

Tax Avoidance Dan Kebijakan Pencegahannya Dalam Hukum Formal Perpajakan

Prita Anindya

¹ Fakultas Hukum, Magister Hukum Ekonomi, Universitas Indonesia, prita.anindya@gmail.com**ABSTRACT**

This research delves into the intricate issue of tax avoidance, examining its profound impact on government revenue. Tax manipulations undertaken by taxpayers, even within the legal framework, often exploit loopholes in tax regulations to minimize their tax liabilities, creating a perpetual tug-of-war between taxpayers seeking to reduce their tax burden and governments aiming to maximize revenue for public services. This paper analyses this dynamic, focusing on government efforts to restrict the reach of tax avoidance practices while providing taxpayers with legal certainty. The study also examines different regularly used tax avoidance strategies, along with the consequences of policies the Indonesian government has enacted and is currently implementing. Employing a normative legal research methodology, this study conducts a comprehensive literature review of books, scientific articles, and both national and international journals related to tax avoidance practices and policies in Indonesia. The findings of this study highlight the complex interplay between tax laws, taxpayer behavior, and government policies. It underscores the need for a balanced approach to tax policy that promotes both tax compliance and economic growth. By examining the effectiveness of current anti-avoidance measures and identifying potential areas for improvement, this research offers valuable insights for policymakers, tax administrators, and researchers alike. Furthermore, this study contributes to the development of more effective and equitable tax policies also to raise awareness of the importance of tax compliance.

MANUSCRIPT INFO**Manuscript History:****Received:**

October 30, 2024

Accepted:

April 13, 2025

Corresponding Author:

Prita Anindya,

prita.anindya@gmail.com**Keywords:**

Tax Avoidance; Tax Planning;
Thin Capitalization; Transfer
Pricing



Widya Yuridika: Jurnal
Hukum is Licensed under a
Creative Commons
Attribution-ShareAlike 4.0
International License

Cite this paper

Anindya, P. (2025). Tax Avoidance Dan Kebijakan Pencegahannya Dalam Hukum Formal Perpajakan. Widya Yuridika: Jurnal Hukum, 8(2).

Layout Version:

v.7.2024

PENDAHULUAN

Salah satu fungsi utama negara adalah memberikan pelayanan publik yang bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan umum masyarakat.¹ Kesejahteraan umum yang optimal, dapat dicapai melalui usaha yang berkelanjutan dengan pelaksanaan pembangunan. Salah satu upaya pemerintah dalam rangka mencapai tujuan negara dalam membiayai pembangunan dan kestabilan perekonomian nasional yaitu dengan mencari sumber dana melalui kekayaan alam negara dan pajak.²

Pajak merupakan pungutan wajib negara yang dibebankan kepada setiap warga negara atau badan hukum, yang pelaksanaannya bersifat imperatif, yang pengenaannya

¹ Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945, Par. 4

² M. Foruq S, (2018). Hukum Pajak Di Indonesia : Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan Di Bidang Perpajakan, (Jakarta: Kencana). 1.

harus diatur oleh undang-undang.³ Selama periode 2021 hingga 2023, pajak telah menjadi kontributor utama dalam APBN, dengan kontribusi rata-rata hampir 80% terhadap total pendapatan negara di tahun 2021, dan lebih dari 80% di tahun 2022 dan 2023.⁴ Alasan lain pajak dianggap sangat penting adalah bahwa selain sebagai kewajiban dan bentuk tanggung jawab masyarakat terhadap negaranya tetapi pajak juga sebagai bentuk berpartisipasi aktif warga negara dalam pembangunan nasional. Pendapatan yang berasal dari hasil pajak dialokasikan untuk mendanai berbagai program pembangunan guna meningkatkan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian, pajak tidak hanya menjadi beban, namun juga menjadi investasi bagi masa depan bangsa. Disamping itu, adanya ketentuan perundang-undangan yang mengatur pembagian hasil pajak kepada pemerintah daerah, khususnya pajak penghasilan dan pajak bumi dan bangunan, tidak hanya memperkuat komitmen negara dalam memberikan manfaat langsung kepada wajib pajak, namun juga memperkuat peran pemerintah daerah dalam meningkatkan kesejahteraan warganya melalui peningkatan kualitas pelayanan publik.⁵ Dalam konteks global, penerimaan dari sektor pajak sangat penting bagi pemerintah guna memperkuat kemampuan mempertahankan diri dan mengambil keuntungan dari globalisasi ekonomi.⁶

Indonesia telah beberapa kali mengalami perubahan sistem pemungutan pajak sejak tahun 1984. semula sistem perpajakan Indonesia mengadopsi pendekatan *government assessment*, dimana besaran pajak yang harus disisihkan dari pendapatan setiap wajib pajak, sepenuhnya ditentukan oleh fiskus. Namun, seiring dengan perkembangan zaman, Indonesia kemudian beralih kepada sistem *self-assessment* yang memberi keleluasaan bagi wajib pajak menentukan besaran pajak terutanganya dan melaporkannya melalui penyampaian Surat Pemberitahuan (SPT).⁷ Ketaatan wajib pajak secara sukarela memenuhi kewajiban pajaknya menjadi pilar fundamental dalam sistem *self-assessment*. Namun, paradoksnya, unsur sukarela yang menjadi kekuatan utama sistem ini juga menjadi titik rawan terjadinya ketidakpatuhan, sehingga berpotensi menghambat keberhasilan penerapan sistem *self-assessment* secara optimal, karena keberhasilan pemungutannya bergantung pada tingkat kesukarelaan wajib pajak dalam melaksanakan kewajibannya.⁸

Kelancaran pelaksanaan program pembangunan dan layanan publik membutuhkan dukungan dari penerimaan negara yang optimal. Oleh karena itu penerimaan negara selalu diupayakan agar tercapai maksimal, salah satunya penerimaan dari sektor pajak. Di sisi lain, kewajiban perpajakan bagi wajib pajak seringkali dipandang sebagai beban, mengingat pajak yang dikenakan atas penghasilan dapat mengurangi pendapatan / laba perusahaan dan pada gilirannya, dapat dianggap menghambat kegiatan investasi dan ekspansi bisnis.⁹ Pajak akan mengurangi laba setelah pajak (*after tax profits*), tingkat pengembalian (*rate of returns*), dan arus kas (*cash flows*). Atas dasar inilah, tidak sedikit wajib pajak yang berusaha meminimalisir beban pajaknya.¹⁰ Selain itu, ketidakpercayaan masyarakat terhadap otoritas pajak semakin menguat akibat berbagai kasus korupsi dan penyelewengan pajak yang melibatkan pejabat pajak. Kasus korupsi yang melibatkan otoritas pajak tidak hanya merugikan negara, tetapi juga mengikis kepercayaan publik terhadap integritas sistem

³ Indonesia, Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009, Lembaran Negara Republik Indonesia (LNRI) Tahun 2009 Nomor 62, dan Tambahan Lembaran Negara (TLN) Nomor 4999. Pasal 1 angka 1.

⁴ *Dihitung berdasarkan tabel pada website Badan Pusat Statistik, "Realisasi Pendapatan Negara (Milyar Rupiah), 2021-2023"* bps.go.id. diakses pada <https://www.bps.go.id/indicator/13/1070/1/realisasi-pendapatan-negara.html>. Diakses tanggal 20 Oktober 2023

⁵ Arafat, Yasser, dkk. (2021) Buku Ajar Hukum Pajak, (Malang : Literasi Nusantara) 1-4.

⁶ Ismail, Tjip. (2010), *Peradilan Pajak dan Kepastian Hukum di tengah Globalisasi Ekonomi*, Jurnal Hukum IUS QUIA IUSTUM. Vol 17 No. 2, hal. 276.

⁷ Ismail, Tjip, Ibid, hal. 91-92.

