

SKRIPSI

**ANALISIS ASAS *SUBSTANCE OVER FORM* SEBAGAI *GENERAL ANTI AVOIDANCE RULES* DALAM MENANGKAL PRAKTIK
PENGHINDARAN PAJAK DI INDONESIA**



POLITEKNIK NEGERI BALI

NAMA : I WAYAN UGI DHARMA AMBARA PUTRA
NIM : 2115654042

**PROGRAM STUDI SARJANA TERAPAN AKUNTANSI PERPAJAKAN
JURUSAN AKUNTANSI
POLITEKNIK NEGERI BALI
2025**

ANALISIS ASAS *SUBSTANCE OVER FORM* SEBAGAI *GENERAL ANTI AVOIDANCE RULES* DALAM MENANGKAL PRAKTIK PENGHINDARAN PAJAK DI INDONESIA

I Wayan Ugi Dharma Ambara Putra

2115654042

(Program Studi Sarjana Terapan Akuntansi Perpajakan, Politeknik Negeri Bali)

ABSTRAK

Praktik penghindaran pajak justru menimbulkan dampak buruk bagi realisasi penerimaan negara khususnya pendapatan yang bersumber dari pajak. Secara internasional, beberapa negara sudah menerapkan aturan anti penghindaran pajak berupa *Specific Anti Avoidance Rule* (SAAR) dan *General Anti Avoidance Rule* (GAAR). Saat ini, keberadaan asas *substance over form* yang dianggap sebagai GAAR di Indonesia masih dinilai belum begitu jelas. Melalui penelitian ini, Penulis berusaha untuk menganalisis instrumen GAAR pada kerangka hukum pajak di Indonesia serta penerapannya dalam menyelesaikan sengketa penghindaran pajak. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan menggunakan pendekatan normatif-empiris yang berusaha menganalisis peraturan yang ada serta penerapan dalam praktiknya. Data dikumpulkan melalui wawancara semi terstruktur dengan melibatkan informan otoritas pajak, akademisi perpajakan, serta praktisi yang disajikan secara deskriptif dan sistematis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Indonesia telah memiliki sebuah instrumen GAAR berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022. Pasal 32 ayat (1) terkait terpenuhinya kriteria utama dari GAAR tersebut yang terdiri dari, adanya skema, manfaat pajak (*tax benefit*) yang timbul akibat dari skema tersebut dan tujuan utama hanya untuk memperoleh manfaat pajak (*tax benefit*). Lebih lanjut, penelitian ini menyoroti perlunya sebuah model *safeguard* yang diamati di beberapa yurisdiksi seperti Kanada, Australia dan Inggris serta pedoman yang jelas menjadi hal yang penting sebagai jalan tengah dalam penerapan GAAR agar menyeimbangkan *trade-off* antara kepastian hukum dan pencegahan praktik penghindaran pajak berdasarkan GAAR.

Kata Kunci: *General Anti Avoidance Rule*, *Substance Over Form*, Penghindaran Pajak

ANALYSIS OF THE SUBSTANCE OVER FORM PRINCIPLE AS A GENERAL ANTI-AVOIDANCE RULE IN COUNTERING TAX AVOIDANCE PRACTICES IN INDONESIA

I Wayan Ugi Dharma Ambara Putra

2115654042

(Program Studi Sarjana Terapan Akuntansi Perpajakan, Politeknik Negeri Bali)

ABSTRACT

Tax avoidance practices have detrimental effects on state revenue realization, particularly income derived from taxes. Internationally, several countries have implemented anti-avoidance rules, such as the Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR) and the General Anti-Avoidance Rule (GAAR). Currently, the principle of substance over form, which is considered a form of GAAR in Indonesia, remains relatively unclear. Through this research, the author aims to analyze the GAAR instrument within Indonesia's tax legal framework and its application in resolving tax avoidance disputes. This study employs a qualitative approach with a normative-empirical methodology, examining existing regulations and their practical implementation. Data was collected through semi-structured interviews involving tax authorities, tax academics, and practitioners, presented descriptively and systematically. The findings indicate that Indonesia has established a GAAR instrument under Government Regulation No. 55 of 2022. Article 32(1) outlines the key criteria of GAAR, including the existence of a scheme, the resulting tax benefit, and the primary purpose of obtaining such a benefit. Furthermore, this study highlights the need for a safeguard model, as observed in jurisdictions such as Canada, Australia, and the UK, along with clear guidelines to balance the trade-off between legal certainty and the prevention of tax avoidance practices under GAAR.

