**.

Skema 4: Kendala Penerapan GAAR

Berangkat dari penerapan GAAR di tiga negara, ketidakpastian hukum adalah masalah utama yang muncul dalam penerapan GAAR. Hal tersebut diakibatkan tidak adanya detail aturan dalam undang-undang tentang suatu ketentuan sehingga menyisakan ruang penafsiran bagi pengadilan. Penafsiran ini dapat mencapai titik subjektivitas yang tinggi apabila tidak ditunjang dengan aturan yang berkepastian hukum. Kendala ketidakpastian hukum ini menjadi kendala pertama yang berpotensi muncul dalam penerapan GAAR Indonesia karena beberapa hal, yaitu: (1) masalah ketidakpastian senantiasa muncul dalam penerapan GAAR karena pada dasarnya GAAR berada di dua kutub yang berbeda, yakni GAAR mencakup skema penghindaran pajak yang belum diketahui bentuk dan tingkat kompleksitasnya, sedangkan di kutub lainnya, terdapat tuntutan akan adanya kepastian hukum dalam penerapan GAAR; (2) GAAR berperan sebagai *last resort*, yakni langkah penyelesaian hukum terakhir pada kasus penghindaran pajak yang tidak dapat ditangani dengan SAAR atau *tax treaty* sehingga menciptakan adanya potensi penerapan GAAR yang menyisakan kebingungan tertentu (Mampe, 2021); dan (3) interpretasi penerapan GAAR yang berbeda-beda oleh pihak pelaksana GAAR (ABC, 2021).

Waerzegger dan Heiller (2016) menyatakan bahwa keberhasilan GAAR adalah rancangan hukum dan penyusunan GAAR, serta kapasitas otoritas pajak untuk menerapkan GAAR secara

tepat dengan cara yang terukur, merata, dan dapat diprediksi. Hal ini menjadi tantangan bagi Indonesia untuk dapat melaksanakan proses penyusunan hukum (legal drafting) GAAR yang kuat sehingga dibutuhkan solusi atas ketidakpastian hukum tersebut (ABC, 2021). Adapun beberapa langkah yang dapat ditempuh dalam mengurangi ketidakpastian hukum pada penerapan GAAR, adalah pendefinisian yang jelas tentang penghindaran pajak dalam ranah GAAR, aturan mendetail GAAR namun tidak bersifat rumit sehingga sulit diterapkan; atau optimalisasi GAAR Panel sebagai pihak yang memberikan kontrol atas kasus yang akan ditangani lebih lanjut dengan GAAR.

Namun, meskipun GAAR telah dilengkapi dengan GAAR Panel dan panduan lengkap, otoritas pajak diharapkan tetap dapat memberikan fasilitas kepada wajib pajak untuk memperoleh kepastian hukum lebih awal apabila wajib pajak bertindak kooperatif, yakni perjanjian serupa dengan sistem Advance Pricing Agreement (APA) yang berbentuk perjanjian antara otoritas pajak dan wajib pajak tentang pengaturan atau skema yang dilakukan oleh wajib pajak. Perjanjian ini bertujuan untuk memberikan hak perlindungan bagi wajib pajak agar dapat menjalankan skema transaksi yang telah disusunnya setelah mendapat persetujuan dan penyesuaian dari otoritas pajak, tanpa dikenai sanksi GAAR. Secara lebih lengkap, bentuk grafis skema kendala penerapan GAAR disajikan dalam Lampiran C.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis dan pembahasan, dapat disimpulkan bahwa penerapan GAAR di tiga negara dengan sistem hukum berbeda, yakni Singapura dengan sistem hukum common law, Republik Rakyat Tiongkok dengan sistem hukum civil law, dan Afrika Selatan dengan sistem hukum mixed/hybrid law telah memenuhi lima elemen kunci penyusunan GAAR menurut Suryani dan Devos (2016) yang meliputi ruang lingkup, purpose test, kekuatan rekonstruksi, GAAR Panel, dan beban pembuktian. Penelitian ini menunjukkan bahwa elemen penyusunan GAAR di tiga negara tersebut memiliki spesifikasi berbeda yang salah satunya disebabkan oleh adanya perbedaan sistem hukum karena berimplikasi langsung pada kewenangan pengadilan dalam menafsirkan kasus GAAR. Namun, dari perbedaan elemen penyusunan GAAR di tiga negara tersebut, dapat diperoleh poin-poin positif yang dapat dipertimbangkan dalam penyusunan GAAR Indonesia dan langkah antisipatif dalam menghadapi kelemahan elemen penyusunan GAAR yang ada. Melalui beberapa penyesuaian dengan kondisi Indonesia dan kesiapan pemerintah dalam penerapan kebijakan, penyusunan GAAR Indonesia diharapkan dapat dilakukan secara selektif dan hati-hati.