⁸ Ismail, Tjip, *Ibid*. hlm 288

⁹ Suandy, Erly. (2008), *Perencanaan Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat (Edisi ke-4), hlm 5.

¹⁰ Suandy, Erly, *Ibid.*, hlm 6

perpajakan. Selain itu, anggapan bahwa biaya kepatuhan pajak sangat tinggi, terutama dengan besaran pajak yang harus ditanggung, juga menjadi penghambat.¹¹

Tax avoidance merupakan tindakan dalam koridor hukum, oleh subjek pajak, baikperorangan maupun badan hukum, untuk menekan beban pajak terutang.¹² Tindakan ini sebenarnya merupakan suatu strategi meminimalisir beban pajak dengan memanfaatkan ruang lingkup yang belum diatur secara tegas dalam peraturan perpajakan, dengan catatan tidak melanggar ketentuan hukum yang berlaku.¹³ Di sisi lain praktik *tax avoidance* dikatakan ilegal apabila wajib pajak sengaja melakukan suatu transaksi dengan tujuan menghindari pajak dan dilakukan dengan menabrak ketentuan pajak yang berlaku.¹⁴

Praktek *tax avoidance* baik yang dilakukan secara legal maupun ilegal, memiliki dampak kepada penerimaan negara. Dengan adanya praktek *tax avoidance*, penerimaan negara dari sektor pajak menjadi tidak maksimal, sehingga Pemerintah tidak menghendaki adanya *tax avoidance*.¹⁵ walaupun tidak melanggar ketentuan hukum dengan memanfaatkan kekosongan hukum, namun karena berdampak tidak baik terhadap penerimaan negara, pemerintah / otoritas pajak perlu mengantisipasi celah-celah kebijakan yang ada, demi menjaga keadilan dan optimalisasi penerimaan negara, serta mencegah tindakan yang dapat merugikan keuangan negara. Adanya perbedaan sudut pandang antara wajib pajak dengan kepentingan Pemerintah dalam mengoptimalkan penerimaan negara ini, tentunya membuat masing-masing pihak akan saling berupaya memenuhi kepentingannya masing-masing.

Berangkat dari hal tersebut di atas, untuk lebih memberikan pemahaman akan kepastian hukum dalam melaksanakan perencanaan pajaknya agar tidak terjebak dengan praktek penghindaran pajak yang ilegal, serta mengetahui strategi serta pengaturan kebijakan penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang diberlakukan oleh Pemerintah Indonesia kepada para wajib pajak, serta sanksi yang dapat dikenakan bagi pelaku penghindaran pajak dalam peraturan perundang-undangan indonesia, maka penelitian dengan topik hukum formal Perpajakan berjudul "*Penghindaran Pajak (Tax Avoidance) Dan Kebijakan Pencegahannya Dalam Hukum Formal Perpajakan Di Indonesia*" disusun agar dapat memberikan pencerahan atas hal dimaksud.

METODE

Penelitian ini merupakan penelitian yuridis normatif, yang dilakukan dengan mengkaji bahan pustaka atau disebut juga sebagai penelitian kepustakaan. Penelitian ini menggali informasi dari berbagai literatur, seperti buku, artikel ilmiah, jurnal baik nasional maupun internasional yang terkait praktik dan kebijakan terkait *tax avoidance* di Indonesia.

Tipologi penelitian ini adalah deskriptif-analitis yang memberikan penjelasan atas suatu gejala yang terjadi mengenai praktek penghindaran pajak / *Tax Avoidance* di Indonesia serta bagaimana kebijakan yang dilakukan oleh Pemerintah dalam menindaklanjutinya. Berdasarkan tujuannya, penelitian ini merupakan penelitian *problem identification*, yang mengelompokan / mengklasifikasikan pokok bahasan dalam penelitian ini sehingga memudahkan dalam proses analisis dan pengambilan kesimpulan.

¹¹ Saputri, Berliana Ayu. (2024). Strategi Pemerintah Terhadap Pajak di Indonesia, Widya Yuridika:Jurnal Hukum, 7(1), 25.

¹² Jusman, J., & Nosita, F. (2020). Pengaruh corporate governance, capital intensity dan profitabilitas terhadap tax avoidance pada sektor pertambangan. Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi, 20(2), 697–704. Diakses pada <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.33087/jiubj.v20i2.997>, tanggal 20 Oktober 2023

¹³ Brown, K. B. (2011). A comparative look at regulation of corporate tax avoidance. Springer Science & Business Media. 12.

¹⁴ Zain, (2008). Manajemen Perpajakan. Edisi ke-3. Salemba Empat. Jakarta. Hlm.49.

¹⁵ Mahdiana, M. Q., & Amin, M. N. (2020). Pengaruh profitabilitas, leverage, ukuran perusahaan, dan sales growth terhadap tax avoidance. Jurnal Akuntansi Trisakti, 7(1), hlm. 127–138. Diakses pada <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.25105/jat.v7i1.6289>, tanggal 20 Oktober 2023

Penelitian ini menggunakan data sekunder berupa hasil studi pustaka dari buku dan artikel jurnal yang terkait dengan praktek *tax avoidance* di Indonesia dan negara lain sebagai perbandingan.

Dalam mengolah serta menganalisa data yang telah diperoleh dari sumber tersebut di atas, penulis menerapkan metode analisis kualitatif, yang menganalisa data kualitatif guna mendapatkan pemahaman yang lebih mendalam dengan berfokus pada kualitas sumber daya yang diperoleh.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Tax avoidance atau penghindaran pajak, merupakan upaya memperkecil beban pajak secara sah / legal.¹⁶ *Tax avoidance* pada prinsipnya merupakan tindakan sah, asalkan tidak ada suatu pelanggaran hukum di dalamnya. Wajib pajak biasanya memanfaatkan celah kekosongan hukum untuk melakukan *tax avoidance*.¹⁷ Namun demikian, meskipun praktik *tax avoidance* tersebut sah dan tidak melanggar hukum, namun praktik *tax avoidance* tidak dapat dibenarkan secara sempurna, sebab berpotensi mengurangi basis pajak dan mengakibatkan penurunan penerimaan pajak.¹⁸

Dalam praktek di beberapa negara, *tax avoidance* diklasifikasikan menjadi dua katagori, yaitu penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance / tax*), sering disamakan dengan *tax planning* dan penghindaran pajak yang tak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*). Perbedaan mendasar antara kedua tindakan tersebut dapat diidentifikasi berdasarkan motivasi yang melatarbelakangi wajib pajak. Adanya *moral hazard*, yaitu niat untuk melanggar aturan atau memperoleh keuntungan secara tidak wajar, menjadi pembeda utama. *Acceptable tax avoidance* adalah tindakan yang legal dan transparan, dilakukan untuk tujuan bisnis yang sah dan tidak melanggar prinsip-prinsip perpajakan, serta selaras dengan ketentuan undang-undang. Sebaliknya, *unacceptable tax avoidance* adalah tindakan melanggar hukum, dengan tujuan menghindari pajak secara tidak sah, dan bertentangan dengan semangat dan maksud undang-undang.¹⁹ Berdasarkan pembedaan tersebut, dapat ditarik kesimpulan, bahwa dalam praktek beberapa negara, *tax avoidance* dapat digolongkan sebagai tindakan legal namun juga dapat digolongkan sebagai tindakan ilegal.