Keywords: *General Anti Avoidance Rule, Substance Over Form, Tax Avoidance*

DAFTAR ISI

Halaman Sampul Depan.....	i
Abstrak.....	ii
<i>Abstract</i>	iii
Halaman Prasyarat Gelar Sarjana Terapan.....	iv
Halaman Surat Pernyataan Orisinalitas Karya Ilmiah	v
Halaman Persetujuan	vi
Halaman Penetapan Kelulusan.....	vii
Kata Pengantar	viii
Daftar Isi	xi
Daftar Tabel	xii
Daftar Gambar	xiii
Daftar Lampiran	xiv
BAB I PENDAHULUAN.....	1
A. Latar Belakang Masalah.....	1
B. Rumusan Masalah	6
C. Batasan Masalah	6
D. Tujuan dan Manfaat Penelitian	7
BAB II KAJIAN PUSTAKA	10
A. Kajian Teori.....	10
B. Kajian Penelitian yang Relevan	17
C. Alur Pikir.....	18
BAB III METODE PENELITIAN	21
A. Jenis Penelitian.....	21
B. Lokasi/Tempat dan Waktu Penelitian.....	22
C. Teknik dan Instrumen Pengumpulan Data	22
D. Keabsahan Data.....	26
E. Analisis Data	26
BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	28
A. Deskripsi Hasil Penelitian	28
B. Pembahasan dan Temuan	29
C. Keterbatasan Penelitian	45
BAB V SIMPULAN DAN SARAN	46
A. Simpulan	46
B. Implikasi.....	47
C. Saran.....	47
DAFTAR PUSTAKA.....	49
LAMPIRAN.....	52

DAFTAR TABEL

Tabel 1.1 Potensi Hilangnya Penerimaan Negara Indonesia Tahun 2014 Sampai Dengan 2020	2
Tabel 3.1 Daftar Informan Penelitian.....	24
Tabel 3.2 Tabel Kriteria Informan Peneliti di Indonesia.....	25
Tabel 4.1 Jenis-Jenis Manfaat Pajak	33
Tabel 4.2 Muatan Kriteria GAAR dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 pada Pasal 32 Ayat (1)	36
Tabel 4.3 Safeguard General Anti Avoidance Rules di Beberapa Negara	39
Tabel 4.4 Perhitungan Surat Ketetapan Kurang Bayar	41
Tabel 4.5 Perhitungan Pemohon Banding.....	41



DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Alur Pikir Penelitian.....	20
Gambar 3.1 Analisis Data	27
Gambar 4.1 Kriteria Utama dalam GAAR.....	32



DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1	: Surat Permohonan Data dan Informasi.....	55
Lampiran 2	: Peraturan Pemerintah No. 55 Tahun 2022.....	57
Lampiran 3	: Manuskrip Wawancara dengan Informan.....	59
Lampiran 4	: Manuskrip Wawancara dengan Informan.....	64
Lampiran 5	: Manuskrip Wawancara dengan Informan.....	67
Lampiran 6	: Manuskrip Wawancara dengan Informan.....	70
Lampiran 7	: Putusan Mahkamah Agung Nomor 2666/B/PK/Pjk/2020.....	72
Lampiran 8	: Dokumentasi dengan Informan.....	82



BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Seiring berkembangnya perekonomian dunia, hal ini menghasilkan sebuah kemudahan dan mendorong sumber daya yang lebih baik. Perpajakan menjadi salah satu bentuk hal yang didorong dari perkembangan perekonomian dunia sehingga sebuah negara dapat menghasilkan lebih banyak penerimaan dari aspek perpajakan tersebut. Beberapa tahun terakhir, statistik pendapatan Indonesia menunjukkan bahwa pajak menjadi kontributor utama pendapatan negara, menyumbang rata-rata 75% dari total penerimaan. Namun, realisasi penerimaan pajak sering kali tidak mencapai target yang ditetapkan pemerintah. Berdasarkan Laporan Keuangan Pemerintah Pusat tahun 2010 hingga 2024, hanya pada tiga tahun terakhir mulai 2021, 2022, dan 2023 target pajak berhasil terlampaui. Pada 2021, realisasi mencapai Rp1.547,8 triliun (107,15%), kemudian Rp2.034,5 triliun (114%) pada 2022, dan Rp2.154,2 triliun (101,69%) pada 2023. Kondisi ini mengindikasikan bahwa masih ada peluang untuk meningkatkan optimalisasi penerimaan pajak di Indonesia.

Tidak optimalnya dalam penerimaan pajak tersebut dapat ditimbulkan dari sebuah isu dilakukan oleh perusahaan nasional ataupun perusahaan multinasional yang lazimnya disebut sebagai *tax avoidance* (Dai, 2022). Praktik penghindaran pajak merupakan sebuah skema yang dilakukan oleh wajib pajak

guna mengurangi beban pajak dengan memanfaatkan sebuah *loophole* (celah) yang ada di dalam perundang-undangan perpajakan. Kementerian Keuangan khususnya Direktorat Jenderal Pajak (DJP) telah mencatat bahwa sejak tahun 2014 hingga 2020, kasus penghindaran pajak yang terjadi di negara Indonesia telah menyebabkan hilangnya sekitar Rp3.806.252.993.096,00. Atau 61,57% potensi penerimaan pajak

Tabel 1.1
Potensi Hilangnya Penerimaan Negara Indonesia
Tahun 2014 sampai dengan 2020

Jenis Kasus Penghindaran	Nilai	
	Sebelum Putusan Pengadilan	Setelah Putusan Pengadilan
Skema Pengalihan	Rp5.389.962.903.376	Rp1.915.875.995.441
<i>Participating Interest</i>		
<i>Beneficial Owner</i>	Rp744.483.782.440	Rp458.192.978.123
<i>Abuse</i>		
<i>Treaty Abuse</i>	Rp47.901.257.589	Rp2.025.976.744
Total	Rp6.182.347.943.404	Rp2.376.094.960.306
Nilai Potensi Pajak yang Hilang	Rp3.806.252.993.096	
Persentase Nilai yang Hilang	61,57%	

Sumber: Naskah Akademik RUU Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan 2021.
(<https://berkas.dpr.go.id/akd/dokumen/K11-RJ-20210629-020319-7541.pdf>)

Berdasarkan data pada Tabel 1.1 menyatakan bahwa banyaknya kasus penghindaran pajak yang dapat terdeteksi tidak lepas dari perkembangan skema penghindaran pajak. Semakin kuatnya perkembangan dari perusahaan-perusahaan yang ada, fenomena penghindaran pajak tidak dapat diabaikan lagi terutama bagi negara-negara berkembang dikarenakan tindakan ini dapat menimbulkan kerugian bagi penerimaan suatu negara (Prettl dan von Hagen, 2022). Terkait dalam mencegah terjadinya kerugian pada penerimaan negara

yang dapat terus menerus terjadi dengan adanya praktik penghindaran pajak tersebut, maka sebuah negara dapat memiliki peran aktif yaitu dengan merumuskan suatu kebijakan baru yang lebih efektif untuk menangkal skema praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak (Zhao, 2022). Praktik penghindaran pajak menjadi sebuah perlawanan yang dilakukan oleh wajib pajak guna mengurangi kewajiban perpajakan mereka yang harus ditekan dengan Peraturan Anti-Penghindaran (Ramadhan, 2023).

