

**PAJAK MINIMUM GLOBAL DALAM
TEORI KEADILAN JOHN RAWLS**



UNIVERSITAS GADJAH MADA

**Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar
dalam Bidang Ilmu Hukum Pajak Perusahaan
pada Fakultas Hukum
Universitas Gadjah Mada**

**Disampaikan pada Pengukuhan Guru Besar
Universitas Gadjah Mada
Tanggal 12 Juni 2025**

**Oleh:
Prof. Adrianto Dwi Nugroho, S.H., Adv LLM, LL.D.**

Yang kami hormati,
Ketua, Sekretaris, dan Anggota Majelis Wali Amanat Universitas
Gadjah Mada,
Ketua, Sekretaris, dan Anggota Senat Akademik, Universitas Gadjah
Mada,
Ketua, Sekretaris, dan Anggota Dewan Guru Besar Universitas Gadjah
Mada,
Rektor dan para Wakil Rektor Universitas Gadjah Mada,
Dekan, Wakil Dekan Fakultas Hukum, serta pimpinan lembaga di
lingkungan Universitas Gadjah Mada,
Para hadirin tamu undangan, kolega, dan anggota keluarga,

Assalamu'alaikum warrahmatullahi wabarakatuh, Salam Sejahtera bagi kita semua, Om Swastiastu, Namu Buddhaya, Salam Kebajikan. Pertama-tama izinkan kami mengajak kita semua untuk memanjatkan puji syukur ke hadirat Allah Swt, Tuhan yang Maha Esa, karena hanya berkat rahmat-Nya kita semua dapat hadir pada hari ini di Balai Senat Universitas Gadjah Mada. Kami ucapkan terima kasih kepada Rektor Universitas Gadjah Mada yang telah memberikan kesempatan kepada kami untuk menyampaikan pidato pengukuhan Guru Besar dalam bidang Hukum Pajak Perusahaan pada Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada dengan judul:

Pajak Minimum Global dalam Teori Keadilan John Rawls

Pidato ini akan dibagi menjadi empat bagian. Pada bagian pertama akan dipaparkan mengenai latar belakang situasional yang mendasari berlakunya rezim pajak minimum global (*global minimum tax/GMT*) di berbagai negara. Tinjauan singkat tentang ruang lingkup, besaran penghasilan kena pajak, tarif dan cara menghitung GMT akan dipaparkan pada bagian kedua. Pada bagian ketiga, fitur-fitur tersebut akan disandingkan dengan teori keadilan yang dipostulatkan oleh John Rawls, disertai dengan diskusi akademik yang mengelilingi teori keadilan yang dikemukakan oleh Rawls. Pidato ini akan diakhiri dengan pengambilan kesimpulan dan rekomendasi yang dapat dipertimbangkan untuk memperkaya studi hukum pajak perusahaan.

Pendahuluan

Hadirin yang kami hormati,

Albert Einstein pernah berucap, “*The hardest thing in the world to understand is the income tax.*” Jika kita menelusuri rentang waktu di mana Einstein dewasa berpotensi mengucapkan kalimat tersebut, yaitu antara tahun 1900 (usia 21 tahun) hingga 1955, maka Ia tidak hidup untuk menyaksikan model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) pertama kali diterbitkan oleh *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD), pada tahun 1963.¹ Dalam hukum pajak internasional, P3B merupakan instrumen perjanjian bilateral yang mengatur pembagian hak pemajakan atas penghasilan yang bersumber dari satu negara pihak dalam P3B (negara sumber) kepada orang yang berdomisili di negara pihak lainnya (negara domisili). Tujuan utamanya, agar pajak berganda yang timbul akibat pengenaan pajak atas penghasilan secara simultan di kedua negara tersebut dapat dihindari,² sehingga arus modal dan barang terfasilitasi. Jika Einstein hidup di era dominasi P3B, maka mimpi buruknya tentang Pajak Penghasilan (PPh) akan terus berlanjut. Tidak hanya Einstein, kita juga akan mengalami hal yang sama ketika berurusan dengan PPh. Kesulitan tersebut dapat ditemui utamanya pada empat aspek pengaturan PPh, yaitu: 1) kompleksitas mekanika pengenaan (*charging*); 2) penghitungan PPh terutang (*computation*); 3) terminologi yang multi-interpretatif; dan 4) ketidakpastian hukum akibat celah hukum dalam undang-undang. Kesulitan bertambah dengan adanya P3B yang membatasi kewenangan pemungutan pajak.

Dominasi P3B selama lima dekade sejak berlakunya model P3B OECD secara gradual tereduksi dengan munculnya model pencapaian

¹ Diikuti oleh *Model Convention* yang dikembangkan oleh Perserikatan Bangsa-Bangsa (PBB), sejak 1968. Untuk sejarah P3B, lihat, antara lain, Brian J Arnold, ‘*An Introduction to Tax Treaties*’ (United Nations Department of Economic and Social Affairs 2015) paragraf 21-22 https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/TT_Introduction_Eng.pdf, akses April 2025.

² Sesuai dengan nama konvensi: “(...) *for the elimination of double taxation with respect to taxes on income and on capital and the prevention of tax evasion and avoidance.*”

konsensus melalui kesepakatan multilateral. Satu hal yang tidak berubah adalah peran sentral OECD dalam mengorkestrasikan kepentingan perpajakan negara-negara anggota dan non-anggota OECD, sedemikian rupa sehingga narasi yang dibangun dalam berbagai proposal kebijakan akan mengalami amplifikasi. Isu perpajakan yang dihadapi oleh negara anggota akan digaungkan sebagai isu di negara non-anggota, sehingga solusi terbaik bagi negara-negara adalah mengikatkan diri ke dalam konsensus internasional.

Konsensus internasional teraktual yang diusung oleh OECD adalah kebijakan pajak minimum global (*global minimum tax/GMT*) yang bertujuan untuk menciptakan keadilan dalam sistem perpajakan, terutama dalam memastikan perusahaan multinasional membayar porsi kewajiban perpajakan yang adil.³ Melalui kebijakan ini, PPh badan yang terutang pada sebuah perusahaan multinasional yang memenuhi syarat tertentu ditetapkan serendah-rendahnya sebesar 15% dari penghasilan kena pajak yang dihitung berdasarkan *Global Anti Base Erosion Rules (GloBE Rules)*.⁴ Tarif efektif tersebut berlaku bagi setiap

³ GMT merupakan bagian dari instrumen dari solusi dua pilar (*two-pillar solution*) yang dikembangkan untuk menangani praktik penggerusan basis pajak (*base erosion*) sehingga negara-negara dapat memastikan “(...) *multinational enterprises pay a fair share of tax wherever they operate and generate profits (...)*”. Lihat: OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS* (OECD 2021) <https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html> , akses April 2025.