Saat ini, ketentuan perpajakan Indonesia, khususnya ketentuan dalam undang-undang Pajak Penghasilan (UU PPh) belum mengatur kriteria tegas untuk mengidentifikasi *tax avoidance*, *acceptable tax avoidance*, *unacceptable tax avoidance*. Ketiadaan pengaturan yang tegas mengenai perbedaan antara keduanya, mengakibatkan interpretasi yang beragam antara otoritas pajak dengan wajib pajak yang dapat menciptakan ketidakpastian hukum yang signifikan. Wajib pajak berargumen bahwa selama tindakannya tidak secara eksplisit dilarang oleh hukum dan memiliki tujuan bisnis yang sah, maka tindakan tersebut sah secara hukum. Di sisi lain, otoritas pajak berpendapat bahwa wajib pajak tidak boleh menyalahgunakan ketentuan perpajakan untuk menghindari kewajiban perpajakan yang sah dan merugikan negara.

Di negara lain, seperti Kanada, menggunakan dua pendekatan untuk menentukan apakah suatu transaksi dianggap termasuk *acceptable tax avoidance* atau *unacceptable tax*

¹⁶ Jusman, J., & Nosita, F. (2020). Pengaruh corporate governance, capital intensity dan profitabilitas terhadap tax avoidance pada sektor pertambangan. Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi, 20(2), hlm. 697–704.

¹⁷ Brown, K. B. Op.Cit.

¹⁸ Mahdiana, M. Q., & Amin, M. N. (2020). Pengaruh profitabilitas, leverage, ukuran perusahaan, dan sales growth terhadap tax avoidance. Jurnal Akuntansi Trisakti, 7(1), hlm.127–138.

¹⁹ Indrayana, Agus Slamet., (2007). "Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia," Inside Tax Edisi Perkenalan, hlm. 8.

avoidance, yaitu menggunakan pendekatan uji kepalsuan (*artificiality test*), dan menggunakan pendekatan uji tujuan (*purpose test*).²⁰

Penerapan uji kepalsuan dalam suatu transaksi memiliki kegunaan utama, yakni dengan penetapan “akibat perpajakan” (*tax consequences*) dari suatu transaksi tidak diperlukan lagi.²¹ Meskipun demikian, uji kepalsuan lebih banyak kerugiannya, karena pengertian istilah “palsu” terlalu ambigu karena dapat berarti tidak natural dan fiktif, sedangkan hukum Kanada sendiri membolehkan beberapa transaksi tidak natural baik oleh peraturan perundang-undangan atau oleh suatu konsesi administrative.²²

Di sisi lain, *purpose test* memberikan dasar yang lebih jelas untuk membedakan *acceptable tax avoidance* dengan *unacceptable tax avoidance*, yaitu dengan menganalisa tujuan utama suatu transaksi. Apabila suatu transaksi memiliki tujuan (yang ditentukan secara objektif) bukan untuk menghindari perpajakan, maka transaksi tersebut merupakan “perencanaan pajak” yang dibolehkan, namun jika tujuan dilakukannya transaksi tersebut adalah semata-mata dalam rangka mendapatkan keuntungan pajak (*tax benefit*), maka transaksi tersebut termasuk *unacceptable tax avoidance*.²³ Dengan demikian di Kanada, baik *acceptable* maupun *unacceptable tax avoidance* tidak memperkenankan adanya pelanggaran hukum didalamnya. Dalam hal terdapat pelanggaran hukum yang dilakukan dalam sebuah transaksi untuk menghindari pajak, maka hal tersebut tidak termasuk dalam kedua kategori tersebut melainkan termasuk dalam tindakan *tax evasion* atau penyelundupan pajak, yakni penghindaran pajak dengan cara melanggar peraturan perpajakan (*illegal*).²⁴

Bentuk Praktek Penghindaran Pajak

1. *Acceptable Tax Avoidance / Tax Planning*

Acceptable Tax avoidance merupakan perencanaan pajak, tanpa melanggar ketentuan hukum (legal), salah satunya dilakukan dengan cara mengurangi besaran objek pajak yang menjadi landasan perhitungan pajak dalam koridor ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.²⁵ Perencanaan pajak sendiri merupakan tindakan-tindakan wajib pajak untuk merancang struktur transaksi yang optimal, sehingga dapat meminimalkan jumlah pajak terutang tanpa melanggar ketentuan perpajakan yang berlaku, biasanya dilakukan dengan memanfaatkan kekosongan hukum.²⁶ Dengan mengurangi besaran objek pajak, maka sebaliknya dapat memaksimalkan jumlah laba setelah pajak, mengingat pajak merupakan unsur pengurangan laba.²⁷

Dalam ketentuan peraturan perpajakan / hukum formal di Indonesia, belum memberikan pengertian serta perbedaan yang jelas dan tegas antara *acceptable tax avoidance*, maupun *unacceptable tax avoidance*, namun upaya mengurangi atau menghindari beban pajak yang dipandang masih selaras dengan tujuan undang-undang, masih

²⁰ Kujinga, Benjamin T. (2014). Factors That Limit The Efficiency Of General Anti-Avoidance Rules in Income Tax Legislation: Lessons from South Africa, Australia, and Canada. *The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*. 47(3).446.

²¹ Kujinga, *Ibid*.

²² Kujinga, *Ibid*.

²³ Kujinga, *Ibid*.

²⁴ Majalah Inside Tax, (September 2007), Tax Planning, Aggressive Tax Planning, Tax Avoidance, Tax Evasion dan Tax Avoidance, Inside Tax Edisi Perkenalan. Hlm.6

²⁵ Halim, A., Bawono, I. R., & Dara, A. (2014). *Perpajakan: Konsep, Aplikasi, Contoh, dan Studi Kasus*. Jakarta: Salemba Empat

²⁶ Rioni, Y. S. (2019). Penerapan Perencanaan Pajak Penghasilan Pasal 21 Sebagai Strategi Penghematan Pembayaran Pajak Pada Yayasan Kurnia. *Jurnal Perpajakan*, 1(1), hlm 1–13.

²⁷ Gula, V. E., & Mulyani, S. D. (2020). Pengaruh Capital Intensity Dan Deferred Tax Expense Terhadap Tax Avoidance Dengan Menggunakan Strategi Bisnis Sebagai Variabel Moderasi. *Prosiding Seminar Nasional Pakar*, hlm. 2–43.

diperbolehkan dan termasuk dalam katagori perencanaan pajak (*tax planning*). Contoh praktek *tax avoidance* yang diperbolehkan dalam tatanan regulasi perpajakan / hukum formal di Indonesia antara lain:²⁸

1. Pemanfaatan konsesi pajak yang difasilitasi oleh pemerintah sebagai insentif kepada investor yang akan berinvestasi pada bidang tertentu dan di daerah tertentu di Indonesia;
2. Sebagai upaya menghindari pengenaan pajak dan cukai atas rokok, maka para perokok dapat memilih untuk tidak merokok atau mengurangi konsumsi rokoknya.

Satu hal yang perlu menjadi perhatian dalam menginterpretasikan suatu upaya agar sejalan dengan tujuan peraturan perundang-undangan adalah bahwa maksud Pembuat Undang-Undang yang tertuang dalam tatanan regulasi perpajakan/ hukum formal perpajakan tidak dapat diartikan secara harfiah dari kata-kata dalam undang-undang, sebab kata dalam suatu bisa memiliki arti berbeda dari yang dimaksudkan oleh Pembuat Undang-Undang.²⁹ Sebagai upaya dalam memahami maksud dari Pembuat Undang-Undang, dapat merujuk pada "*special tax regime*" yang telah diberikan oleh Pembuat Undang-Undang, yaitu suatu aturan yang khusus mengatur mengenai beberapa bentuk fasilitas yang disediakan untuk Wajib Pajak agar dapat menentukan sendiri keinginannya, dan masing-masing regime dimaksud mempunyai insentif pajak sendiri-sendiri. Contohnya di Inggris adalah adanya insentif atas pembebasan biaya bunga pinjaman, jika pinjaman tersebut dimaksudkan guna membeli rumah diatas harga tertentu.³⁰ Di Indonesia juga terdapat aturan yang mengatur mengenai insentif pajak ini, contohnya sebagaimana diatur dalam Pasal 31 A ayat (1) Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan (UU PPh):

