

## Urgensi Legalitas Gaar dan Saar sebagai Instrumen Preventif Penghindaran Pajak di Indonesia

**Meline Gerarita Sitompul**

Politeknik Pertanian Negeri Pangkajene Kepulauan

### ABSTRAK

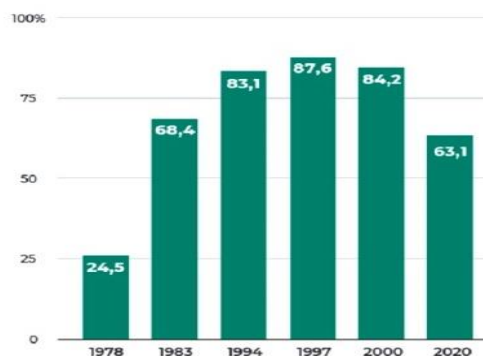
Sekitar 80% sumber penerimaan negara, khususnya Indonesia ialah berasal dari pajak yang dipergunakan untuk membiayai pengeluaran umum negara yang tentunya untuk mensejahterakan rakyat Indonesia. Pada tahun 2020, berdasarkan Tax Justice Network, Indonesia diperkirakan mengalami kerugian sekitar Rp. 69,34 triliun akibat penghindaran pajak. Tentu adanya praktik penghindaran pajak telah diikuti pula dengan adanya ketentuan anti penghindaran pajak. Mayoritas negara-negara di dunia telah melengkapi sistem pajak domestik dengan ketentuan anti penghindaran pajak yang bersifat khusus dan umum. Penelitian ini mencoba untuk membahas mengenai urgensi dari Specific Anti Avoidance Rules (SAAR) dan General Anti Avoidance Rules (GAAR) sebagai instrumen preventif penghindaran pajak di Indonesia, dimana skema yang muncul akan penghindaran pajak juga semakin kompleks. Sifat penelitian ini adalah deskriptif analitis, melalui penelitian dogmatik. Di kemudian hari, pembahasan terkait SAAR dan GAAR ini diharapkan dapat mengakomodasi keterbatasan informasi terkait dengan skema penghindaran pajak yang tidak dapat diketahui secara pasti. SAAR terdapat dalam Pasal 18 ayat (2) UU Pajak Penghasilan, Peraturan Menteri Keuangan nomor 107/PMK.03/2017 dan Peraturan Menteri Keuangan nomor 93/PMK.03/2019. Sedangkan dalam penjelasan Pasal 18 UU No 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, dinyatakan bahwa pemerintah berwenang mencegah praktik penghindaran pajak sebagai upaya yang dilakukan wajib pajak untuk mengurangi, menghindari, atau menunda pembayaran pajak yang seharusnya terutang yang bertentangan dengan maksud dan tujuan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Namun masih kurang eksplisit terkait ruang lingkup GAAR.

**Kata Kunci:** SAAR, GAAR, Pajak, KUP, PPH

### PENDAHULUAN

Salah satu yang menjadi sumber utama pendapatan negara, khususnya Indonesia ialah pajak yaitu sekitar 80%. Semua penerimaan negara yang berasal dari pajak akan dipergunakan untuk membiayai pengeluaran umum negara yang tentunya demi mensejahterakan dan memakmurkan rakyat Indonesia. Jika wajib pajak sadar akan kewajibannya untuk taat dalam membayar pajak, tentulah akan sejalan dengan penerimaan negara

atas pajak yang akan terus meningkat dan bukan malah berkurang, karena wajib pajak tentulah bertambah pula.



SUMBER: KEMENKEU, BPS, BERITASATU RESEARCH

Gambar 1. Kontribusi Penerimaan Pajak terhadap Pendapatan Negara Indonesia

Sejak 1 April 2022, berlaku penyesuaian tarif Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dari 10% menjadi 11 % yang tertuang dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan No, 7 Tahun 2021. Penyesuaian tarif PPN ini merupakan upaya dalam mengoptimalkan penerimaan pajak terhadap PDB.

Berdasarkan Undang - Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Pasal Umum Perpajakan, Pasal 1 angka 1, pajak merupakan kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara dan sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Hal ini jelas mengatakan bahwa pajak merupakan sumber pendapatan bagi negara. Namun, bagi perusahaan, pajak dikategorikan sebagai beban yang akan dikurangi dari laba bersih perusahaan. Dalam hal ini terlihat bahwa terdapat perbedaan kepentingan yang bertolak belakang.