⁴ *GloBE Rules* merupakan manifestasi dari Pillar Two dari kerangka kerja sama *Two Pillars*, sebuah proposal yang diusung oleh OECD sejak tahun 2019, sebagai pelaksanaan dari *Base Erosion and Profits Shifting (BEPS) Action Plan 1: Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. GloBE Rules* terdiri atas *Income Inclusion Rule (IIR)* dan *Undertaxed Profits Rule (UTPR)*. Alih-alih menggunakan perjanjian multilateral, *GloBE Rules* harus diinkorporasikan ke dalam hukum domestik melalui *Model GloBE Rules*. Lihat: OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS* (OECD 2021) <https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two_782bac33-en.html> akses April 2025.

entitas dalam perusahaan multinasional, di negara mana pun mereka menjalankan usahanya. Tujuan dari kebijakan ini adalah untuk menciptakan standar pengaturan PPh badan yang berlaku secara global dan transparan, serta menjadi fondasi bagi kompetisi perpajakan (*a floor for tax competition*) di masa yang akan datang.⁵

Nuansa politik, *dus* “konsensus”, mendominasi pengadopsian *Global Anti Base Erosion Model Rules (Model GloBE Rules)* dalam rangka penerapan GMT. Walaupun telah diinkorporasikan ke dalam hukum pajak di 28 negara,⁶ namun pernyataan Presiden Amerika Serikat Donald Trump pada 20 Januari 2025, yang pada intinya menyatakan GMT “*has no force or effect in the United States*”,⁷ telah

⁵ Kompetisi pajak (*tax competition*) merupakan istilah yang merujuk pada suatu keadaan di mana negara-negara berlomba-lomba untuk mengenakan PPh badan serendah-rendahnya (e.g., melalui tarif pajak rendah, atau insentif pajak) dalam rangka menarik investasi asing. Lihat, OECD, *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Inclusive Framework on BEPS* (OECD Publishing 2019) <https://www.oecd.org/en/publications/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy_87061b68-en.html>.paragraf 62. Lihat pula: Leopoldo Parada, ‘Global Minimum Taxation and EU Competitiveness: What Now?’ (*Kluwer International Tax Blog*, 17 March 2025) <<https://kluwertaxblog.com/2025/03/17/global-minimum-taxation-and-eu-competitiveness-what-now/>>., akses April 2025.

⁶ Per 13 Januari 2025, terdapat 27 negara yang mengadopsi *Income Inclusion Rule (IIR)*, dan 28 negara yang mengadopsi *Qualified Domestic Top-up Tax (QDMTT)*. Lihat: OECD, *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), Central Record of Legislation with Transitional Qualified Status* (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD 2025) <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-minimum-tax/administrativeguidance-globe-rules-pillar-two-central-record-legislation-transitional-qualified-status.pdf>, akses April 2025.

⁷ The White House, ‘*The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Global Tax Deal (Global Tax Deal)*’, (20 Januari 2025) <<https://www.whitehouse.gov/presidential-actions/2025/01/the-organization-for-economic-co-operation-and-development-oecd-global-tax-deal-global-tax-deal/>>., akses April 2025.

mendorong Uni Eropa⁸ dan OECD untuk meninjau kembali kebijakan GMT. Di Indonesia, GMT telah diterapkan melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 136 Tahun 2024 tanggal 31 Desember 2024,⁹ walaupun pemerintah masih terlihat gamang untuk menerapkannya, karena disinyalir akan berdampak pada investasi.¹⁰

Selain menjadi komoditas ekonomi politik internasional, GMT telah menjadi objek topik hangat yang menarik perhatian para ilmuwan perpajakan selama kurun waktu 5 tahun terakhir. Ada yang menilai GMT terlalu kompleks,¹¹ ada pula yang menilai kebijakan tersebut melampaui batas-batas kedaulatan pajak sebuah negara.¹² Terlepas dari dinamika politik yang terjadi dan untuk menambah *body of literature* tentang GMT, penting bagi kita untuk mengevaluasi esensi dari kebijakan GMT, yang diharapkan dapat menciptakan keadilan dalam sistem perpajakan.

⁸ Uni Eropa telah mengadopsi GMT melalui *Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022 on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union*.

⁹ Peraturan Menteri Keuangan Nomor 136 Tahun 2024 tentang Pengenaan Pajak Minimum Global berdasarkan Kesepakatan Internasional, tanggal 31 Desember 2024, Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2024 Nomor 1111 (selanjutnya, PMK 136/2024).

¹⁰ Misalnya, lihat: agt/sfr, 'Airlangga Sinyalkan RI Batal Terapkan Pajak Minimum Global 15 Persen' selengkapnya di sini: <https://www.cnnindonesia.com/ekonomi/20250218144034-532-1199642/airlangga-sinyalkan-ri-batal-terapkan-pajak-minimum-global-15-persen>. Bandingkan dengan: Surya Dua Artha Simanjuntak, 'Ditjen Pajak Bantah Airlangga, Pajak Minimum Global 15% Tetap Berlaku Di RI' (*Bisnis.com*, 19 February 2025) <<https://ekonomi.bisnis.com/read/20250219/259/1840837/ditjen-pajak-bantah-airlangga-pajak-minimum-global-15-tetap-berlaku-di-ri>>., akses April 2025.

¹¹ Lihat antara lain, Darussalam, 'Pentingnya Pajak Minimum Global' (*DDTC News*, 7 March 2025) <<https://news.ddtc.co.id/review/perspektif/1809282/pentingnya-pajak-minimum-global>>. akses April 2025. Lihat pula: Jinyan Li, 'The Global Tax Agreement: Some Truths and Legal Realities' (2022) https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/all_papers/343/, hlm. 11, akses April 2025.

¹² Untuk dampak multilateralisme perpajakan terhadap kedaulatan pajak, Lihat: Tsiluy Dagan, 'Substantive Tax Sovereignty Under Globalization' (2024) 29 *Tilburg Law Review* 1, 9 <<https://tilburglawreview.com/articles/10.5334/tilr.399/>> , akses April 2025.

Teori keadilan dapat digunakan untuk mengevaluasi esensi dari kebijakan GMT. Sebagaimana diungkapkan oleh O'Kelley,¹³ penggunaan teori moral dalam analisis kebijakan perpajakan dapat melahirkan usulan kebijakan yang lebih koheren dan mudah dipahami secara luas, bukan hanya bagi para pengusungnya. Salah satu teori keadilan yang relevan adalah teori keadilan yang dipostulatkan oleh John Rawls. Teori keadilan Rawls dapat memberikan perspektif moral yang mengedepankan kebebasan (*liberty*).