Peraturan Anti-Penghindaran Khusus atau *Specific Anti Avoidance Rule* (SAAR) digunakan untuk mencegah penghindaran pajak yang bersifat khusus (Haryanti dan Amalia, 2020). Perpajakan internasional di mana dikenal sebagai SAAR yang merupakan sebuah ketentuan yang diterapkan untuk meminimalkan *tax avoidance*. Ketentuan ini mempunyai skala yang relatif kecil dan dapat menimbulkan sebuah ketidakpastian dikarenakan cakupan ketentuan ini yang lebih bersifat khusus dan dibatasi (Sitompul, 2022). Namun, dalam keadaan tertentu SAAR juga dapat menimbulkan perencanaan pajak yang lebih agresif karena wajib pajak dapat lebih terstruktur untuk menghindari penerapan SAAR tersebut (Ftouhi dan Ghardallou, 2020). Menanggapi hal tersebut, diperlukannya sebuah peraturan yang bersifat umum untuk menangkal penghindaran pajak yang tidak dalam cakupan SAAR. Akibatnya, Peraturan Anti-Penghindaran Umum atau *General Anti Avoidance Rule* (GAAR) menjadi garis dasar untuk menangani permasalahan penghindaran pajak. Peraturan tersebut merupakan ketentuan anti penghindaran perpajakan yang bersifat umum (Öner, 2020). Sebuah negara dapat menerapkan ketentuan untuk

mendukung SAAR tersebut dengan menetapkan GAAR sebagai salah satu aturan yang mencakup hal yang tidak diatur di dalam SAAR.

GAAR menjadi upaya terakhir yang dapat dilakukan oleh otoritas pajak dalam menangani praktik penghindaran pajak (Kleist, 2023). Aturan tersebut merupakan elemen penting dalam perpajakan modern dikarenakan SAAR tidak akan menangkap seluruh praktik yang terjadi (Zhu dan Peng, 2023). Beberapa negara telah menetapkan GAAR untuk menangani permasalahan penghindaran pajak, termasuk Singapura, Australia dan Uni Eropa (Behrends, 2022). Di Indonesia sendiri telah diatur secara eksplisit Asas *substance over form* pada Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan (PP 55/2022) Pasal 32 ayat (4). Berdasarkan pasal tersebut, DJP berwenang melakukan penetapan ulang nilai pajak yang seharusnya dibayar, dengan prinsip utama bahwa hakikat ekonomi lebih diutamakan daripada bentuk formalnya.

Asas *substance over form* salah satu asas dalam hukum perpajakan yang dapat digunakan ketika ada skema yang belum diatur dalam regulasi dalam mencegah praktik penghindaran pajak (Wijaya dan Kusumaningtyas, 2020). *Substance over form* merupakan asas yang menjelaskan bahwa terkait menganalisis suatu transaksi dibutuhkan unsur terpenting yaitu substansi yang melandasi transaksi yang terjadi daripada bentuk legal (formalnya). *Form* dimaknai sebagai bentuk legal (*legal form*) dari suatu detail transaksi, sementara *substance* dimaknai sebagai konten (substansi) dari transaksi ekonomi.

Beberapa pihak menyatakan bahwa Inkorporasi asas *substance over form* yang secara eksplisit diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 pada pasal 32 ayat (4) merupakan salah satu upaya pemerintah untuk membentuk instrumen GAAR. Namun, beberapa pihak berpendapat bahwa asas *substance over form* tidak langsung bisa dikategorikan sebagai GAAR, karena terdapat kriteria utama yang harus dipenuhi agar suatu ketentuan pajak dapat disebut sebagai GAAR (Waerzeggers dan Hillier, 2017). Asas *substance over form* sebagai GAAR tersebut dapat digunakan di Indonesia karena otoritas pajak memiliki ruang gerak yang fleksibel guna menyempurnakan kebijakan pencegahan penghindaran pajak, dalam hal ini, otoritas pajak berwenang melakukan koreksi terhadap transaksi yang memiliki tujuan untuk mengurangi, menunda, atau menghindari kewajiban perpajakan. Namun, dikarenakan sifat GAAR yang terlalu umum justru berpotensi memunculkan berbagai interpretasi, perbedaan interpretasi ini kemudian menciptakan ketidakpastian hukum, khususnya dalam penyelesaian sengketa penghindaran pajak antara DJP, pengadilan pajak, dan wajib pajak yang bersangkutan (Prebble, 2017).