Dua elemen lainnya yang diperbandingkan adalah aturan Statutory GAAR dalam hierarki peraturan dan kendala penerapan GAAR di tiga negara. Penelitian ini mendukung penelitian Freedman (2014) yang menyatakan bahwa pada negara berkembang, pencantuman aturan GAAR dalam aturan perpajakan adalah hal yang krusial untuk alasan kepastian hukum. Hal ini ditunjukkan oleh ketiga yuridiksi, yakni pencantuman aturan GAAR dalam aturan pajak penghasilannya. Namun secara spesifik, GAAR Republik Rakyat Tiongkok lebih mewakili kondisi Indonesia karena adanya hierarki aturan Statutory GAAR yang diturunkan hingga ke aturan pelaksana. Sementara itu, penelitian ini juga menunjukkan adanya persamaan kendala penerapan Statutory GAAR di tiga negara, yakni ketidakpastian hukum dan potensi kendala penerapan GAAR di Indonesia yang berkaitan erat dengan kondisi geografis. Kedua hal tersebut berpotensi menjadi masalah besar dalam penerapan GAAR Indonesia sehingga langkah antisipatif perlu dilakukan oleh pemerintah selaku penyusun kebijakan.

Melalui pertimbangan yang didasarkan pada perbandingan lima elemen penyusunan GAAR menurut Suryani dan Devos (2016), aturan Statutory GAAR dalam hierarki peraturan, dan kendala penerapan GAAR di tiga negara dengan sistem hukum berbeda, serta pertimbangan pada sistem GAAR Australia yang dipandang sebagai penerapan GAAR yang menjadi panutan di dunia, penelitian ini menghasilkan rumusan Statutory GAAR yang ideal diterapkan di Indonesia.

Rumusan tersebut dibagi menjadi empat jenis skema, yaitu skema umum, administrasi GAAR, aturan Statutory GAAR dalam hierarki peraturan, dan kendala. Meskipun narasumber dari pihak pembuat kebijakan, praktisi, dan akademisi yang dilibatkan dalam penelitian ini tidak dapat mencerminkan seluruh stakeholder yang berkaitan dengan penyusunan Statutory GAAR sebagai instrumen anti penghindaran pajak, namun diharapkan pembuat kebijakan maupun peneliti selanjutnya dapat memanfaatkan hasil penelitian ini sebagai sarana untuk terus meningkatkan sistem perpajakan di Indonesia terutama dalam upaya anti penghindaran pajak melalui instrumen Statutory GAAR.

DAFTAR PUSTAKA

- Alex, C., Garcia-Bernando, J., Palansky, M., & Mansour, M.B. The state of tax justice in the time of Covid-19. Tax Justice Network. https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_ENGLISH.pdf
- Arianandini, P. W., & Ramantha, I. W. (2018). Pengaruh profitabilitas, leverage, dan kepemilikan institusional pada tax avoidance. E-Jurnal Akuntansi, 22(3), 2088-2116. <https://doi.org/10.24843/EJA.2018.v22.i03.p17>
- Arnold, B. (2008). Essays in honour of John Tiley. Dalam Comparative perspectives on revenue law. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511585951>
- Bappenas. (2005). 750 PMA tak bayar pajak. Perpustakaan Bappenas.
- Braithwaite, V., & Wenzel, M. (2008). Integrating explanations of tax evasion and avoidance. Dalam A. E. Lewis (Penyunting), The Cambridge Handbook (pp. 304-331). Cambridge University Press.
- Cooper, G. (2001). International experience with general anti-avoidance rules. SMU Law Review, 54(1), 83–130. <https://scholar.smu.edu/smulr/vol54/iss1/7>
- Christensen, J., & Murphy, R. (2004). The social irresponsibility of corporate tax avoidance: Taking CSR to the bottom line. Development, 47(3), 37-44. <https://doi.org/10.1057/palgrave.development.1100066>
- Creswell, J. (2014). Research design : Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches. SAGE.
- Ernst & Young. (Februari 2013). GAAR rising. Ernst & Young. <https://www.sataxguide.co.za/wp-content/uploads/2015/03/GAAR-rising-Mapping-tax-enforcement%E2%80%99s-evolution-February-2013.pdf>
- Fionasari, D. (2020). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak pada Perusahaan Pertambangan Di Bursa Efek Indonesia (BEI) Tahun 2016-2018. Jurnal IAKP: Jurnal Inovasi Akuntansi Keuangan & Perpajakan, 1(1), 28.
- Freedman, J. (2014). Designing a general anti-abuse rule : Striking a balance. Asia-Pacific Tax Bulletin, 20(3), 167-173.
- Gamannossi, D., & Rablen, M. D. (2017). Income tax avoidance and evasion: A narrow bracketing approach. Public Finance Review, 45(6), 815-837. <https://doi.org/10.1177/1091142116676362>
- Hardiyanto, I. (2013). Permasalahan transfer pricing dalam undang-undang pajak di Indonesia. Encephale, 53(1), 59-65. <http://dx.doi.org/10.1016/j.encep.2012.03.001>
- Hoffman, W. (1961). The theory of tax planning. The Accounting Review, 36(2), 274-281. <https://www.jstor.org/stable/243232>
- International Fiscal Association. (2018). Cahiers de droit fiscal international: Anti-avoidance measures of general nature and scope-GAAR and other rules. International Fiscal Association.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1919). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. Corporate Governance: Values, Ethics and Leadership, 77-132. <https://doi.org/10.2139/ssrn.94043>

- Kementerian Keuangan Republik Indonesia. (n.d.). Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. Kementerian Keuangan Republik Indonesia. <https://www.kemenkeu.go.id/publikasi/laporan/laporan-keuangan-pemerintah-pusat/>
- Makale, H. (2017). General rule of burden of proof : Comparative analysis of Turkish and German tax law. 7(2), 105-118.
- Nagato, T. (2017). A General Anti-Avoidance Rule (GAAR) and the rule of law. *Public Policy Review*, 13(1), 35-70.
- OECD. (2018). Observatory on the protection of taxpayers' rights general report on the protection of taxpayers' rights. April, 106. https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/OPTR_General-Report.pdf
- Ogazon, L., & Hamzaoui, R. (2015). Common strategies againts tax avoidance: A global overview. Dalam M.Cotrut (Penyunting), *International tax structure in the BEPS era: An analysis of anti-abuse measures* (pp. 3-42). IBFD.
- Onu, D., Oats, L., Kirchler, E., & Hartmann, A. J. (2019). Gaming the system : An investigation of small tax planning, and tax evasion. *MDPI*, 10(46), 1-17. <https://doi.org/10.3390/g10040046>.
- Pejovic, C. (2001). Civil law and common law: Two different paths leading to the same goal. *Victoria University of Wellington Law Review*, 32(3), 817-. <https://doi.org/10.26686/vuwlr.v32i3.5873>
- Prebble. (2010). Does the use of GAAR to combat tax avoidance breach principles of the rule of law? a comparative study. *Victoria University of Wellington Legal Research Paper*, 55(1), 21-46.
- Putra, P., Syah, D., & Sriwedari. (2018). Tax avoidance: Evidence as a proof of agency theory and tax planning. *International Journal of Research & Review*, 5(9), 52-60.
- Putra, P., Syah, D., & Simatupang, B. (2019). Institutional ownership and tax avoidance: A review agency theory. *EAI. AISTSSE 2018*. <https://doi.org/10.4108/eai.18-10-2018.2287316>
- Ratnawati, V., Azhari, S., Freddy, D., & Wahyuni, N. (2018). The impact of institutional ownership and a firm's size on firm value: Tax avoidance as a moderating variable. *Journal of Finance and Banking Review*, 3(1), 1-8. [http://dx.doi.org/10.35609/jfbr.2018.3.1\(1\)](http://dx.doi.org/10.35609/jfbr.2018.3.1(1))
- Ross, S. A. (1973). The economic the theory of agency. *The American Economic Review*, 63(2), 134-139. <https://www.jstor.org/stable/1817064>
- Republik Indonesia. (2008). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Sekretariat Negara.
- Republik Indonesia. (2011). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan. Sekretariat Negara.
- Sandmo, A. (2005). The theory of tax evasion: a restrospective view. *National Tax Journal*, 58(4). <http://dx.doi.org/10.17310/ntj.2005.4.02>
- Satyadini, A.E., Erlangga, R.R., VDKG, Brigitta Steffi. (2019). Who Avoidas Taxes? An Empirical Evidence From The Case of Indonesia. *Scientax*, 1-26.
- Stiglitz, J.E. (1986). The general theory of tax avoidance. *NBER Working Paper*, 1868. <https://doi.org/10.3386/w1868>
- Suryani, N. E., & Devos, K. (2016). The proposed design of an Indonesian general anti-avoidance rule. *World Applied Sciences Journal*, 34(12), 1783-1789. <https://doi.org/10.5829/idosi.wasj.2016.1783.1789>
- United Nations. (2017). *Protecting the Tax Base*. United Nations.
- Van de Vijver, A., Cassimon, D., & Engelen, P. J. (2020). A real option approach to sustainable corporate tax behavior. *Sustainability (Switzerland)*, 12(13), 1-17.
- Waerzeggers, C., & Hillier, C. (2016). Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR) : ensuring that a GAAR achieves its purpose. *Tax Law IMF Technival Note*, 01.
- Wahyudi, U., & Prawestri, H. P. (2006). Implikasi struktur kepemilikan terhadap nilai perusahaan: dengan keputusan keuangan sebagai variabel intervening. *Simposium Nasional Akuntansi (SNA) IX Padang*. Padang.

Wang, F., Xu, S., Sun, J., & Cullinan, C. P. (2020). Corporate tax avoidance: a literature review and research agenda. *Journal of Economic Surveys*, 34(4), 793-811. <https://doi.org/10.1111/joes.12347>

Wijaya, S., & Kusumaningtyas, D. S. (2020). Analyzing and formulating a statutory General Anti-Avoidance Rule (GAAR) in Indonesia. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 15(1), 35-48. <http://dx.doi.org/10.24843/JIAB.2020.v15.i01.p04>