Dua prinsip keadilan menurut Rawls, yaitu: 1) prinsip pertama (*first principle*), setiap orang memiliki hak yang setara atas sebesar-besarnya kebebasan dasar yang setara pula dengan kebebasan yang dimiliki oleh orang lain (*equality principle*); dan 2) prinsip kedua (*second principle*), yang terbagi lagi menjadi dua prinsip, yaitu: a) ketimpangan ekonomi dan sosial ditata sedemikian rupa, sehingga diharapkan dapat memberikan manfaat bagi setiap orang (*difference principle*); dan b) serta didasari pada kesempatan yang terbuka bagi semua orang (*fair equality of opportunity principle*).¹⁴

Dalam teori keadilan Rawls, pajak merupakan alat pada cabang urusan distribusi dari pemerintahan, setelah urusan alokasi, stabilisasi, dan peralihan.¹⁵ Perwujudan ketiga cabang urusan tersebut akan mendekatkan pajak pada pemenuhan prinsip keadilan, yang tercapai ketika keseluruhan pendapatan dari mereka yang tergolong paling marginal telah seimbang dengan harapan jangka panjang mereka terhadap kesetaraan kebebasan dan pemerataan kesempatan.¹⁶

Sebagai alat dari cabang urusan pemerintahan yang ultima, pajak memiliki dua ranting. Ranting pertama bertujuan untuk mengoreksi distribusi penguasaan atas harta kekayaan secara gradual dan terus menerus, sedangkan ranting kedua bertujuan untuk menghasilkan pendapatan negara yang akan digunakan untuk menyediakan pelayanan

¹³ Charles O'Kelley, 'Rawls, Justice, and the Income Tax' (1981) 16 *Georgia Law Review* 1, 32 <https://digitalcommons.law.seattleu.edu/faculty/612>, akses April 2025.

¹⁴ John Rawls, *A Theory of Justice* (Rev ed, Belknap Press of Harvard University Press 1999), 53.

¹⁵ *Ibid*, 234-244.

¹⁶ *Ibid*, 245.

publik dan membiayai kesejahteraan golongan marginal demi kebaikan setiap orang yang didasari oleh kesempatan yang sama untuk semua orang (i.e., *second principle*).¹⁷

Pajak Minimum Global

Hadirin yang kami hormati,

Sebelum menganalisis GMT dari teori keadilan John Rawls, perlu dilakukan identifikasi karakteristik utama GMT yang akan dibedah dengan menggunakan teori tersebut. Dalam tulisan ini, karakteristik tersebut mengalami simplifikasi tanpa mengurangi esensinya. Pertama, GMT dikenakan terhadap anak perusahaan (*Constituent Entity, CE*) dari induk grup perusahaan multinasional (*Ultimate Parent Entity, UPE*) yang memiliki nilai peredaran bruto sebesar 750 juta Euro atau lebih (berdasarkan laporan keuangan tahunan terkonsolidasi UPE) paling sedikit dalam 2 (dua) dari 4 (empat) tahun pajak sebelum tahun pajak pengenaan *GloBE Rules*.¹⁸

Walaupun ketentuan mengenai subjek hukum *GloBE Rules* diatur secara lebih detail pada pasal-pasal selanjutnya pada *Model GloBE Rules*, secara umum dapat disimpulkan bahwa kebijakan GMT menysasar pada perusahaan multinasional yang memiliki akumulasi aset dan laba usaha yang besar di satu atau lebih yurisdiksi yang berbeda dengan yurisdiksi tempat UPE berada. Asumsinya, ada laba usaha yang dialihkan dari satu yurisdiksi ke yurisdiksi lainnya. Secara kontekstual, CE yang berada di yurisdiksi dengan tarif PPh badan yang rendah (*low-taxed*) dapat diperintahkan oleh UPE untuk menahan distribusi laba usaha kepadanya dalam rangka mengurangi beban PPh bagi satu grup. CE yang demikian juga sering kali menjadi penerima manfaat dari insentif pajak (e.g., *tax holiday, tax allowance*) yang diberikan oleh yurisdiksi tempat CE berada. Kedua keadaan dan praktik inilah yang menjadi sasaran dari *GloBE Rules*.

Kedua, CE yang terqualifikasi ke dalam *GloBE Rules* selanjutnya menentukan besaran laba ekses (*Excess Profits*), yang akan dihitung dalam menetapkan jumlah Pajak Tambahan (*Top Up Tax*) CE di setiap

¹⁷ Ibid, 246.

¹⁸ Pasal 1.1.1. *Model GloBE Rules*. Lihat pula Pasal 1 PMK 136/2024.

yurisdiksi tempatnya beroperasi. Adapun persentase (atau tarif) *Top Up Tax* merupakan selisih antara tarif GMT dan Tarif Pajak Efektif (*Effective Tax Rate, ETR*).

$$\text{Pajak Tambahan (Top Up Tax)}^{19} = \text{Tarif Minimum (Minimum Tax)} - \text{Tarif Pajak Efektif (Effective Tax Rate)}$$

Excess Profits merepresentasikan penghasilan CE yang tidak berasal dari kegiatan substantif. Dalam *GloBE Rules*, laba rutin hanya dapat dihasilkan dari daftar gaji (*payroll*) dan biaya pemanfaatan aset berwujud (*tangible assets*), sedangkan penggunaan aset tidak berwujud (*intangible assets*) tidak dapat digunakan untuk menghasilkan laba rutin.²⁰ Untuk itu, besaran *Excess Profits* dihitung dengan mengurangi Laba GloBE Bersih (*Net GloBE Income*) dengan komponen pengurang *Substance Based Income Exclusion* (SBIE), yang terdiri atas *payroll* dan biaya pemanfaatan *tangible assets*.²¹

$$\text{Laba ekses (Excess Profits)} = \text{Laba GloBE Bersih (Net GloBE Income)}^{22} - \text{Substance Based Income Exclusion (SBIE)}^{23}$$

Ketiga, *Excess Profits* selanjutnya digunakan untuk menghitung besaran *Top Up Tax* yang dikenakan terhadap CE di suatu yurisdiksi (*jurisdictional top-up tax*). Sebelumnya, perlu dihitung dahulu Tarif Pajak Efektif (*Effective Tax Rate, ETR*). ETR dihitung dengan membagi

¹⁹ Pasal 5.2.1. *Model GloBE Rules*.

²⁰ R Petruzzi and A Padwalkar, ‘Pillar One, Pillar Two, Transfer Pricing and the Arm’s Length Principle: A Tangled Web of New and Old Taxing Rules’ (2023) 77 *Bulletin for International Taxation* 11 <<https://www.ibfd.org/doi/1v4xcrm>> , akses April 2025.