Berdasarkan penelitian Putra dan Rahayu (2023), kebijakan SAAR dianggap belum cukup optimal dalam menutup celah yang dapat dimanfaatkan untuk melakukan praktik penghindaran pajak oleh wajib pajak sehingga diperlukannya GAAR untuk mendukung hal tersebut. Sehingga, ketegasan dalam penafsiran kebijakan tersebut yang menggunakan asas *substance over form* ini diperlukan untuk menjadi instrumen hukum tambahan di dalam hukum

perpajakan di Indonesia untuk menangkal praktik penghindaran pajak yang terjadi (Putra dan Rahayu, 2023).

Dikarenakan perbedaan pernyataan beberapa pihak terhadap inkorporasi asas *substance over form* pada Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 yang dianggap sebagai upaya membentuk instrumen GAAR dengan beberapa pihak yang menyatakan bahwa GAAR memiliki kriteria tertentu. Hal tersebut melatarbelakangi Penulis berusaha menggali dan menguraikan pandangan terhadap asas *substance over form* sebagai GAAR, serta menjelaskan penerapan asas *substance over form* dalam mencegah praktik penghindaran pajak.

B. Rumusan Masalah

Mencermati uraian latar belakang sebelumnya dan mengerucut pada asas *substance over form* yang digunakan di Indonesia, maka rumusan masalah yang dapat ditetapkan yaitu:

1. Bagaimanakah pandangan terhadap asas *substance over form* sebagai GAAR di Indonesia?
2. Bagaimanakah penerapan asas *substance over form* dalam upaya pencegahan praktik penghindaran pajak di Indonesia?

C. Batasan Masalah

Berdasarkan dari uraian rumusan masalah, batasan masalah yang ditetapkan peneliti berguna sebagai upaya menghindari kesalahpahaman pembaca dalam penelitian yang tidak fokus pada satu tema, pada bagian ini diuraikan batasan masalah yang dianalisis hanya sampai pada pandangan terhadap asas *substance*

over form di Indonesia berdasarkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 serta data kasus dari tahun 2020 sampai dengan 2024, peraturan tersebut merupakan suatu upaya pemerintah dalam menangkal praktik penghindaran pajak di Indonesia. Selanjutnya, peneliti juga akan melihat prospek penerapan asas *substance over form* yang digunakan sebagai upaya untuk menangkal praktik penghindaran pajak di Indonesia.

D. Tujuan dan Manfaat Penelitian

1. Tujuan Penelitian

Menimbang urgensi penelitian, pada bagian berikut dirumuskan tujuan beserta manfaatnya. Berdasarkan rumusan masalah di atas, tujuan dari penelitian ini yaitu:

- a. Mengkaji dan mengetahui asas *substance over form* sebagai GAAR pada kerangka hukum pajak di Indonesia.
- b. Mengkaji penerapan *substance over form* dalam penyelesaian sengketa penghindaran pajak di Indonesia.

2. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan memberikan manfaat bagi semua pihak. Manfaat yang diharapkan dari penelitian sebagai berikut:

a. Manfaat Teoretis

Fenomena dari penggunaan *substance over form* sebagai GAAR ini membentuk berbagai sudut pandang dari subjek yang menggunakan asas tersebut untuk menyelesaikan sengketa penghindaran pajak. Penelitian ini diharapkan mampu meningkatkan bahan literatur

mengenai penerapan asas *substance over form* sebagai GAAR dalam kerangka hukum pajak di Indonesia dan meningkatkan wawasan mengenai kondisi hukum di Indonesia.

b. Manfaat Praktis

1) Bagi Wajib Pajak

Sebagai wajib pajak, penelitian ini diharapkan memberikan manfaat berupa informasi berupa asas *substance over form* sebagai GAAR dan penerapan asas tersebut sebagai sebuah instrumen hukum di Indonesia. Dengan penelitian ini diharapkan tidak lagi dirugikan oleh wajib pajak dengan melakukan praktik penghindaran pajak. Menciptakan situasi yang taat akan hukum dan membantu perekonomian negara dari sisi perpajakan.

2) Bagi Pemerintah

Hasil pada penelitian ini dapat memberikan sebuah gambaran kepada pemerintah, dalam hal ini DJP dan pengadilan pajak, mengenai tentang kedudukan asas *substance over form* sebagai GAAR. Selain itu, penelitian ini juga menyediakan sebuah informasi mengenai penerapan GAAR sebagai salah satu instrumen hukum untuk mencegah penghindaran pajak. Hal ini dapat digunakan sebagai persepsi mengenai asas *substance over form* sebagai GAAR sehingga dapat dilakukan optimalisasi dalam rangka untuk mencegah praktik penghindaran pajak di Indonesia.

3) Bagi Politeknik Negeri Bali

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi ilmu pengetahuan bagi Politeknik Negeri Bali agar dapat digunakan sebagai bahan bacaan di perpustakaan. Menambah referensi untuk memperluas wawasan bagi peneliti selanjutnya bagi mahasiswa Akuntansi khususnya Perpajakan Politeknik Negeri Bali.

4) Bagi Mahasiswa

Penelitian ini dapat dijadikan bahan literasi untuk melihat bagaimana hukum perpajakan di Indonesia dan dapat dikembangkan sebagai penelitian lanjutan dengan topik serupa. Sebagai ide atau wadah untuk bisa menuangkan pemikiran kritis terkait regulasi terhadap fenomena penghindaran pajak kepada mahasiswa ketika membaca penelitian ini.

JURUSAN AKUNTANSI
POLITEKNIK NEGERI BALI

BAB V

SIMPULAN DAN SARAN

A. Simpulan

Berdasarkan hasil analisis yang telah dilakukan, Berdasarkan analisis, peneliti dapat menarik beberapa kesimpulan kunci yang relevan untuk menjawab permasalahan penelitian ini, yaitu:

1. Asas *substance over form* diposisikan sebagai GAAR melalui Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022. Hal tersebut dapat disimpulkan melalui Pasal 32 ayat (4) yang menyebutkan asas *substance over form* sebagai pedoman DJP untuk menentukan kembali pajak terutang akibat penghindaran pajak. Pasal 32 ayat (1) juga telah memenuhi kriteria utama dari GAAR tersebut yaitu dari adanya sebuah skema, manfaat pajak (*tax benefit*) dan tujuan utama hanya untuk memperoleh manfaat pajak (*tax benefit*). Di samping itu, elemen *safeguard* yang berbeda-beda dalam GAAR di berbagai negara juga menjadi hal penting untuk menjadi jalan tengah dalam pengimplementasian GAAR guna menyeimbangkan *trade-off* yang terjadi antara pencegahan praktik penghindaran pajak berdasarkan GAAR dan kepastian hukum; dan
2. Penerapan asas *substance over form* menjadi instrumen penting untuk melawan penghindaran pajak. Hal tersebut tercermin dalam hasil putusan MA Nomor 2666/B/PK/Pjk/2020 yang memperlihatkan perbedaan dalam menilai substansi ekonomi suatu transaksi, khususnya terkait penghindaran

pajak. Namun, penerapan ini juga memerlukan pedoman yang jelas dan didukung analisis mendalam dalam menilai suatu transaksi.

B. Implikasi

Implikasi dalam penelitian menjelaskan dampak yang muncul akibat dari hasil penelitian dalam berbagai konteks baik secara teoretis maupun praktis. Mengenai hal tersebut, pada penelitian ini dapat berpengaruh untuk memperkaya kajian tentang *anti-tax avoidance* dan penerapannya khususnya mengenai asas *substance over form* dalam hukum pajak di Indonesia. Selain itu, penelitian ini juga dapat menjadi acuan bagi Direktorat Jenderal Pajak khususnya Kementerian Keuangan dalam mengevaluasi transaksi yang berpotensi mengandung skema penghindaran pajak. Hal tersebut juga menyoroti perlunya pedoman teknis dalam kebijakan untuk menghindari ketidakpastian hukum yang berpotensi dapat terjadi.

C. Saran

Berdasarkan hasil analisis serta simpulan di atas, saran yang dapat Penulis berikan adalah sebagai berikut:

1. Kepada Kementerian Keuangan

Segera untuk menerbitkan aturan pedoman teknis dari Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 khususnya pada Pasal 32 ayat (4) dalam memperkuat penerapan asas *substance over form* sebagai GAAR. selanjutnya, diperlukannya juga untuk melihat elemen penting dalam pembuatan aturan tersebut guna menjaga kepastian hukum guna

menciptakan batasan yang jelas dalam penerapan GAAR serta dalam menggunakan asas *substance over form* dengan analisis yang lebih mendalam dan sesuai dengan kriteria utama dalam GAAR, yaitu dengan mempertimbangkan dengan adanya sebuah skema, manfaat pajak (*tax benefit*) dan tujuan tunggal atau utama yaitu untuk mendapatkan manfaat pajak.

2. Kepada Wajib Pajak

Menerapkan dan mengedepankan asas *substance over form* dalam melakukan transaksi ataupun pencatatan dan pembukuan yang sesuai dengan aturan perpajakan merupakan langkah penting. Hal tersebut dilakukan guna meminimalkan risiko sengketa pajak di masa depan yang berpotensi merugikan.

3. Penelitian Selanjutnya

- a. Analisis mendalam terkait *safeguard* masing-masing negara khususnya negara yang menganut sistem *civil law* yang sama seperti Indonesia;
- b. Analisis aturan pedoman teknis dari Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 pada Pasal 32 ayat (4) jika sudah diterbitkan

DAFTAR PUSTAKA

- Aspers, P., & Corte, U. (2019). What is Qualitative in Qualitative Research. *Qualitative Sociology*, 42(2). <https://doi.org/10.1007/s11133-019-9413-7>
- Behrends, M. P. (2022). Under Which Conditions Would the ATAD's GAAR Benefit from Automatic Decision-Making in Terms of Legal Certainty and Efficiency? *International Tax Studies*. <https://doi.org/10.59403/2gyn7pt>
- Chandrasari, P. Y. (2023). How Should Indonesia Design The Statutory General Anti-Avoidance Rule? *Jurnal BPPK: Badan Pendidikan Dan Pelatihan Keuangan*, 16(1). <https://doi.org/10.48108/jurnalbppk.v16i1.733>
- Cowx, M., & Kerr, J. N. (2019). The General Anti-Avoidance Rule. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3485084>
- Dai, J. (2022). Research on the Influence of MNEs' M&A in China and the Anti-tax Avoidance System. *BCP Business & Management*, 20, 698–705. <https://doi.org/10.54691/bcpbm.v20i.1052>
- Darmayasa, I. N., Hardika, N. S., Arsana, I. M. M., & Putrayasa, I. M. A. (2024). Accountants' perspective on tax amnesty enhances tax compliance dimensions in extended slippery slope framework. *Cogent Business and Management*, 11(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2358161>
- Dyreng, S., Hanlon, M., & Maydew, E. (2007). Long-Run Corporate Tax Avoidance. *The Accounting Review*, 83.
- Fischer, D., Ellman, O., & Schochet, S. (2023). The Decline of Substance over Form in Accounting. *Accounting, Economics, and Law: A Convivium*, 13(3), 373–390. <https://doi.org/10.1515/acl-2019-0052>
- Ftouhi, K., & Ghardallou, W. (2020). International tax planning techniques: a review of the literature. In *Journal of Applied Accounting Research* (Vol. 21, Issue 2). <https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2019-0080>
- Haryanti, A. D., & Amalia, F. A. (2020). Specific Anti Rule Avoidance (Saar): How Does It Affect Tax Avoidance? *Jurnal Reviu Akuntansi Dan Keuangan*, 10(1). <https://doi.org/10.22219/jrak.v10i1.11083>
- Hou, N. (2022). Research on the Dilemma of Anti-Tax Avoidance Measures in Developing Countries and Their Response. *BCP Business & Management*, 20, 221–228. <https://doi.org/10.54691/bcpbm.v20i.948>
- Jordi, Mario Jon (2023). Pengaturan Dan Tantangan Penerapan Doktrin *Substance Over Form* Sebagai *General Anti-Avoidance Rule* Dalam Pencegahan Praktik Penghindaran Pajak Di Indonesia
- JDIH BPK. (2022). Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan. <https://peraturan.bpk.go.id/Details/233488/pp-no-55-tahun-2022>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial

- behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305–360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Kemsley, D., & Kemsley, S. A. (2024). Tax evasion savings versus unlawful predicate proceeds: a substance-based approach. *Journal of Money Laundering Control*, 27(4), 647–657. <https://doi.org/10.1108/JMLC-12-2023-0196>
- Kleist, D. (2023). The Implementation in Sweden of the General Anti-Avoidance Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive. *Nordic Tax Journal*, 2023(1). <https://doi.org/10.2478/ntaxj-2023-0002>
- Kementerian Keuangan RI. (2024). LKPP - Laporan Keuangan Pemerintah Pusat. <https://djpb.kemenkeu.go.id/portal/id/laporan-keuangan-pemerintah-pusat-lkpp.html>
- Muthitacharoen, A., & Samphantharak, K. (2022). Multinational Tax Avoidance And Anti-Avoidance Enforcement: Firm-Level Evidence From Developing Asean Countries. *The Singapore Economic Review*, 67(06), 2049–2065. <https://doi.org/10.1142/S021759082050040X>
- Öner, C. (2020). Comparative Analysis of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Effective Tool to Tackle Tax Avoidance? *EC Tax Review*, 29(Issue 1), 38–52. <https://doi.org/10.54648/ECTA2020005>
- Prebble, R. (2017). Victoria University of Wellington Legal Research Papers DOes The Use Of General Anti-Avoidance Rules To Combat Tax Avoidance Breach Principles Of The Rule Of Law ? Does The Use Of General Anti-Avoidance Rules To. *Network*, 2(8).
- Prettl, A., & von Hagen, D. (2022). Multinational ownership patterns and anti-tax avoidance legislation. *International Tax and Public Finance*. <https://doi.org/10.1007/s10797-021-09719-5>
- Putra, E. D., & Rahayu, N. (2023). Praktik-Praktik Tax Avoidance Serta Penerapan Kebijakan Anti-Tax Avoidance Di Indonesia. *Jurnal Darma Agung*, 31(3), 524. <https://doi.org/10.46930/ojsuda.v31i3.3499>
- Ramadhan, M. R. (2023). The impact of thin capitalization rule on tax avoidance in Indonesia. *Journal of Accounting and Investment*, 24(2), 323–335. <https://doi.org/10.18196/jai.v24i2.17036>
- Shailer, G. (2018). Agency Theory. In D. C. Poff & A. C. Michalos (Eds.), *Encyclopedia of Business and Professional Ethics* (pp. 1–4). Springer International Publishing. https://doi.org/10.1007/978-3-319-23514-1_151-1
- Sitompul, M. G. (2022). Urgensi Legalitas Gaar dan Saar sebagai Instrumen Preventif Penghindaran Pajak di Indonesia. *Jurnal Yuridis Unaja*, 5(1), 22–30. <https://doi.org/10.35141/jyu.v5i1.302>
- Sumantri, E., Samudra, A. A., & Suradika, A. (2024). Global tax avoidance and evasion: A landscape through insights from a systematic literature review and bibliometric analysis. *Journal of Infrastructure, Policy and*

Development, 8(9), 8073. <https://doi.org/10.24294/jipd.v8i9.8073>

- Waerzeggers, C., & Hillier, C. (2017). Introducing a General Anti-Avoidance Rule (GAAR) : Ensuring That a GAAR Achieves Its Purpose. *Tax Law IMF Technival Note*, 01, 9.
- 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.
- Yitzhaki, S. (1974). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis. *Journal of Public Economics*, 3, 201–202.
- Zhao, Z. (2022). Legal Difficulties of China's Anti-tax avoidance Measures and solutions. *BCP Business & Management*, 20, 789–796. <https://doi.org/10.54691/bcpbm.v20i.1064>
- Zhu, D., & Peng, Y. (2023). The Uncertainty and Countermeasures of General Anti-Avoidance Clause. *Law and Economy*, 2(3), 51–61. <https://doi.org/10.56397/LE.2023.03.08>