"Kepada Wajib Pajak yang melakukan penanaman modal di bidang-bidang usaha tertentu dan/atau di daerah-daerah tertentu yang mendapat prioritas tinggi dalam skala nasional dapat diberikan fasilitas perpajakan dalam bentuk:

- 1. pengurangan penghasilan neto paling tinggi 30% (tiga puluh persen) dari jumlah penanaman yang dilakukan;*
- 2. penyusutan dan amortisasi yang dipercepat;*
- 3. kompensasi kerugian yang lebih lama, tetapi tidak lebih dari 10 (sepuluh) tahun; dan*
- 4. pengenaan Pajak Penghasilan atas dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 sebesar 10% (sepuluh persen), kecuali apabila tarif menurut perjanjian perpajakan yang berlaku menetapkan lebih rendah."*

dari insentif yang diberikan Pemerintah melalui ketentuan peraturan dalam undang-undang PPh tersebut, maka wajib pajak dapat menyesuaikan kegiatan / tindakan bisnis yang dilakukan untuk mendapatkan insentif pajak tertentu agar mengurangi beban pajak yang dikenakan.

2. *Unacceptable Tax Avoidance*

Unacceptable tax avoidance merujuk pada setiap cara dan upaya wajib pajak yang dilakukan guna mengurangi beban pajak dengan cara memanipulasi transaksi agar menerbitkan biaya-biaya atau kerugian, yang mana perbuatan ini dilakukan tidak sejalan dengan tujuan pembuat undang-undang serta tanpa adanya tujuan usaha yang baik, dalam arti tujuan dari kegiatan bisnis / transaksi yang dilakukan dengan tujuan untuk menghindari pajak.³¹ Beberapa contoh dari tindakan *unacceptable tax avoidance*, yaitu diantaranya:

²⁸ James Kessler, "Tax Avoidance Purpose and Section 741 of the Taxes Act 1988," British Tax Review (4 November 2004): 377 dikutip oleh Indrayana Agus Slamet, "Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia," Inside Tax Edisi Perkenalan (September 2007) hlm. 9

²⁹ James Kessler, *Ibid.* Hlm. 378.

³⁰ James Kessler, *Ibid.* hlm 379.

³¹ Slamet, Indrayana Agus, "Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia," Inside Tax Edisi Perkenalan (September 2007). Hlm. 8

a. *Transfer Pricing*

Transfer pricing didefinisikan sebagai suatu metode menentukan nilai tukar atas segala transaksi oleh entitas bisnis. *Transfer pricing* dapat diklasifikasikan menjadi dua, yaitu *Intracompany Transfer Pricing*, yaitu metode penetapan harga yang dilakukan di dalam satu perusahaan, dan *Intercompany Transfer Pricing*, yaitu praktek *transfer pricing* yang dilakukan antar perusahaan yang mempunyai hubungan afiliasi, baik dalam lingkup satu negara (*domestic transfer pricing*), maupun lintas negara (*internasional transfer pricing*).³²

Intracompany transfer pricing lazim dipraktikkan dengan mengatur harga jual beli barang atau jasa diantara berbagai unit bisnis dalam suatu perusahaan, baik dengan menaikkan harga secara berlebihan (*mark up*) atau menurunkannya secara tidak wajar (*mark down*).³³ Tujuan utama penerapan *transfer pricing* adalah memanipulasi laba perusahaan, agar beban pajak yang harus ditanggung dan pembagian dividen kepada pemegang saham dapat ditekan seminimal mungkin. Mekanisme lain juga dapat dilakukan dengan memperbesar profit dengan tujuan memoles / mempercantik laporan keuangan (*window-dressing*). Dengan cara memanipulasi laporan keuangan agar terlihat lebih baik sehingga dapat menunjukkan hasil bisnis yang lebih menguntungkan dan dapat menarik investor untuk berinvestasi. Praktek *window-dressing* ini tidak diperkenankan dan dianggap sebagai suatu kejahatan dalam pasar modal karena termasuk dalam katagori tindak penipuan akuntansi (*fraud accounting*).

intercompany transfer pricing merupakan strategi bisnis yang dirancang untuk mengurangi kewajiban pajak dengan cara memanipulasi nilai transaksi barang, jasa, aset tidak berwujud, atau transaksi keuangan yang terjadi antara entitas bisnis yang terafiliasi / memiliki hubungan istimewa.³⁴ Hubungan istimewa terjadi ketika suatu perusahaan berada dalam posisi yang bisa mempengaruhi keputusan bisnis dengan cara yang tidak adil. Hubungan istimewa rentan terjadi pada perusahaan-perusahaan multinasional dengan cara memanipulasi harga dengan perusahaan afiliasi, sehingga mengakibatkan pelaporan yang tidak wajar. *Transfer pricing* juga bisa dilakukan dengan mengirim laba yang diperoleh pada perusahaan terafiliasi di luar negeri yang menerapkan tarif pajak rendah guna meminimalisir bahkan menghilangkan kewajiban pajak yang seharusnya dibayar pada negara.³⁵

Transfer pricing memiliki konotasi negatif (*abuse of transfer pricing*), karena didalamnya terdapat unsur manipulasi / kecurangan.³⁶ Praktik manipulasi / kecurangan akibat *transfer pricing* biasanya memiliki ciri yang dapat teridentifikasi. Beberapa ciri *transfer pricing* yaitu:³⁷

1. Terdapat praktik manipulasi keuangan di mana perusahaan yang merugi tetap melakukan pembayaran royalti atau imbalan jasa dengan jumlah yang tidak wajar kepada perusahaan induk atau afiliasinya, meskipun tidak ada dasar ekonomi yang jelas.

³² Hadi Setiawan, "Transfer pricing dan risikonya. Terhadap Penerimaan Negara." (2014). diakses pada Oktober 22, 2023. Dari fiskal.kemenkeu.go.id. diakses pada <https://fiskal.kemenkeu.go.id/kajian/2014/03/27/124234496163067-transfer-pricing-dan-risikonya-terhadap-penerimaan-negara>.

³³ Safitri, R. H., & Aulia, B. (2017). Optimalisasi Peran *Behavioral Accounting* Guna Penerapan Dalam Praktik *Transfer Pricing*. Diakses pada tanggal Oktober 23, 2023. Dari <https://repository.widyatama.ac.id/xmlui/handle/123456789/8611>.

³⁴ Sundari, B., & Susanti, Y. (2016). Transfer pricing practices: empirical evidence from manufacturing companies in Indonesia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 11(2), hlm. 25–39.

³⁵ Aulia Astri, A. (2021). Pengaruh Pajak, Tunneling Incentive, Mekanisme Bonus Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Keputusan Transfer Pricing. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia Jakarta. Diakses pada: <http://repository.stei.ac.id/5364/>. Tanggal 23 Oktober 2023.

³⁶ Rosad, D. A., Nugraha, E., & Fajri, R. (2020). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Keputusan Perusahaan Untuk Melakukan Transfer Pricing. *Jurnal Akun Nabelo: Jurnal Akuntansi Netral, Akuntabel, Objektif*, 2(2), hlm. 293–305

³⁷ Azizah, Hilyatul dan Gede Astariyani, Niluh. (2020) "Implikasi Kecurangan Praktek transfer Pricing Terhadap Aspek Perpajakan di Indonesia", *Jurnal Kertha Negara*, Vol.8 No.9. hlm. 13-24

2. Perusahaan lebih mengandalkan utang untuk membiayai operasinya daripada modal yang berasal dari pemilik (*thin capitalization*).
3. Perusahaan cenderung membagikan keuntungan yang besar kepada pemegang saham saat akan mengumumkan laba.
4. Perusahaan mengeksploitasi kelemahan dalam perjanjian pajak internasional, perjanjian penghindaran pajak berganda (*treaty shopping*) guna mengurangi beban pajak dengan mengalirkan uang melalui negara-negara yang mempunyai perjanjian pajak menguntungkan.
5. Pemanfaatan *tax-haven countries* (Perusahaan memindahkan harta ke negara dengan tarif pajak rendah atau bahkan bebas pajak untuk menghindari kewajiban pajak.)