²¹ Lihat Pasal 5.3 *Model GloBE Rules*. Lihat pula Pasal 7-10 PMK 136/2024.

²² Pasal 1 angka 35 PMK 136/2024 memformulasikan Laba *GloBE* Bersih sebagai “jumlah positif yang diperoleh dengan mengurangi laba *GloBE* semua Entitas Konstituen dengan rugi *GloBE* semua Entitas Konstituen.”

²³ Pasal 1 angka 37 PMK 136/2024 mendefinisikan *Substance Based Income Exclusion* (SBIE) sebagai pengecualian pengenaan *Top Up Tax* atas Laba *GloBE* Bersih yang dihitung dengan formula tertentu.

Pajak Tercakup (*Adjusted Covered Taxes*) dengan Laba GloBE Bersih (*Net GloBE Income*).

Tarif Pajak Efektif (<i>Effective Tax Rate, ETR</i>)	=	$\frac{\text{Pajak Tercakup (Adjusted Covered Taxes)24Net GloBE Income)}}$
---	---	--

ETR merepresentasikan beban ekonomi PPh yang secara faktual ditanggung oleh badan, relatif terhadap penghasilan kena pajak yang diperolehnya. Jumlahnya dapat berbeda dengan tarif PPh yang diatur dalam peraturan perundang-undangan. ETR sebuah badan, misalnya, dapat lebih rendah dari tarif PPh badan dalam UU PPh (i.e., 22%), karena badan tersebut mendapatkan fasilitas *tax allowance* atau *tax holiday* dari pemerintah. Dalam konteks GMT, apabila ETR lebih rendah dari tarif GMT, maka terhadap CE akan dikenakan *Top Up Tax*, yang merepresentasikan besaran potensi tambahan penghasilan negara yang dapat diperoleh dari penerapan GMT.

Keempat, *Top Up Tax* dikenakan terhadap UPE oleh negara domisilinya berdasarkan *Income Inclusion Rule* (IIR)²⁵ atau *Undertaxed Profits Rule* (UTPR). Untuk memberikan prioritas hak pemajakan bagi yurisdiksi tempat CE berdomisili, maka *Model GloBE Rules* mengatur tentang instrumen pengenaan pajak langsung berupa

²⁴ Pasal 4.1.1. *Model GloBE Rules* memformulasikan *Adjusted Covered Taxes* dari sebuah CE sebagai “*the current tax expense accrued in its Financial Accounting Net Income or Loss with respect to Covered Taxes for the Fiscal Year (...)*” dikurangi dengan jumlah tertentu yang dihitung berdasarkan Pasal 4.1.2., Pasal 4.1.3, Pasal 4.4. dan penghitungan lain yang didasarkan pada penghitungan yurisdiksi tempat CE berada.

²⁵ Ketentuan IIR merupakan pengembangan dari *Controlled Foreign Corporation Rule* (CFC Rule), yang sejak lama diatur sebagai salah satu aturan anti-penghindaran pajak (anti-avoidance rules) pada Pasal 18 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3263), sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2023 tentang Cipta Kerja menjadi Undang-Undang (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2023 Nomor 41, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6856).

*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax (QDMTT).*²⁶ Besaran QDMTT di negara domisili CE akan mengurangi besaran *Top Up Tax* yang dikenakan berdasarkan IIR atau UTPR.²⁷ Secara konseptual, QDMTT bertujuan untuk menambah penerimaan negara bagi yurisdiksi tempat CE berdomisili. Bagi yurisdiksi tersebut, QDMTT merupakan pilihan terbaik, karena jumlah *Top Up Tax* yang tidak dipungut QDMTT akan menjadi objek penghitungan IIR dan UTPR.

Pajak Minimum Global dalam Teori Keadilan John Rawls

Hadirin yang kami hormati,

Telaah GMT dari teropong teori keadilan John Rawls secara paradoksal tidak berkaitan langsung dengan kesepakatan tentang nominal tarif minimum itu sendiri (i.e., 15%). Bagi Rawls, pajak adalah alat untuk membatasi ketimpangan kesejahteraan yang disebabkan oleh ketidakmerataan kesempatan, sedangkan ambang batas tersebut merupakan keputusan politik yang berada di luar jangkauan teori keadilan.²⁸ Ini sejalan dengan Rawls, yang memostulatkan bahwa hak, kebebasan, kesempatan, penghasilan dan kekayaan, serta kebutuhan sosial dasar dalam rangka menjaga kehormatan diri (kesemuanya disebut sebagai *primary goods*) didistribusikan secara setara (*equal*), kecuali ketidaksetaraan nilai-nilai tersebut, jika ada, dimaksudkan untuk memberikan keuntungan bagi setiap orang.²⁹

Berdasarkan teori tersebut, adil atau tidaknya suatu kebijakan perpajakan tidak ditentukan secara kuantitatif, melainkan kualitatif. Tepatnya, prinsip keadilan tidak membahas tentang jumlah dan metode distribusi kesejahteraan, melainkan hanya menekankan pada adanya

²⁶ Pasal 1 angka 42 mendefinisikan QDMTT sebagai “DMTT yang memenuhi kualifikasi yang ditetapkan oleh *OECD/G20 Inclusive Framework (IF) on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*,” sedangkan DMTT didefinisikan sebagai “ketentuan yang mengenakan pajak tambahan pada subjek pajak dalam negeri yang merupakan Entitas Konstituen dari Grup PMN yang mempunyai Tarif Pajak Efektif kurang dari Tarif Minimum” (Pasal 1 angka 40 PMK 136/2024).”

²⁷ Pasal 5.2.3. *Model GloBE Rules*.

²⁸ Rawls (n 14) 246.

²⁹ Rawls (n 14) 54.

distribusi kebebasan dan *primary goods* lainnya.³⁰ Ini membuka peluang untuk menganalisis GMT pada arsitektur inti dari *GloBE Rules*.

Sebelum menganalisis GMT dari perspektif teori keadilan John Rawls, perlu diidentifikasi terlebih dahulu kedudukan badan hukum (i.e., perusahaan) dalam konsepsi hubungan negara dan individu, yang menjadi fokus pembahasan banyak teori keadilan, termasuk yang dikemukakan oleh Rawls. Dalam hal ini, Rawls menyatakan bahwa struktur dasar masyarakat (*basic structure of society*, atau sering dirujuk sebagai “*basic structure*”),³¹ yang menjadi subjek dari keadilan, tidak dapat menjangkau “(...) *the rules and practices of private associations or for those of less comprehensive social groups.*”³²

Prima facie, ini menempatkan perusahaan eksklusif dari lingkup teori keadilan karena keadaan subjektifnya. Namun demikian, kualifikasi Rawls di atas ditujukan pada aturan internal tata kelola perusahaan, dan bukan pada kedudukan perusahaan sebagai subjek hukum. Lebih tepatnya, sebagaimana bacaan Rönnegard dan Smith,³³ bentuk badan hukum perusahaan (*corporate legal form*) sebagai kendaraan bagi kepemilikan privat alat-alat produksi (*vehicle for private ownership in the means of production*) merupakan bagian dari *basic structure* dalam teori keadilan Rawls, karena perusahaan itu sendiri merupakan bentuk harta kekayaan. Dengan demikian, bentuk badan hukum perusahaan tunduk pada prinsip keadilan Rawls.³⁴

Sebagai subjek yang tunduk pada prinsip keadilan, badan memiliki hak untuk mendapat perlakuan yang adil, baik secara horizontal (*horizontal equity*) maupun vertikal (*vertical equity*). Secara

³⁰ Rawls (n 14) 287.

³¹ The ‘*basic structure*’ of a society didefinisikan sebagai “*the way in which the main political and social institutions of society fit together into one system of social cooperation, and the way they assign rights and duties and regulate the division of advantages that arises from social cooperation over time.*” Lihat: John Rawls, ‘*Justice as Fairness: A Restatement*’ (Erin Kelly ed, Harvard University Press 2001) 10 <<http://www.jstor.org/stable/10.2307/j.ctv31xf5v0>>.

³² Rawls (n 14) 7.

³³ David Rönnegard and N Craig Smith, ‘A Rawlsian Rule for Corporate Governance’ (2024) 190 *Journal of Business Ethics* 295, 298 <https://link.springer.com/10.1007/s10551-023-05333-z>. akses April 2025.

³⁴ *Ibid.*

horizontal, badan-badan yang berada dalam kondisi yang sama harus diperlakukan secara sama pula, sedangkan badan-badan yang berada dalam kondisi berbeda harus diperlakukan secara berbeda. Pengenaan GMT pada perusahaan multinasional bertujuan untuk memastikan bahwa setiap entitas dalam perusahaan tersebut membayar PPh di mana pun ia beroperasi. Besaran PPh yang harus dibayarkan entitas tersebut dapat berbeda-beda, sepanjang tidak kurang dari 15%. Ini menandakan bahwa GMT menekankan pada adanya keadilan horizontal antara entitas-entitas dalam perusahaan multinasional.

Selanjutnya, oleh karena GMT menyasar pada pemungutan PPh atas perusahaan multinasional (*dus*, PPh badan), maka perlu diidentifikasi pula postulat Rawls tentang PPh. Dalam hal ini, Rawls³⁵ hanya memostulatkan bahwa PPh, khususnya yang dikenakan secara progresif, bersama dengan pemajakan atas harta warisan dan hak kebendaan (dalam arti normatif), dikenakan untuk mencapai: a) kebebasan yang setara dalam suatu demokrasi yang mengenal kepemilikan hak kebendaan, dan b) nilai wajar dari hak kebendaan tersebut.³⁶ Dalam bacaan O'Kelley tentang PPh dan *the difference principle* milik Rawls, penghasilan seseorang, sebagai salah satu *primary goods*, hanya dapat dikatakan adil apabila memenuhi *the difference principle*, sehingga jika penghasilan sebelum PPh (*before-tax distributive shares of income*) seseorang belum memenuhi itu, maka PPh akan menjadikan penghasilan setelah pajak seseorang menjadi

³⁵ Sejatinya, dalam konteks perpajakan, Rawls memiliki preferensi terhadap pajak atas konsumsi dibandingkan dengan PPh, karena pajak atas konsumsi mampu mengukur “(...) *how much a person takes out of the common store of goods and not according to how much he contributes (assuming here that income is fairly earned)*” dan karena pajak tersebut “(...) *treats everyone in a uniform way (still assuming that income is fairly earned)*.” Lihat: Rawls (n 14) 246.

³⁶ Rawls (n 14) 247.

adil.³⁷ Sementara itu, Murphy dan Nagel³⁸ menilai keadilan dapat tercapai bilamana salah satu hal ini terpenuhi: a) terdapat standar hidup minimum, sehingga redistribusi pendapatan bagi golongan marginal berhenti ketika standar tersebut terpenuhi; atau b) terdapat jaminan pemerataan kesempatan untuk mengakses fasilitas kesehatan, pendidikan bagi seluruh anggota masyarakat, tanpa memedulikan dampak kesetaraan kesempatan tersebut bagi kesejahteraan masyarakat, yang dipengaruhi oleh perbedaan bakat dan usaha mereka.

Berdasarkan kesimpulan tersebut, maka GMT, sebagai sub-rezim dari rezim PPh badan, melalui karakteristik sebagaimana dibahas sebelumnya, dapat dianalisis menggunakan teori keadilan Rawls. Pertama, *Model GloBE Rules* mengatur tentang syarat objektif perusahaan yang terkualifikasi ke dalamnya. Sebuah grup perusahaan multinasional yang tunduk pada rezim GMT tidak dibedakan berdasarkan keadaan subjektifnya, melainkan pada akumulasi penghasilan global yang didapat dari entitasnya yang beroperasi di seluruh dunia. Dalam hal ini, Rawls menyatakan bahwa kebebasan yang dimiliki oleh setiap orang tidak berarti bahwa penghasilan yang mereka dapatkan—dan kekayaan yang dikumpulkan (*the ends*) oleh mereka—memiliki nilai intrinsik yang sama.³⁹ Artinya, pengenaan pajak yang mengualifikasikan subjeknya berdasarkan penghasilan yang diakumulasikan olehnya, dan bukan *per se* berdasarkan karakteristik intrinsik dari subjek hukumnya, sejalan dengan teori Rawls.

³⁷ O’Kelley (n 13) 21. O’Kelley selanjutnya berkesimpulan bahwa: “*The income tax extracted from an individual's gross income represents a sum of money to which the taxpayer is not morally entitled* (penekanan oleh penulis ini), *and to which others, the least advantaged, do have a moral claim. The sum remaining after the payment of income tax, assuming the income tax has been levied at rates and in a manner required by the difference principle, is a sum to which the taxpayer may claim moral entitlement.*” Selain itu, dalam bacaan O’Kelley, Rawls pernah berpendapat bahwa “*The rate of income tax must be calculated to produce the maximum revenues for transfer to the least advantaged, taking into account any disincentive effects*”, namun sitasi yang dirujuk oleh O’Kelley tidak dapat dikonfirmasi oleh penulis dari buku Rawls yang menjadi rujukan tulisan ini.

³⁸ Liam B Murphy and Thomas Nagel, *The Myth of Ownership: Taxes and Justice* (Oxford University Press 2002) 56.

³⁹ Rawls (n 14) 289.

Kedua, laba usaha dalam *GloBE Rules* terbatas pada laba eksek, yaitu laba yang dihitung dengan mengurangi biaya-biaya yang dikeluarkan untuk kegiatan yang bersifat substantif. Rasio kebijakannya adalah untuk memastikan bahwa *GloBE Rules* menyasar pada penghasilan yang berasal dari pemanfaatan aset tidak berwujud (*intangible assets*), yang dianggap rawan terhadap praktik penggerusan basis pemajakan dan pengalihan laba (*base erosion and profits shifting*).⁴⁰ Artinya, perusahaan multinasional wajib membayar GMT di yurisdiksi mana pun mereka beroperasi, sehingga tercipta *level playing field* dengan perusahaan lain di yurisdiksi yang sama.⁴¹

Upaya memprediksi pandangan Rawls terhadap laba eksek bukanlah tugas yang mudah, terutama karena istilah laba eksek baru diperkenalkan oleh OECD dalam *Model GloBE Rules*. Namun demikian, apabila pemajakan atas laba eksek sebagai langkah OECD untuk mengantisipasi praktik penggerusan basis pemajakan dan pengalihan laba, maka itu tidaklah bertentangan dengan teori keadilan Rawls. Dalam bab mengenai *The Good of the Sense of Justice*, Rawls berpendapat bahwa ketika seseorang menemukan cara untuk menghindari kontribusinya kepada masyarakat (*doing our fair share for the community*), maka semua orang akan tersakiti, termasuk teman dan relasi.⁴² Dalam konteks GMT, ini merujuk pada perusahaan multinasional yang membayar PPh di bawah tarif minimum 15%.

Ketiga, *Top Up Tax* dikenakan dengan tarif proporsional, sebesar GMT 15% dikurangi dengan ETR per yurisdiksi. Rawls sendiri tidak pernah membahas tentang besaran tarif PPh yang ideal. Namun demikian, sebagaimana hasil observasi Walraevens,⁴³ *difference*

⁴⁰ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS* (OECD 2020) paragraf 18 <https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint__abb4c3d1-en.html>.

⁴¹ OECD (n 40) paragraf 19.

⁴² Rawls (n 14) 500.

⁴³ Benoît Walraevens, 'Rawls's Maximin and Optimal Taxation Theory' (2023) 30 *The European Journal of the History of Economic Thought* 860, 861 <<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09672567.2023.2248316>>. Rawls secara eksplisit meminta para ekonom untuk merujuk *the difference principle* sebagai *maximin criterion*. Lihat: Rawls (n 14) 72.

principle milik Rawls telah menarik perhatian para ekonom untuk dapat merumuskan teori pemajakan yang optimal (*optimal taxation theory*) berdasarkan prinsip tersebut. Secara spesifik, para ekonom kesejahteraan (*welfarist*) melakukan interpretasi terhadap *maximin criterion* Rawls (i.e., *difference principle*), dan karena alasan serta untuk tujuan tertentu, para ekonom akan memostulatkan teori yang dapat sesuai atau tidak sesuai dengan teori keadilan Rawls.⁴⁴

Rujukan terdekat mengenai tarif pajak proporsional dapat ditarik dari preferensi Rawls terhadap pajak konsumsi (yang kerap menggunakan tarif proporsional) daripada PPh progresif, di mana PPh tersebut hanya diterapkan ketika diperlukan untuk mewujudkan keadilan sosial dalam prinsip kesetaraan dan pemerataan kesempatan, sehingga akumulasi kekayaan dan kekuasaan dapat dihindari.⁴⁵ Bird-Pollan berpandangan bahwa dalam teori keadilan Rawls, kesetaraan dan pemerataan kesempatan dapat diwujudkan dengan anggaran pengeluaran (pemerintah) yang besar agar pendidikan, kesehatan, perumahan dan lain sebagainya dapat disediakan bagi seluruh anggota masyarakat; dan untuk memenuhi anggaran tersebut, pajak atas harta kekayaan perlu didampingi dengan PPh.⁴⁶ Namun demikian, Sugin berpandangan bahwa prinsip kesetaraan Rawls mencakup kebebasan berpikir (*freedom of thought*), sehingga sistem pajak apa pun tidak

⁴⁴ Benoît Walraevens (n 43) 877.

⁴⁵ Rawls (n 14) 332. Rawls menegaskan bahwa: “*The basic principle of the law of nations is a principle of equality.*” Rawls (n 14) 246. Rawls menambahkan: “*And if proportional taxes should also prove more efficient, say because they interfere less with incentives, this might make the case for them decisive if a feasible scheme could be worked out.*” Elkins memandang bahwa preferensi Rawls yang demikian tidak konsisten dengan prinsip keadilan Rawls, karena pajak atas konsumsi bersifat regresif, dan pajak progresif akan lebih mendekati pada tujuan redistribusi pendapatan daripada tarif proporsional. Lihat: David Elkins, ‘Consumption Taxation in Rawls’s Theory of Justice,’ (2019) 29 *Cornell Journal of Law and Public Policy* 812 <<https://community.lawschool.cornell.edu/wp-content/uploads/2021/06/Elkins-final.pdf>>.

⁴⁶ Jennifer Bird-Pollan, ‘*Unseating Privilege: Rawls, Equality of Opportunity, and Wealth Transfer Taxation*’ (2013) 59 *The Wayne Law Review* 713, 731–732 <<https://ssrn.com/abstract=2414732>>.

boleh melanggar kebebasan tersebut.⁴⁷ Dalam hal ini, GMT bertujuan untuk memastikan bahwa keputusan investasi perusahaan multinasional tidak dipengaruhi oleh insentif PPh (e.g., *tax allowance*, *tax holiday*), sehingga justru mendekatkan GMT dengan teori keadilan Rawls.

Keempat, pemberian prioritas kewenangan untuk mengenakan *Top Up Tax* kepada yurisdiksi CE bertujuan untuk mengimbangi kewenangan yurisdiksi UPE untuk mengenakan *Top Up Tax* dalam bentuk IIR dan UTPR. Kewenangan yang terakhir ini melanggar kedaulatan pajak yurisdiksi lain, sehingga bertentangan dengan prinsip kesetaraan, yang menurut Rawls merupakan prinsip utama dalam perumusan hukum antar negara (*law of nations*).⁴⁸ Dalam konteks hubungan antar negara, prinsip kesetaraan mengandung makna adanya kewenangan setiap yurisdiksi untuk menentukan sendiri (*dus*, prinsip *self-determination*) urusannya tanpa intervensi asing.⁴⁹

Namun demikian, arsitektur GMT harus dipahami sebagai jalan keluar dari permasalahan ketimpangan penerimaan pajak di antara negara-negara di dunia. Praktik pemberian insentif PPh dalam rangka menarik investasi telah sampai pada titik kompetisi pajak yang tidak sehat (*harmful tax competition*) antar yurisdiksi.⁵⁰ Dengan kebijakan GMT, OECD memprediksi bahwa penghasilan negara CE akan meningkat, yang besarnya akan bergantung pada komitmennya dan respons perusahaan multinasional terhadap *GloBE Rules*.⁵¹

⁴⁷ Linda Sugin, 'Theories of Distributive Justice and Limitations on Taxation: What Rawls Demands from Tax Systems' (2004) 72 *Fordham Law Review* 1991, 2006 <https://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol72/iss5/27/>.