Sistem perpajakan di Indonesia menganut *self assessment system*, yakni wajib pajak memiliki wewenang dan tanggung jawab untuk menghitung, membayar dan melaporkan pajak sendiri. Pemerintah memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk mempertanggungjawabkan sendiri jumlah pajak yang terutang.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Mohammad Yusuf Ismail, Analisis Determinan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) di Sumatera Utara, Tesis Pascasarjana USU, hlm. 30.

Dalam perpajakan, dikenal adanya praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh wajib pajak untuk meminimalkan atau bahkan menghapus sama sekali beban pajak dengan memanfaatkan adanya peluang dalam kebijakan dan peraturan perpajakan. Beberapa pendapat ahli pajak menyatakan bahwa skema ini tidak melanggar ketentuan dari perpajakan yang berlaku, karena masih berada dalam koridor hukum, namun bertentangan dengan maksud dari pembuat undang-undang (*intention of parliament*).<sup>2</sup>

OECD<sup>3</sup> menyatakan *tax avoidance* merupakan usaha wajib pajak mengurangi pajak yang terutang, meski tindakan ini bisa jadi tidak melanggar hukum (*the letter of law*), namun sebenarnya bertentangan dengan tujuan dibuatnya peraturan perpajakan (*the spirit of law*).

Laporan *Tax Justice Network*<sup>4</sup> mengungkapkan adanya dugaan praktik *tax avoidance* di Indonesia yang menyebabkan kerugian pada tahun 2020 hingga Rp. 68,7 triliun yang dikategorikan sebagai penghindaran pajak korporasi di Indonesia, yang dilakukan oleh perusahaan multinasional dengan mengalihkan laba usahanya ke anak usaha di negara surga pajak.

Terkait dengan ketentuan penghindaran pajak, secara umum dikenal dan dapat dibagi menjadi

---

<sup>2</sup> Pengertian *tax avoidance* oleh James Kessler, pada Kamus Pajak oleh Asosiasi Tax Center Perguruan Tinggi Seluruh Indonesia (ATPETSU).

<sup>3</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development dalam <https://atpetsi.or.id/memahami-arti-tax-avoidance>

<sup>4</sup> The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of Covid-19, 2020, pg. 30.

dua jenis yaitu, *Specific Anti Avoidance Rules* (SAAR) dan *General Anti Avoidance Rules* (GAAR). Pada akhir tahun 2021, pemerintah Indonesia memperkenalkan ketentuan anti penghindaran pajak berupa *General Anti Avoidance Rule* (GAAR). GAAR dapat diartikan sebagai suatu ketentuan anti penghindaran pajak yang bersifat umum atau tidak dibatasi pada subjek atau objek tertentu.

Di Indonesia sebelumnya sudah memiliki ketentuan anti penghindaran yang bersifat spesifik, yakni *Spesific Anti Avoidance Rule* (SAAR), yang merupakan suatu ketentuan anti penghindaran pajak atas transaksi perpajakan internasional, yakni dalam *transfer pricing, treaty shopping, thin capitalization*, dan *controlled foreign corporation*.

GAAR diharapkan dapat menysasar pada suatu skema yang melibatkan transaksi yang secara umum tidak akan dilakukan, selain hanya untuk alasan manfaat pajak bagi wajib pajak.<sup>5</sup> Berdasarkan latar belakang diatas, penelitian ini akan terbatas pada bagaimana urgensi GAAR dan SAAR sebagai instrument preventif penghindaran pajak di Indonesia.

## METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang dilakukan ialah penelitian hukum normatif, yaitu suatu prosedur penelitian ilmiah untuk menemukan kebenaran berdasarkan logika keilmuan dari sisi normatifnya. Penelitian normatif adalah suatu

---

<sup>5</sup> Awwaliatul Mukarromah. 2021. Memahami Ketentuan Anti Penghindaran Pajak. DDTC Fiscal Research, <https://news.ddtc.co.id/seperti-apa-konsep-dan-aplikasi-gaar-30949>, diakses pada 14 Mei 2022

proses menemukan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum, guna menjawab isu hukum yang dihadapi. Penelitian hukum normatif ini dilakukan untuk menghasilkan argumentasi, teori atau konsep baru sebagai preskripsi dalam menyelesaikan masalah yang dihadapi.<sup>6</sup>

Langkah awal yang dilakukan dalam penelitian normatif ini adalah dengan melakukan penelitian terhadap peraturan perundang-undangan khususnya Naskah Akademik RUU Tentang Perubahan Kelima atas UU No 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, dilakukan melalui studi kepustakaan yakni dengan mempelajari sumber-sumber atau bahan tulis yang dapat dijadikan sebagai bahan dalam penulisan penelitian ini.

Analisis bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menggunakan metode deskriptif, yaitu metode yang memusatkan dan fokus pada penguraian permasalahan, pemaparan, penafsiran, dan juga analisa sehingga diharapkan akan menghasilkan kesimpulan berdasarkan bahan-bahan hukum yang dapat dipertanggungjawabkan.

## PEMBAHASAN

### 1. SAAR

*Special Anti Avoidance Rules* atau *Specific Anti Avoidance Rules* merupakan ketentuan anti penghindaran pajak untuk mencegah transaksi yang dilakukan

---

<sup>6</sup> Peter Mahmud Marzuki, Penelitian Hukum, Edisi I, Cetakan 7, hlm. 35.

oleh wajib pajak dengan tujuan penghindaran atau tidak mencakup substansi bisnis. Instrumen pencegahan ini sudah dipakai oleh 43 negara di dunia dan di rekomendasikan oleh *Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)/G20, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan*.<sup>7</sup>

Pasal 18 Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dapat dijadikan dasar untuk penetapan SAAR, yang menyatakan:

- (1) Menteri Keuangan berwenang mengeluarkan keputusan mengenai besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan untuk keperluan penghitungan pajak berdasarkan Undang-undang ini.
- (2) Menteri Keuangan berwenang menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek, dengan ketentuan sebagai berikut: a. besarnya penyertaan modal Wajib Pajak dalam negeri tersebut paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor; atau b. secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki penyertaan modal paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor.
- (3) Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan

dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.

Adapun peraturan terkait dengan SAAR dalam pasal 18 UU PPh, antara lain:

- a. Pasal 2 UU No. 11/1994 (UU PPN) yang di antaranya mengatur hubungan istimewa.
- b. Peraturan Pemerintah No. 74/2011 (khususnya Pasal 10) yang di antaranya mengatur dokumen lain berupa dokumen dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajiban dan kelaziman usaha.
- c. Peraturan Menkeu No. 213/PMK.03/2016, yang di antaranya mengatur Dokumen Penentuan Harga Transfer berupa: dokumen induk, dokumen lokal; dan/atau laporan per negara.
- d. Peraturan Dirjen Pajak No. Per-43/PJ/2010 juncto Per-32/PJ/2011 tentang Penerapan prinsip kewajiban dan kelaziman usaha dalam transaksi antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
- e. Peraturan Dirjen Pajak No. Per-22/PJ/2013 tentang Pedoman

---

<sup>7</sup> Beleid Anti Penghindaran Pajak Diperluas. *Harian Bisnis Indonesia*. <https://www.sfconsulting.co.id/sf/?mod=berita&page=show&stat=&id=17358&q=&hlm=5>, diakses 14 Mei 2022

pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa

- f. Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-50/PJ/2013 tentang Petunjuk teknis pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa.

Di Indonesia, UU No. 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas UU No. 7/1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh) hanya mengakomodasi *Special Anti Avoidance Rules* (SAAR) sebagai salah satu upaya pencegahan praktik penghindaran pajak.

Instrumen SAAR di terapkan di Indonesia sebagai anti penghindaran pajak yang bersifat khusus melalui pembatasan bunga, penundaan pembayaran dividen, transfer mispricing, dan penggunaan *special purpose company* di negara bebas pajak. Misalnya, *transfer pricing* agar mencegah praktik manipulasi harga transfer dengan para pihak yang memiliki hubungan istimewa, penundaan pembayaran dividen yang menunda pengakuan penghasilan yang modalnya berasal dari luar negeri.

## 2. GAAR

*General Anti Avoidance Rules* (GAAR) didefinisikan sebagai ketentuan anti penghindaran pajak yang sifatnya umum atau tidak dibatasi dari subjek atau objek tertentu. Dalam hal ini, GAAR menargetkan pada skema yang melibatkan suatu transaksi yang secara umum tidak akan dilakukan selain untuk alasan manfaat pajak bagi wajib pajak. GAAR dimaksudkan agar dapat berlaku untuk seluruh jenis transaksi ataupun skema yang ada meski skema tersebut tidak ada kaitannya dengan bisnis.

*General Anti Avoidance Rules* merupakan ketentuan yang menjadi pilihan terakhir bagi otoritas pajak untuk menghentikan praktik *unacceptable tax avoidance*<sup>8</sup> yang seharusnya mematuhi persyaratan dan interpretasi undang-undang pajak. Karena GAAR memberikan kewenangan kepada pemegang otoritas pajak untuk dapat membatalkan ataupun mengoreksi jika suatu transaksi tidak memiliki kaitan dengan ekonomi atau hanya karena dilakukan demi mendapatkan keuntungan pajak.

Meskipun banyak macamnya dan bervariasi, GAAR dapat dibagi menjadi empat tipe, yaitu:<sup>9</sup>

- a. Aturan yang mengidentifikasi satu atau beberapa transaksi yang berikaitan dengan tujuan atau dampak untuk mendapatkan manfaat pajak dan yang memungkinkan pemeriksaan ulang atas kewajiban pajak berdasarkan transaksi hipotetis, bukan alternatif yang paling efisien dari sisi pajak.
- b. Aturan yang mengharuskan interpretasi hukum pajak berdasarkan substansi ekonomi (*economic substance*) dan memungkinkan pemeriksaan ulang kewajiban pajak berdasarkan transaksi legal hipotetis yang menggambarkan substansi ekonominya.
- c. Aturan yang dikembangkan di ranah pengadilan berdasarkan doktrin yang luas
- d. Aturan yang menargetkan transaksi yang menyimpang dan

<sup>8</sup> Waerzeggers & Hillier (Tax Law IMF Technical Note: Introducing A GAAR, 2016)

<sup>9</sup> Prianto Budi Saptono. Kupas Tuntas Anti-Avoidance Rules: SAAR di Pasal 18 UU PPh vs. GAAR di RUU KUP 2021.hlm 37

bertentangan dengan hukum pajak.

### 3. URGENSI SAAR DAN GAAR SEBAGAI INSTRUMEN PREVENTIF di INDONESIA

Di banyak negara, hingga 2020, lebih dari 120 negara mulai menerapkan regulasi terkait GAAR, yang ditujukan untuk melawan penghindaran pajak atas pajak penghasilan, meski penghindaran pajak dapat pula dilakukan terhadap pajak lainnya, seperti pajak pertambahan nilai. GAAR tidak dibatasi atas suatu transaksi tertentu, sehingga dapat mencakup setiap perencanaan yang memiliki tujuan untuk menghindari pajak. Jika terdapat transaksi tertentu yang tidak terkategori dalam ruang lingkup SAAR, maka penggunaan GAAR sangat diperlukan.

Berdasarkan data internal dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP) selama tahun 2014 s.d. 2020, dikemukakan bahwa Direktorat Jenderal Pajak mengalami kesulitan menangani kasus-kasus penghindaran pajak agresif. Sekalipun DJP berupaya untuk melakukan penanganan dengan perangkat hukum yang tersedia, jumlah pajak yang dipertahankan belum mencapai angka yang menggembirakan.<sup>10</sup>

Tabel 1. Kasus Penghindaran Pajak Berdasarkan Putusan Pengadilan

Jenis Kasus Penghindaran	Nilai					
	Sebelum Putusan Pengadilan IDR	Setelah Putusan Pengadilan IDR	Sebelum Putusan Pengadilan USD	Setelah Putusan Pengadilan USD	Sebelum Putusan Pengadilan Total (IDR)	Setelah Putusan Pengadilan Total (IDR)
Skema Pengalihan Participating Interest	1.543.138.649.038	-	266.022.908	132.490.301	5.389.962.903.376	1.915.875.995.441
Beneficial Owner Abuse	745.887.390.872	459.540.667.902	(97.065)	(93.198)	744.483.782.440	458.192.978.123
Treaty Abuse	47.901.257.589	2.025.976.744			47.901.257.589	2.025.976.744
				Total	6.182.347.943.404	2.376.094.950.308
				Nilai Potensi Pajak yang hilang	3.806.252.993.096	
				Persentase nilai yang hilang	61,57%	

<sup>10</sup> Prianto Budi Saptano. Op. Cit. hlm 8.

Sumber: Naskah Akademik RUU KUP 2021 (Kemenkeu, 2021)

Menurut Brotodihardjo, yang dikutip oleh Prianto Budi Saptano dalam webinar terkait “Kupas Tuntas Anti Avoidance Rules”, bahwa terlepas dari kesadaran warga negara dan solidaritas nasional serta kewajiban warga negara akan negara terkait dengan pajak, sebagian besar masyarakat tidak akan suka membayar pajak.<sup>11</sup> Brotodihardjo menambahkan bahwa jika ada kesempatan sedikit saja, pada umumnya mereka cenderung meloloskan diri dari setiap pajak.

Terdapat dua jenis perlawanan pajak yang terdapat dalam buku Pengantar Ilmu Hukum Pajak yang dikemukakan Brotodihardjo, yaitu:<sup>12</sup>

a. Perlawanan Pasif

Meliputi hambatan yang mempersukar pemungutan pajak yang erat hubungannya dengan struktur ekonomi dari suatu negara, perkembangan intelektual dan moral penduduk, serta sistem dan cara pemungutan pajak itu sendiri.

b. Perlawanan Aktif

Meliputi segala usaha dan perbuatan yang secara langsung ditujukan kepada seorang fiscus dan bertujuan untuk menghindari pajak. Perlawanan aktif meliputi penghindaran dari pajak, pengelakan pajak, dan melalaikan pajak.

UU No. 36 tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas UU No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh) selama ini. Selama ini, UU No. 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas UU No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh) hanya

<sup>11</sup> R.Santoso Brotodihardjo. 1993. Ilmu Hukum Pajak, hlm 11.

<sup>12</sup> Ibid.

mengakomodasi Special Anti Avoidance Rules (SAAR) sebagai salah satu upaya pencegahan praktik penghindaran pajak mengakomodasi Special Anti Avoidance Rules (SAAR) sebagai salah satu upaya pencegahan praktik penghindaran pajak.

Penerapan SAAR di Indonesia melalui pembatasan pembebanan bunga (*thin cap*), penundaan pembayaran dividen (*controlled foreign company/CFC*), *transfer mispricing*, dan penggunaan negara bebas pajak.

Dan untuk penerapan GAAR tertuang di dalam Rancangan UU tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (RUU KUP), yang kemudian di sahkan dalam UU No 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Dalam yuridiksi perpajakan, risiko penghindaran pajak telah diantisipasi melalui Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda atau disebut *tax treaty*. Namun penghindaran pajak berganda masih memiliki celah, yakni penyelundupan pajak, di mana pada umumnya, wajib pajak memiliki kecenderungan melakukan berbagai upaya untuk mengurangi beban pajak agar penghasilan bersih yang diperoleh dari transaksi di tingkat internasional menjadi lebih besar.

Dalam naskah akademik, RUU KUP disebutkan bahwa aturan umum anti penghindaran pajak (General Anti Avoidance Rule/GAAR), merupakan instrumen yang digunakan untuk mencegah dan/atau melawan praktik penghindaran pajak, dimaksudkan untuk mempengaruhi kemampuan Wajib Pajak untuk menikmati manfaat pajak melalui skema

artifisial.<sup>13</sup> Maka dari itu GAAR dijadikan sebagai alat kebijakan yang dimiliki oleh otoritas pajak yang akan mempengaruhi elastisitas penghasilan kena pajak dan efisiensi dari sistem perpajakan.

Adanya peraturan dan implementasi GAAR yang kuat diharapkan akan mengurangi elastisitas penghasilan kena pajak karena akan mempersulit perilaku wajib pajak dalam memanfaatkan celah dalam peraturan pajak untuk menghindari pajak. Serta sebaliknya, wajib pajak akan lebih mudah dalam menghindari pajak apabila aturan GAAR lemah.

## KESIMPULAN

Pada praktiknya, skema SAAR dinilai belum sempurna untuk dapat mencegah seluruh skema penghindaran pajak karena ketentuan tersebut hanya berlaku pada beberapa penerapan tertentu sehingga masih dapat ditemukan celah untuk skema penghindaran pajak yang makin kompleks. Dalam Penjelasan Pasal 18 UU No 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, dinyatakan bahwa pemerintah berwenang mencegah praktik penghindaran pajak sebagai upaya yang dilakukan wajib pajak untuk mengurangi, menghindari, atau menunda pembayaran pajak yang seharusnya terutang yang bertentangan dengan maksud dan tujuan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Salah satu cara penghindaran pajak adalah dengan melakukan transaksi yang tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya yang bertentangan dengan prinsip *substance over form*,

---

<sup>13</sup> David A. Weisbach. An economic analysis of anti- tax- avoidance doctrines. *American Law and Economics Review*, 4(1), 2002, hlm. 88

yaitu pengakuan substansi ekonomi di atas bentuk formalnya.

GAAR dinilai dan diharapkan dapat menjadi solusi dari terbatasnya kewenangan otoritas pajak dalam membendung kecurangan transaksi. Dengan adanya SAAR dan ditambah dengan GAAR, otoritas pajak memiliki kewenangan untuk mengoreksi transaksi. Pemeriksaan dilakukan terhadap transaksi yang tidak memiliki substansi ekonomi atau dilakukan untuk yang hanya mendapatkan keuntungan pajak. Singkatnya, GAAR mengatur ketentuan yang belum diakomodasi dalam SAAR.

#### **SARAN**

Upaya yang dapat dilakukan pemerintah terkait penghindaran pajak, mungkin dapat mengkaji ulang atau lebih membahas secara detail tentang peraturan hubungan istimewa pada Pasal 18 UU PPh sehingga SAAR dapat terindikasi. Kemudian dintegrasikan dengan GAAR, untuk mengantisipasi praktik penghindaran pajak secara umum, sehingga perlu ada peraturan ataupun ketentuan yang khusus pula. Kemudian dapat melengkapi, menyempurnakan, dan memperkuat ketentuan antipenghindaran pajak di Indonesia khususnya GAAR agar semakin jelas dan dapat menjadi kepastian hukum sehingga otoritas pajak dapat mengidentifikasi motif bisnis.

#### **DAFTAR KEPUSTAKAAN**

##### **Undang-Undang**

Republik Indonesia. Undang-Undang No 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan

Republik Indonesia. Undang-Undang No 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan

Republik Indonesia. Peraturan Menteri Keuangan No 93/PMK.03/2019 tentang PERUBAHAN ATAS PERATURAN Menteri Keuangan Nomor 107 /Pmk.03/2017 Tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Dan Dasar Penghitungannya Oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha Di Luar Negeri Selain Badan Usaha Yang Menjual Sahamnya Di Bursa Efek

Kementerian Keuangan RI. 2021. Naskah Akademik. Rancangan Undang-Undang Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan

##### **BUKU**

Brotodihardjo, Santoso R. 1993. Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Refika Aditama, Bandung.

David A. Weisbach. 2002. An economic analysis of anti-tax-avoidance doctrines. *American Law and Economics Review*, 4(1).

Marzuki, Peter Mahmud. 2009. Penelitian Hukum, Edisi I, Kencana Prenada Media Group, Jakarta.



Salim, Erlies Septiana Nurbani. 2014. Perbandingan Hukum Perdata Comparative Civil Law, Rajawali Pers, Jakarta.

Tax Justice Network. 2020. The State of Tax Justice 2020: Tax Justice in the time of Covid-19. United Kingdom.

#### **KARYA ILMIAH/PUBLIKASI**

Mohammad Ismail Yusuf. 2011. Analisis Determinan Pajak Pertambahan Nilai di Sumatera Utara. Tesis Sekolah Pascasarjana. Universitas Sumatera Utara.

Saptono, Prianto Budi. 2021. Kupas Tuntas Anti-Avoidance Rules: SAAR di Pasal 18 UU PPh vs GAAR di RUU KUP 2021. Webinar Pratama-Kreston Tax Research Institute.

Waerzeggers & Hillier. 2016. Tax Law IMF Technical Note: Introducing A GAAR.

#### **INTERNET**

Awwaliatul Mukarromah. 2021. Seperti Apa Konsep dan Aplikasi GAAR. DDTC Fiscal Research, <https://news.ddtc.co.id/seperti-apa-konsep-dan-aplikasi-gaar-30949>, diakses pada 14 Mei 2022

Kamus Pajak. 2016. Asosiasi Tax Center Perguruan Tinggi Seluruh Indonesia (ATPETS!). <https://atpetsi.or.id/memahami-arti-tax-avoidance>, Diakses pada 27 Mei 2022