Praktik *transfer pricing* ini bertujuan mengurangi dan / atau menghilangkan kewajiban pajak perusahaan, meskipun secara eksplisit tidak diatur dalam undang-undang perpajakan Indonesia. Namun, praktik ini jelas melanggar norma hukum dan mengancam stabilitas keuangan negara karena mengurangi pendapatan pajak.

Thin Capitalization

Thin Capitalization adalah praktik penghindaran pajak yang dilakukan melalui mekanisme pembiayaan melalui utang (pinjaman) dari perusahaan induk kepada anak usahanya yang berada di negara berbeda.³⁸ Dalam hal ini, perusahaan induk cenderung mengucurkan dana pinjaman daripada dalam bentuk suntikan modal, karena dalam peraturan perpajakan, pembayaran bunga dari Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) dapat dibiayakan (*deductible expense*) sehingga dapat mengurangi penghasilan kena pajak-nya. Celah ini dapat dimanfaatkan perusahaan untuk mengurangi beban pajak sehingga memaksimalkan laba perusahaan melalui penghindaran pajak.³⁹ Di lain pihak, pembayaran atas dividen dari subjek pajak luar negeri tidak dapat dibiayakan (*non-deductible expense*)⁴⁰ dan pajaknya dikenakan kepada pemegang saham.⁴¹ Dengan kata lain, jika perusahaan dalam negeri sebagai pemilik saham memberikan utang kepada perusahaan afiliasinya yang berdomisili di negara lain, maka dasar penghitungan pajak di negara tujuan utang tersebut akan mengecil karena adanya beban bunga berlebih yang ditanggung oleh pemilik saham.⁴²

b. Treaty Shopping

Dalam hal wajib pajak mendapatkan penghasilan dari negara lain, maka potensi pengenaan pajak berganda dapat terjadi, hal ini karena negara domisili mengenakan pajak terhadap penduduknya atas penghasilan yang diterimanya, sedangkan negara atas penghasilan yang sama, negara sumber mengenakan pajak terhadap wajib pajak tersebut karena penghasilan tersebut bersumber dari negaranya. Keadaan ini tentunya akan merugikan wajib pajak. Untuk itu, dalam rangka menghindari pengenaan pajak berganda, antar negara dapat saling melakukan perjanjian kesepakatan penghindaran pajak berganda (*tax treaty*). Namun *tax treaty* ini kerap disalahgunakan demi mengurangi beban pajak wajib pajak melalui praktik *treaty shopping*. Praktik ini menggunakan konstruksi skema yang kompleks untuk memperoleh keuntungan pajak yang melenceng dari tujuan asli perjanjian pajak. Biasanya dilakukan dengan mendirikan perusahaan cangkang / *special purpose vehicle* (SPV) di negara dengan tarif pajak rendah, yaitu sebuah perusahaan yang dibentuk

³⁸ Taylor, G., & Richardson, G. (2013). *The determinants of thinly capitalized tax avoidance structures: Evidence from Australian firms*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2013.02.005>.

³⁹ Utami, Melina Fajrin dan Ferry Irawan. (2022) Pengaruh *Thin Capitalization* dan *Transfer Pricing Aggressiveness* Terhadap Penghindaran Pajak dengan *Financial Constraints* sebagai Variabel Moderasi. *Owner : Riset & Jurnal Akuntansi*, 395. <https://doi.org/10.33395/owner.v6i1.607>

⁴⁰ Taylor, G., & Richardson, G. Op. cit..

⁴¹ Prayogo, Cahyo Adi dan Imam Muhasan. (2022). Pengecualian Dividen Sebagai Objek Pajak Penghasilan dalam Undang-Undang Cipta Kerja. *Jurnal Pajak Indonesia*. Vol 6 (25), 503-511.

⁴² Utami, Melina. Op.Cit., hlm 387

oleh badan usaha lainnya untuk melakukan kegiatan tertentu saja. Pembentukan SPV ini untuk mengakomodir salah satu perlakuan dalam *tax treaty*, yaitu apabila wajib pajak memperoleh laba perusahaan yang berasal dari badan usaha tetap di negara lain, maka pengenaan pajak atas laba tersebut dibebankan oleh negara lain tersebut. Dengan cara ini, wajib pajak dapat mengurangi beban pajaknya secara signifikan dan menghambat upaya penerapan sistem perpajakan yang adil dan efektif.⁴³

c. Pemanfaatan *Tax Haven Country*

Undang-Undang Pajak Penghasilan Pasal 18 ayat (3c) telah mendefinisikan *tax haven* sebagai negara yang memberikan perlindungan pajak. Namun secara empiris, *tax haven* tidak mudah untuk di definisikan karena setiap negara mempunyai kriteria tertentu dalam mendefinisikan negara *tax haven*. Tetapi beberapa ciri yang dapat dijadikan acuan, negara *tax haven* kerap mengacu pada negara atau wilayah yang mengenakan tarif pajak rendah atas laba yang bersumber dari luar negeri atau bahkan tidak mengenakan pajak sama sekali. Atas keuntungan ini, pemanfaatan *tax haven* menjadi salah satu cara yang umum dilakukan oleh perusahaan untuk menghindari pajak. Mekanisme yang digunakan antara lain yaitu Perusahaan dapat memindahkan kantor pusat atau kegiatan operasionalnya ke *tax haven* untuk menikmati tarif pajak yang lebih rendah. Selain itu, penggunaan anak perusahaan di *tax haven* juga menjadi salah satu strategi yang populer untuk mengurangi beban pajak.⁴⁴

Adanya praktik rekayasa dengan pendirian *Special Purpose Vehicle* (SPV) di negara *tax haven* juga menjadi cara yang sering dilakukan perusahaan. Pendirian SPV di negara *tax haven* dapat mengakibatkan erosi basis pajak baik di negara domisili perusahaan induk maupun di negara sumber. karena struktur kepemilikan yang memungkinkan perusahaan induk untuk mengendalikan SPV secara penuh atau mayoritas, sehingga keuntungan yang dihasilkan oleh SPV dapat ditahan tanpa dikenakan pajak di negara domisili apabila terdapat fasilitas kredit pajak. SPV adalah “Perusahaan Antara” yang dibuat untuk tujuan khusus, seperti penjualan atau pengalihan saham perusahaan yang didirikan atau berdomisili di negara *tax haven*, yang mempunyai hubungan istimewa dengan perusahaan yang didirikan atau berdomisili di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia.⁴⁵ Dengan didirikannya SPV, maka perusahaan dalam negeri dapat berinvestasi dengan mengalihkan sebagian sahamnya atau melakukan penjualan dengan SPV di negara *tax haven* tersebut agar menghindari pengenaan pajak di dalam negeri, hal ini karena Pemerintah Indonesia memberikan fasilitas pengurangan beban pajak berganda internasional bagi WPDN yang melakukan investasi di luar negeri, termasuk negara berkembang. Fasilitas ini dapat berupa pembebasan penuh atas PPh yang diperoleh dari luar negeri (metode eksensi) atau pengkreditan pajak yang telah dibayar di negara sumber terhadap pajak yang terutang di Indonesia (metode kredit pajak).⁴⁶

Kebijakan Penghindaran Pajak Di Indonesia

Praktik *tax avoidance* kerap kali didorong oleh pemanfaatan celah hukum dalam peraturan perpajakan oleh wajib pajak. Kondisi ini mengakibatkan potensi penerimaan negara berkurang. Sebagai respons, pemerintah merumuskan berbagai doktrin perpajakan yang bertujuan untuk mempersempit peluang wajib pajak melakukan praktik penghindaran

⁴³ Handayani, Ruruh, “Mengenal “Treaty Shopping”, Dampak dan Langkah Pencegahannya”. Pajak.com., Diakses pada Mei 20, 2024, Dari <https://www.pajak.com/pajak/mengenal-treaty-shopping-dampak-dan-langkah-pencegahannya/>.