⁴⁸ Rawls (n 14) 332. Bagi Rawls, prinsip tersebut dapat dianalogikan dengan hak konstitusional warga negara.

⁴⁹ Rawls (n 14) 332.

⁵⁰ OECD mengidentifikasi bahwa "*The increasing globalisation and digitalisation of MNE activities and the increasing importance of intangible capital, combined with some international tax changes such as the move to territorial tax systems may have contributed to intensified tax competition across jurisdictions.*" Lihat: Felix Hugger and others, 'The Global Minimum Tax and the Taxation of MNE Profit', vol 68 (2024) OECD Taxation Working Papers 68, paragraf 9 <https://www.oecd.org/en/publications/the-global-minimum-tax-and-the-taxation-of-mne-profit_9a815d6b-en.html>.

⁵¹ Felix Hugger and others (n 50) paragraf 17.

Keberadaan GMT sebagai upaya mereduksi kompetisi yang demikian tidak bertentangan dengan teori keadilan Rawls, yang menyatakan bahwa dalam praktiknya, terkadang kita harus memilih di antara “(...) *several unjust, or second best, arrangements; and then we look to nonideal theory to find the least unjust scheme.*”⁵² Namun demikian, para ahli hukum pajak mengingatkan bahwa keberadaan GMT hanya memberikan fondasi bagi jenis kompetisi perpajakan baru, yaitu kompetisi yang mengedepankan insentif pajak yang diukur berdasarkan kegiatan substantif.⁵³

Kesimpulan

Hadirin yang kami hormati,

Narasi penciptaan keadilan di bidang perpajakan akan terus muncul di ruang publik. Namun demikian, de la Feria⁵⁴ mengingatkan bahwa kesulitan untuk menciptakan keadilan di bidang perpajakan disebabkan karena makna “keadilan” bersifat elastis, menyesuaikan dengan preferensi kebijakan yang dipilih. Secara ortodoks, diskursus keadilan di bidang PPh menempatkan orang pribadi sebagai subjek pajak tunggal. Maksim perpajakan klasik, terutama kemampuan membayar (*ability to pay*), lebih mudah untuk diimplementasikan dalam PPh orang pribadi (e.g., tarif progresif, penghasilan tidak kena pajak). Berbeda dengan orang pribadi, badan dianggap tidak memiliki kebutuhan minimal untuk hidup, sehingga pengenaan PPh-nya tidak perlu mengakomodasi kemampuan membayar (*ability to pay*), yang menjadi asas penting dalam menciptakan keadilan pajak. Namun

⁵² Rawls (n 14) 247.

⁵³ Englisch berpendapat bahwa *GloBE Rules* akan menciptakan “(...) *intensified competition for investment through other channels.*” Lihat: Joachim Englisch, ‘GloBE Rules and Tax Competition’ (2022) 12 *Intertax* 28, 28 <https://ssrn.com/abstract=4199543> diakses April 2025. Lihat pula: Niels Bammens and Dieter Bettens, ‘Article: The Potential Impact of Pillar Two on Tax Incentives’ (2023) 51 *Intertax* 155, 155–169 <<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/51.2/TAXI2023018>>.

⁵⁴ Rita de la Feria, ‘Tax Fairness: Reconceptualising Taxation and Inequalities’ in Rita de la Feria (ed), *Taxation and Inequalities* (IBFD 2025) 2 <https://ssrn.com/abstract=5106942>, akses April 2025.

demikian, melalui tulisan ini, penulis mengundang para peneliti perpajakan untuk memperluas ruang diskursus keadilan di bidang PPh, hingga mencakup badan, yang merupakan kendaraan bagi seseorang atau lebih untuk mendapatkan penghasilan dan menumpuk harta kekayaan. Oleh karena itu, badan harus dilihat secara transparan sebagai kumpulan orang-orang pribadi yang berkepentingan untuk memperoleh penghasilan melalui kendaraan tersebut.

Teori-teori keadilan dapat menjadi batu uji dalam menelaah berbagai kebijakan perpajakan internasional, khususnya yang menysasar pada laba usaha yang diperoleh oleh badan. Narasi ketidakadilan yang disebabkan oleh hilangnya pendapatan negara akibat ketidakmampuan hukum pajak dalam mengenakan PPh atas laba usaha dari perusahaan multinasional seringkali diajukan oleh OECD sebagai alasan untuk mereformasi tatanan perpajakan internasional. Untuk mengimbangi narasi tersebut, berbagai kebijakan yang diformulasikan oleh OECD perlu ditelaah dengan menggunakan teori-teori keadilan, agar kebijakan perpajakan yang koheren dapat tercipta, dan kepatuhan perpajakan sukarela dari perusahaan-perusahaan multinasional dapat ditingkatkan.

Kebijakan GMT telah sesuai dengan teori keadilan yang dikemukakan oleh John Rawls. Pengenaan *Top Up Tax* terhadap perusahaan multinasional yang membayar PPh badan di bawah tarif minimum 15% bertujuan agar perusahaan-perusahaan yang beroperasi di suatu negara dan telah melewati ambang batas penghasilan tertentu akan menanggung beban pajak yang sama. Selain itu, tambahan penerimaan negara dalam bentuk *Top Up Tax* memungkinkan negara melaksanakan fungsi redistribusi pendapatan dalam rangka memenuhi kebutuhan minimum bagi setiap orang yang berdomisili di wilayahnya. Terakhir, walaupun kebijakan GMT merupakan bentuk intervensi terhadap pengaturan pajak domestik, namun pengenaannya merupakan upaya kolektif untuk mengakhiri *harmful tax competition*.

Ucapan Terima Kasih

Hadirin yang kami hormati,

Raihan jabatan Guru Besar tidak mungkin kami capai tanpa bantuan dari para pihak. Untuk itu, izinkan kami untuk mengucapkan

terima kasih kepada pihak-pihak yang telah mendukung kami, baik secara moril maupun materiil. Tanpa mengurangi rasa hormat dan terima kasih kami, kami memohon maaf kepada pihak-pihak yang tidak dapat kami sebutkan pada kesempatan ini.