⁴⁴ Agata, Gracia, dkk. (2021). Analisis determinan Transfer Pricing Pada Perusahaan Multinasional yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. Jurnal Ilmiah Wahan Akuntansi. 16(1).74-93

⁴⁵ Peraturan Menteri Keuangan Tentang Pemotongan Pph Pasal 26 Atas Penghasilan dari Penjualan Atau Pengalihan saham Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 18 ayat (3c) Undang-Undang pajak Penghasilan Yang Diterima Atau Diperoleh WajibPajak Luar Negeri. PMK No 258/PMK.03/2008. Pasal 1 ayat (2).

⁴⁶ Peraturan Menteri Keuangan Tentang Pelaksanaan Pengkreditan Pajak Atas Penghasilan Dari Luar Negeri, PMK NO 192/PMK.03/2018. Pasal 2.

pajak. Salah satu bentuk implementasi dari doktrin tersebut adalah penerbitan peraturan perundang-undangan yang secara tegas melarang praktik-praktik penghindaran pajak yang dianggap merugikan negara. Peraturan anti penghindaran pajak sendiri terbagi menjadi dua, yaitu Peraturan Umum Pencegahan Penghindaran Pajak dan Peraturan Khusus Pencegahan Penghindaran Pajak.

Peraturan Khusus Pencegahan Penghindaran Pajak

Peraturan Khusus Pencegahan Penghindaran Pajak / *Special Anti-Avoidance Rules* (SAAR) adalah peraturan-peraturan untuk mencegah wajib pajak melakukan praktik penghindaran pajak melalui transaksi di luar transaksi bisnis. "Penerapan Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR) di Indonesia telah diatur secara komprehensif dalam Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, sebagaimana telah beberapa kali diubah, termasuk terakhir kali melalui Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU PPh). Ketentuan SAAR dalam UU PPh tidak hanya mencakup pengaturan mengenai transaksi antara pihak yang memiliki hubungan istimewa, tetapi juga mengatur berbagai aspek lain seperti definisi penghasilan, objek pajak, dan pengurangan biaya dalam penghitungan pajak (*deductible expenses*).

Penerapan SAAR secara intensif berpotensi memunculkan proliferasi peraturan perundang-undangan perpajakan yang semakin spesifik dan kompleks. Hal ini berimplikasi pada meningkatnya beban biaya administrasi bagi pemerintah dalam merumuskan, mengimplementasikan, dan mengawasi kepatuhan terhadap peraturan tersebut.⁴⁷ Di sisi lain, sifat spesifik dari peraturan SAAR justru menjadi kelemahan yang dimanfaatkan oleh wajib pajak untuk merancang skema penghindaran pajak di luar jangkauan peraturan yang ada. Akibatnya, pemerintah cenderung merespons dengan merumuskan peraturan SAAR yang lebih rinci dan komprehensif dalam upaya untuk menutup celah-celah penghindaran pajak.⁴⁸

Indonesia pada telah mengimplementasikan sejumlah kebijakan anti penghindaran pajak, antara lain:

a. Anti-Transfer Pricing

Kebijakan *Anti-Transfer Pricing* diatur dalam Pasal 18 ayat 3 UU PPh, di mana aturan ini memberikan landasan bagi DJP sebagai Otoritas Pajak, untuk membuat kesepakatan awal dengan wajib pajak terkait metode penetapan harga transfer melalui *Advance Pricing Agreement* (APA), sehingga baik wajib pajak maupun otoritas pajak dapat bersama-sama merumuskan harga transfer yang wajar atas transaksi antar perusahaan wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa. Penerapan APA akan mengurangi resiko *transfer pricing* serta dapat memberikan kepastian hukum dan efisiensi dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan. Pengaturan terkait APA, tertuang dalam berbagai peraturan, termasuk Peraturan Menteri Keuangan (PMK) No.43/PJ/2010 dan No.32/PJ/2011. Untuk menyempurnakan aturan tersebut, pemerintah juga menerbitkan PMK No.172 Tahun 2023 yang menggantikan peraturan-peraturan sebelumnya, yaitu PMK

⁴⁷ Irawan, Ferry dan Annisa Diah Hapsari, (2022). Usulan Desain Statutory GAAR Indonesia : Studi Komparatif Tiga Sistem Hukum Berbeda. Jurnal SIKAP (Sistem Informasi, Keuangan, Auditing Dan Perpajakan), 6 (2). 161.

⁴⁸ Dalam naskah akademik RUU Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang No 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, halaman 82, disebutkan bahwa walaupun Indonesia telah memiliki SAAR dalam Pasal 18 UU PPh untuk membendung praktik penghindaran pajak yang agresif, aturan ini belum sepenuhnya efektif. Perkembangan ekonomi digital yang pesat dan inovasi dalam skema finansial menciptakan celah-celah baru yang sulit dideteksi oleh SAAR yang ada. Akibatnya, otoritas pajak terus menghadapi tantangan dalam merumuskan aturan yang tepat untuk mengatasi berbagai bentuk penghindaran pajak yang muncul. Oleh karena itu, diperlukan upaya yang lebih komprehensif untuk mengatasi permasalahan tersebut.

No.213/PMK.03/2016, PMK No.49/PMK.03/2019, dan No.22/PMK.03/2020, yang mengatur tata cara pembentukan dan pelaksanaan APA. Dengan adanya peraturan baru ini, diharapkan tercipta kepastian hukum dan efisiensi dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan.

b. Anti-Thin Capitalization

Kebijakan *anti-thin capitalization* merupakan suatu mekanisme pengendalian atas struktur modal perusahaan untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak melalui manipulasi rasio utang terhadap modal. Pasal 18 ayat 1 UU PPh mendelegasikan kewenangan pada Menteri Keuangan untuk menetapkan batas maksimal rasio utang terhadap modal yang dapat diakui sebagai biaya dalam perhitungan penghasilan kena pajak. Menindaklanjuti ketentuan pasal tersebut, Menteri Keuangan kemudian menerbitkan PMK No.169/PMK.010/2015 yang menetapkan batasan rasio utang terhadap modal sebesar 4:1. Beban bunga yang melebihi rasio tersebut tidak dapat diakui sebagai biaya dalam perhitungan penghasilan kena pajak. Lebih lanjut, dengan berlakunya UU HPP, pendekatan dalam penerapan *anti-thin capitalization* di Indonesia telah disesuaikan dengan mengadopsi konsep interest to EBITDA ratio.⁴⁹ (Beban bunga yang dapat dikurangi dari penghasilan kena pajak dibatasi oleh proporsi tertentu terhadap ekuitas perusahaan. Sebagai contoh, suatu negara mungkin membatasi pengurangan beban bunga hingga sebesar dua kali lipat dari nilai ekuitas. Dengan demikian, kelebihan beban bunga yang melebihi batas tersebut tidak dapat diakui sebagai biaya yang dapat dikurangkan.)⁵⁰

Dalam praktiknya, implementasi kebijakan *anti-thin capitalization* telah memberikan kontribusi positif dalam mengamankan penerimaan negara dan mendorong terciptanya struktur permodalan yang sehat bagi perusahaan. Namun demikian, masih terdapat celah yang memungkinkan perusahaan melakukan restrukturisasi utang menjadi modal sebagai upaya untuk menghindari pembatasan beban bunga. Dengan diberlakukannya Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan yang mengadopsi pendekatan interest to EBITDA ratio, pemerintah telah berupaya untuk menutup celah tersebut dengan mewajibkan beban bunga sebanding dengan tingkat profitabilitas perusahaan.

c. Anti-Treaty Shopping

Dalam rangka mencegah praktik *treaty shopping*, Pemerintah mengeluarkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor:PER-25/PJ/2018 yang mengatur tata cara penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Kebijakan ini secara khusus menetapkan kriteria *beneficial owner* guna membatasi ruang gerak praktik tersebut. Meskipun efektif, praktik perencanaan pajak yang kompleks masih dapat menjadi tantangan dalam penerapan ketentuan *beneficial owner*.

d. Kebijakan Controlled Foreign Corporation (CFC) Rules

CFC rules memungkinkan negara mengenakan pajak atas sisa laba atau dividen yang diperoleh wajib pajak yang mempunyai saham pada entitas bisnis di luar negeri. Kebijakan ini dilatarbelakangi oleh praktik penundaan penerimaan dividen dari luar negeri untuk menghindari pengenaan pajak di Indonesia.⁵¹ Di Indonesia, *CFC rules* tertuang dalam Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang PPh dan diimplementasikan lebih lanjut melalui PMK Nomor 107/PMK.03/2017 sebagaimana telah diubah dengan PMK Nomor 93/PMK.03/2019 yang mengatur mengenai penetapan pajak saat perolehan dividen atas penyertaan saham pada badan usaha di luar negeri.

⁴⁹ Burnett, C. (2014). Intra-Group Debt At The Crossroads: Stand-Alone Versus Worldwide Approach. *World Tax Journal*, 6(1), hlm.40-76.

⁵⁰ *Ibid*

⁵¹ Ning Rahayu, (2017) "Perkembangan Control Foreign Corporation (CFC) Rules di Indonesia dalam Upaya Mengamankan Penerimaan Negara dari Sektor Pajak," *Jurnal Vokasi Indonesia*: 5(2). 8

Peraturan Umum Pencegahan Penghindaran Pajak

Peraturan Umum Pencegahan Penghindaran Pajak / *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR) adalah “alat” bagi Pemerintah guna mengantisipasi praktek penghindaran pajak. GAAR juga diartikan sebagai kebijakan penghindaran pajak tanpa terbatas pada subjek / objek tertentu. GAAR telah diterapkan oleh banyak negara dan direkomendasikan oleh *Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)/G20, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan*.⁵² GAAR diharapkan dapat ditujukan pada suatu skema transaksi semata-mata bertujuan menghindari pajak (*unacceptable tax avoidance*).⁵³ GAAR mempunyai tujuan untuk dapat diberlakukan bagi semua jenis skema transaksi, walaupun transaksi tersebut tidak berhubungan dengan bidang usaha wajib pajak. Dengan tujuan tersebut, GAAR dapat dikatakan sebagai senjata pamungkas bagi Pemerintah untuk menghentikan praktek *unacceptable tax avoidance*, karena GAAR memberi wewenang kepada otoritas pajak untuk membatalkan atau mengoreksi suatu transaksi yang diduga sebagai *unacceptable tax avoidance*.⁵⁴

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan telah memasukkan prinsip GAAR ke dalam sistem perpajakan Indonesia. Penerapan GAAR yang diperkenalkan pada akhir tahun 2021 tersebut diharapkan dapat meningkatkan kepatuhan pajak dengan cara mengurangi elastisitas penghasilan kena pajak sehingga semakin sulit peluang untuk mengeksploitasi celah-celah dalam peraturan perpajakan.

PENUTUP

Tax avoidance meskipun bukanlah dilakukan dalam koridor hukum yang berlaku, tetap menimbulkan dampak terhadap berkurangnya pendapatan negara. Oleh karena itu, Pemerintah melakukan upaya agar wajib pajak tidak melakukan praktek *tax avoidance*, agar dapat memaksimalkan penerimaan dari sektor pajak. Upaya pemerintah untuk mencegah praktik penghindaran pajak di suatu negara cenderung menghadapi banyak kendala. Mengingat wajib pajak yang memiliki sumber daya memadai dan mampu merancang berbagai strategi untuk memanfaatkan celah-celah hukum perpajakan. Lebih jauh lagi, perubahan dunia usaha yang sangat cepat menjadi tantangan tersendiri bagi banyak otoritas pajak di berbagai negara, termasuk Indonesia.

Di Indonesia, Pemerintah telah melakukan berbagai upaya pencegahan praktek penghindaran pajak, diantaranya penerapan kebijakan (i) *anti-thin capitalization*, (ii) *CFC rules*, (iii) *anti-transfer pricing*, dan (iv) *anti-treaty shopping*. Kendati demikian, aturan yang termasuk dalam kategori SAAR tersebut masih belum sepenuhnya efektif dalam mencegah wajib pajak untuk melakukan *tax avoidance*. Oleh karena itu, pemerintah mulai menggunakan instrumen GAAR yang saat ini sudah umum digunakan di berbagai negara. Penerapan GAAR di Indonesia mulai diperkenalkan oleh Pemerintah melalui UU No 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP). Namun demikian perumusan sanksi dalam UU HPP tidak spesifik menyebutkan sanksi terhadap tindakan *tax avoidance*, oleh karenanya dalam prakteknya apabila terbukti tindakan *tax avoidance* tersebut mengandung hal-hal yang melanggar ketentuan peraturan perpajakan dan mengakibatkan kerugian negara, maka pengenaan sanksinya dapat merujuk pada ketentuan pasal pengenaan sanksi pidana pajak yang menyebabkan kerugian negara.

⁵² Johanson, Asa. Oystein Bieltv. Stephane Sorbe. (2016). *Anti Avoidance Rules Against International Tax Planning : A Classification Economics Departments Working Papers No.1356*. 8-9. <https://dx.doi.org/10.1787/1a16e9a4-en>.

⁵³ 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 21 Oktober 2023.

⁵⁴ Waerzeggers & Hillier. (2016). (Tax Law IMF Technical Note: Introducing A GAAR), 1. <https://doi.org/10.5089/9781513515823.008>

Selain pengenaan sanksi, pemberian insentif pajak kepada wajib pajak yang telah secara sukarela patuh dan konsisten, juga merupakan langkah strategis. Insentif tersebut dapat berupa pengurangan tarif pajak, pembebasan pajak tertentu, atau kemudahan administratif lainnya. Hal ini bertujuan untuk meningkatkan kepatuhan pajak dan menciptakan iklim investasi yang kondusif. Dengan menerapkan pendekatan yang komprehensif, pemerintah dapat meningkatkan basis pajak dan menekan praktik penghindaran pajak.

DAFTAR PUSTAKA

BUKU:

- Arafat, Yasser, dkk. (2021) Buku Ajar Hukum Pajak, Malang : Literasi Nusantara.
- Suandy, Erly, (2008). *Perencanaan Pajak*. Jakarta: Salemba Empat (Edisi ke-4).
- Halim, A., Bawono, I. R., & Dara, A. (2014). *Perpajakan: Konsep, Aplikasi, Contoh, dan Studi Kasus*. Jakarta: Salemba Empat.
- Indrayana, Agus Slamet. (2007). "Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia," dalam Inside Tax Edisi Perkenalan.
- M. Foruq S, (2018). Hukum Pajak Di Indonesia : Suatu Pengantar Ilmu Hukum Terapan Di Bidang Perpajakan, (Jakarta: Kencana). 1.