Ucapan terima kasih kami haturkan kepada Pimpinan dan Anggota Majelis Wali Amanat Universitas Gadjah Mada, Rektor Universitas Gadjah Mada, Profesor dr. Ova Emilia, Ph.D. dan para Wakil Rektor, Ketua Senat Akademik UGM, Profesor Dr. Sulistiowati, S.H., M.Hum. beserta Anggota Senat Akademik UGM; Pimpinan dan Anggota Dewan Guru Besar UGM; Bapak Ibu Dekan, Sekretaris Universitas, dan para Direktur di lingkungan UGM.

Ucapan terima kasih kami sampaikan kepada Dekan Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada, sekaligus senior kami di Departemen Hukum Pajak FH UGM, Ibu Dahliana Hasan, S.H., M.Tax., Ph.D., yang telah dengan sabar membimbing dan mendorong saya untuk mencapai derajat ini. Ucapan terima kasih kami haturkan kepada Ketua Senat Fakultas FH UGM, Profesor Dr. Nurhasan Ismail, S.H., M.Si., beserta Sekretaris dan Anggota SF.

Ucapan terima kasih kami haturkan kepada para wakil dekan di FH UGM: Profesor Dr. Mailinda Eka Yuniza, S.H., LL.M., dan Bapak Dr. Heribertus Jaka Triyana, S.H., LL.M.; dan para Wakil Dekan Akademik dan Kemahasiswaan di lingkungan UGM periode 2021-2026, yang telah setia memberikan dukungan, pencerahan, dan penghiburan dalam bertugas.

Ucapan terima kasih kami haturkan kepada rekan-rekan Departemen Hukum Pajak FH UGM, Bapak Dr. Arvie Johan, S.H., M.Hum. selaku Ketua Departemen, Bapak Anugrah Anditya, S.H., M.T., Ibu Dr. Irine Handika, S.H., LL.M., Ibu Fadhilatul Hikmah, S.H., LL.M., Bapak Taufiq Adiyanto, S.H., LL.M., Ibu Florencia Irena Gunawan, S.H., LL.M., dan Ibu Inchorida.

Ucapan terima kasih kami haturkan kepada Kepala Kantor Administrasi, Bapak Teguh Rismanto, S.E., M.Acc, beserta jajaran koordinator, Bapak Damari Pranowo, S.H., dan Ibu Francisca Irmawati, S.E., M.M.; Bapak Ibu Guru Besar, dosen senior, kolega dosen dan tenaga kependidikan FH UGM.

Ucapan terima kasih kami haturkan kepada Prof. Dr. Ari Hernawan, S.H., M.Hum., dan Prof. Dr. Eko Suwardi, M.Sc, atas perkenannya untuk menjadi *reviewer* naskah pidato pengukuhan Guru Besar; para rekan tim peneliti, terutama Muhammad Atthuur Brotoatmodjo.

Terima kasih dan penghargaan kami sampaikan kepada guru-guru kami sejak sekolah dasar hingga universitas, para dosen pembimbing kami: Almh. Ibu Sri Anggarini, S.H., M.Hum. dan Alm. Bapak Dr. Hariyanto, S.H., M.Kn.; Professor Peter Harris (Cambridge University); dan Professor Marjaana Helminen (University of Helsinki). Ucapan terima kasih kami kepada teman-teman yang telah kebersamai kami dalam menempuh pendidikan dasar hingga tinggi: teman-teman di SMA Negeri 70 Jakarta Selatan, SMU Negeri 81 Jakarta Timur, Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada angkatan 2000 (Alfonsus Ageng Goestopo, Hardianto, Husin Wiwanto, Dian Puspitasari, Agung Priambodo, Miriam Andreta, Lilik Yuwono, Riezkie Miyan Ekoputra dan lain-lain); teman-teman dan para senior di *International Tax Center, University of Leiden* (Putu Raditya Nugraha, Ichwan Sukardi dan lain-lain); teman-teman yang telah kebersamai kami di Helsinki, Finlandia (Keni, Fitri, Mukrimin, Arif, Imam, Kamal, Tauran, Fitriyah, Nafisa, Zenith, Dyah, Tita, Ferdi, Windi, Wawang dan Susi Hermawan, dan lain-lain). Ucapan terima kasih kami haturkan kepada panitia pengukuhan Guru Besar di lingkungan universitas dan fakultas yang telah membantu terselenggaranya acara ini.

Izinkan kami mengucapkan terima kasih yang tidak terhingga kepada kedua orang tua kami, Bapak Drs. Widyanto, M.Sc., dan Ibu Endang Diah Hadi Sri Hartini: terima kasih karena telah dengan sabar dan penuh rasa sayang merawat dan mendidik kami sejak kecil hingga usia dewasa. Rasa syukur dan terima kasih kami haturkan atas persaudaraan yang terjalin dengan kakak Adi Setyadi Kurniawan, S.E., kakak ipar saya, Fitria Widyasari, S.E. dan tiga keponakan kami (Favian, Firas, Fathir); serta dengan adik saya, Widya Octavia Dian Ayu Permata, S.E. Terima kasih juga kami sampaikan kepada para sepupu, sanak saudara keluarga besar Mochammad Djoepri yang tidak pernah berhenti untuk memberikan doa tulus yang mengiringi perjalanan karier kami. Ucapan terima kasih juga kami sampaikan kepada Bapak mertua,

Bapak Kristanto Triyono, S.Sos, Almarhumah Ibu Dewi Diniwati, S.Sos, dan adik ipar kami, Agia Deviani, S.T. dan suami, yang telah dengan tulus dan penuh rasa sayang menerima dan menyayangi kami beserta anak-anak kami.

Terakhir, kami ucapkan terima kasih yang setinggi-tingginya kepada istri kami, Maretha Crisindiana, S.H., M.Kn, yang telah dengan ikhlas dan ridho meninggalkan karier sebagai bankir demi mendukung studi dan karier kami, serta demi kesejahteraan anak-anak kami. Kepada kedua anak kami, Alana Maureen Carizsa, dan Sofia Aurelie Clarizsa, terima kasih atas kebahagiaan dan suka cita yang tiada henti kalian hadirkan dalam keluarga ini. Semoga kalian dapat menggapai lebih dari apa yang ayah capai hari ini. Amin.

Kami akhiri pidato ini dengan mengucapkan terima kasih dan penghargaan yang tinggi kepada seluruh panitia yang telah terlibat langsung dan tidak langsung dalam menyiapkan dan membantu kelancaran acara pidato pengukuhan pada hari ini. Semoga menjadi amal baik bagi Bapak Ibu semuanya. *Wabillahi taufik wal hidayah, Wassalamualaikum warrahma-tullahi wabarakatuh*, om santi santi santi om, nammo buddhaya.