Jurnal Ilmiah

- Agata, Gracia, dkk. (2021). Analisis determinan Transfer Pricing Pada Perusahaan Multinasional yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. Jurnal Ilmiah Wahana Akuntansi. 16(1). 74-93
- Azizah, Hilyatul dan Gede Astariyani, Niluh. (2020) "Implikasi Kecurangan Praktek *transfer Pricing* Terhadap Aspek Perpajakan di Indonesia" Jurnal Kertha Negara. 8(9). 13-24.
- Brown, K. B. (2011). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Springer Science & Business Media. 12
- Burnett, C. (2014). *Intra-Group Debt At The Crossroads: Stand-Alone Versus Worldwide Approach*. *World Tax Journal*, 6(1), 40–76.
- Gula, V. E., & Mulyani, S. D. (2020). *Pengaruh Capital Intensity Dan Deferred Tax Expense Terhadap Tax Avoidance Dengan Menggunakan Strategi Bisnis Sebagai Variabel Moderasi*. Prosiding Seminar Nasional Pakar, 2–43.
- Irawan, Ferry dan Annisa Diah Hapsari, (2022). Usulan Desain Statutory GAAR Indonesia : Studi Komparatif Tiga Sistem Hukum Berbeda. Jurnal SIKAP (Sistem Informasi, Keuangan, Auditing Dan Perpajakan), 6 (2). 161.
- Ismail, Tjip. (2010), Peradilan Pajak dan Kepastian Hukum di tengah Globalisasi Ekonomi, Jurnal Hukum IUS QUIA IUSTUM Vol 17 No. 2, hlm 276.
- James Kessler, (2004), "Tax Avoidance Purpose and Section 741 of the Taxes Act 1988," *British Tax Review* (4 November 2004): 377 dikutip oleh Indrayagus Slamet, "Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia," Inside Tax Edisi Perkenalan (September 2007) hlm. 9

- Johanson, Asa. Oystein Bieltv. Stephane Sorbe. (2016). Anti Avoidance Rules Againts International Tax Planning : A Classification Economics Departements Working Papers No.1356. 8-9. <https://dx.doi.org/10.1787/1a16e9a4-en>.
- Jusman, J., & Nosita, F. (2020). Pengaruh *corporate governance*, *capital intensity* dan profitabilitas terhadap tax avoidance pada sektor pertambangan. *Jurnal Ilmiah Universitas Batanghari Jambi*, 20(2), 697–704.
- Kujinga, Benjamin T. (2014). *Factors That Limit The Effeciency Of General Anti-Avoidance Rules in Income Tax Legislation: Lessons from South Africa, Australia, and Canada. The Comparative and International Law Journal of Southern Africa*. 47(3).446.
- Mahdiana, M. Q., & Amin, M. N. (2020). Pengaruh profitabilitas, leverage, ukuran perusahaan, dan sales growth terhadap tax avoidance. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 7(1), 127–138.
- Majalah Inside Tax. (2007).Tax Planning, Aggressive Tax Planning, Tax Avoidance, Tax Evasion dan Tax Avoidance, Inside Tax Edisi Perkenalan, 6.
- Ning Rahayu, (2017) "Perkembangan Control Foreign Corporation (CFC) Rules di Indonesia dalam Upaya Mengamankan Penerimaan Negara dari Sektor Pajak," *Jurnal Vokasi Indonesia*: 5(2). 8
- Okello, Andrew. (2014). Managing Income Tax Compliance through Self-Assessment. IMF Working Paper, WP/14/41. 4.
- Panjalusman, P. A., Nugraha, E., & Setiawan, A. (2018). Pengaruh *Transfer Pricing* Terhadap Penghindaran Pajak. *Jurnal Pendidikan Akuntansi & Keuangan*, 6(2), 105–114.
- Prayogo, Cahyo Adi dan Imam Muhasan. (2022). Pengecualian Dividen Sebagai Objek Pajak Penghasilan dalam Undang-Undang Cipta Kerja. *Jurnal Pajak Indonesia*. 6 (25), 503-511.
- Rioni, Y. S. (2019). Penerapan Perencanaan Pajak Penghasilan Pasal 21 Sebagai Strategi Penghematan Pembayaran Pajak Pada Yayasan Kurnia. *Jurnal Perpajakan*, 1(1), 1–13.
- Rosad, D. A., Nugraha, E., & Fajri, R. (2020). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Keputusan Perusahaan Untuk Melakukan *Transfer Pricing*. *Jurnal Akun Nabelo: Jurnal Akuntansi Netral, Akuntabel, Objektif*, 2(2), 293–305
- 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
- Saputri, Berliana Ayu. (2024). Strategi Pemerintah Terhadap Pajak di Indonesia, *Widya Yuridika:Jurnal Hukum*, 7(1), 25.
- Simanjuntak, R. P. (2017). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi. *Fundamental Management Journal*, 2(1), 63–69
- Sundari, B., & Susanti, Y. (2016). Transfer pricing practices: *empirical evidence from manufacturing companies in Indonesia*. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 11(2), 25–39.

Taylor, G., & Richardson, G. (2013). *The determinants of thinly capitalized tax avoidance structures: Evidence from Australian firms*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2013.02.005>.

Utami, Melina Fajrin dan Ferry Irawan. (2022) *Pengaruh Thin Capitalization dan Transfer Pricing Aggressiveness Terhadap Penghindaran Pajak dengan Finansial Constraints sebagai Variabel Moderasi*. *Owner : Riset & Jurnal Akuntansi*, 395. <https://doi.org/10.33395/owner.v6i1.607>

Waerzeggers, Christophe & Hillier. (2016). (Tax Law IMF Technical Note: Introducing A GAAR). 1. <https://doi.org/10.5089/9781513515823.008>.

Zain. (2008). *Manajemen Perpajakan*. Edisi ke-3. Jakarta : Salemba Empat

INTERNET

Aulia Astri, A. 2021. *Pengaruh Pajak, Tunneling Incentive, Mekanisme Bonus Dan Ukuran Perusahaan Terhadap Keputusan Transfer Pricing*. Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia Jakarta. Diakses Oktober 23, 2023. Dari :<http://repository.stei.ac.id/5364/>.

Awwaliatul Mukarromah. 2021. *Memahami Ketentuan Anti Penghindaran Pajak*. DDTC Fiscal Research, diakses Oktober 21, 2023. Dari <https://news.ddtc.co.id/seperti-apa-konsep-dan-aplikasi-gaar-30949>,

Badan Pusat Statistik, “ Realisasi Pendapatan Negara (Milyar Rupiah), 2021-2023” Diakses 20 Oktober 2023, Dari [bps.go.id](https://www.bps.go.id). diakses pada <https://www.bps.go.id/indicator/13/1070/1/realisasi-pendapatan-negara.html>.

Hadi Setiawan, (2014) “Transfer pricing dan risikonya. Terhadap Penerimaan Negara.” diakses November 3, 2023, Dari <https://fiskal.kemenkeu.go.id/kajian/2014/03/27/124234496163067-transfer-pricing-dan-risikonya-terhadap-penerimaan-negara>.

Safitri, R. H., & Aulia, B. (2017). *Optimalisasi Peran Behavioral Accounting Guna Penerapan Dalam Praktik Transfer Pricing*. Diakses Oktober 23, 2023. Dari <https://repository.widyatama.ac.id/xmlui/handle/123456789/8611>.

PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

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

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Pertama Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan.

Peraturan Pemerintah No 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

Peraturan Menteri Keuangan PMK NO 192/PMK.03/2018 Tentang Pelaksanaan Pengkreditan Pajak Atas Penghasilan Dari Luar Negeri.

Peraturan Menteri Keuangan Tentang Pelaksanaan Pengkreditan Pajak Atas Penghasilan Dari Luar Negeri, PMK NO 192/PMK.03/2018.

Naskah akademik RUU Tentang Perubahan Kelima Atas Undang-Undang No 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan