

**TINJAUAN YURIDIS TERHADAP PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN
DALAM UNDANG-UNDANG NOMOR 11 TAHUN 2020
TENTANG CIPTA KERJA¹**

Oleh:

Evie Rachmawati Nur Ariyanti

Email: evie.rachmawati@yarsi.ac.id

Fakultas Hukum Universitas YARSI

Undang-undang tentang pajak penghasilan merupakan salah satu peraturan perpajakan yang mengalami perubahan dalam Undang-Undang Cipta Kerja. Untuk mendukung kemudahan berusaha di Indonesia perlu penegasan status kewarganegaraan pada definisi subjek pajak orang pribadi, penambahan objek pajak yang dikecualikan dari pajak penghasilan, dan penurunan tarif pajak penghasilan atas bunga obligasi. Warga Negara Asing yang menjadi subjek pajak dalam negeri dikenakan pajak hanya atas penghasilan yang diterima dari Indonesia dengan ketentuan memiliki keahlian tertentu dan berlaku selama 4 (empat) tahun pajak sejak ditetapkan sebagai subjek pajak dalam negeri. Dividen atau penghasilan lain yang diterima Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dikecualikan sebagai objek pajak penghasilan sepanjang diinvestasikan di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia. Kemudian tarif pajak atas penghasilan berupa bunga obligasi yang diperoleh Wajib Pajak Luar Negeri selain Bentuk Usaha Tetap dapat diturunkan dengan peraturan pemerintah

Kata Kunci: pajak, penghasilan, objek pajak

The law of income tax is one of the tax regulations that has been amended in the Job Creation Act. To support the ease of doing business in Indonesia, it is necessary to affirm citizenship status in the definition of individual tax subjects, enhance tax objects that are excluded from income tax, and decrease income tax rates on bond interest. Foreign citizens as subject to domestic tax are subject to tax only on income received from Indonesia provided that they have certain expertise and valid for 4 (four) tax years from the time they are determined as domestic tax subjects. Dividends or other income received by domestic individual taxpayers are excluded as income tax objects as long as they are invested in the territory of The Republic of Indonesia. Then the tax rate on income in the form of interest on bonds obtained by foreign taxpayers other than permanent establishments can be reduced by government regulations

Keywords: tax, income, tax object

¹ Artikel ini merupakan bagian dari Laporan Penelitian yang didanai oleh Yayasan YARSI Tahun Akademik 2020/2021

I. PENDAHULUAN

Seusai pelantikan, Presiden Joko Widodo membacakan pidato pertamanya untuk masa jabatan yang kedua kalinya. Presiden mengemukakan bahwa dalam lima tahun ke depan, prioritas yang akan dikerjakan oleh pemerintah adalah sebagai berikut:

1. membangun sumber daya manusia;
2. melanjutkan pembangunan infrastruktur;
3. menyederhanakan regulasi;
4. menyederhanakan birokrasi secara besar-besaran;
5. melakukan transformasi ekonomi.

Presiden dalam pidatonya juga mengemukakan bahwa berkaitan dengan penyederhanaan regulasi, pemerintah mengajak Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) untuk menerbitkan dua undang-undang besar. Kedua undang-undang besar yang direncanakan adalah Undang-Undang Cipta Lapangan Kerja dan Undang-Undang Pemberdayaan Usaha Menengah Kecil dan Mikro (UMKM). Masing-Masing Undang-Undang (UU) tersebut akan menjadi *omnibus law*, yaitu satu UU yang sekaligus merevisi beberapa UU bahkan puluhan UU.

Istilah *omnibus law* lebih dikenal sebagai *omnibus bill* dalam sistem hukum *common law*. *Lema ominus* berasal dari bahasa latin *omnis* yang berarti untuk semua. Orang lebih memahaminya sebagai undang-undang sapu jagat.² *Omnibus Law* merupakan salah satu metode pembentukan undang-undang yang mengatur materi multisektor. UU ini juga mampu merevisi hingga mencabut ketentuan yang ada di dalam UU lain.

Pada saat DPR mengakhiri masa sidangnya tanggal 17 Desember 2019, DPR telah menetapkan Program Legislasi Nasional (Prolegnas) Tahun 2020. Rencananya terdapat 50 Rancangan Undang-Undang (RUU) yang akan dibahas dan 4 (empat) diantaranya yang mempunyai konsep *omnibus law* adalah sebagai berikut:

1. RUU tentang Kefarmasian;
2. RUU tentang Cipta Lapangan Kerja;
3. RUU tentang Ketentuan dan Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian atau yang disebut RUU Perpajakan;
4. RUU tentang Ibu Kota Negara.

² Muhammad Yasin, Mengenal Metode “Omnibus Law”, <https://m.hukumonline.com/berita/baca/lt5f7ad4c048f87/mengenal-metode-omnibus-law/>, diakses pada tanggal 6 Oktober 2020

Pemerintah bersama DPR telah menggelar 64 kali rapat pembahasan RUU Cipta Kerja yang sebelumnya bernama RUU Cipta Lapangan Kerja. Situasi pandemi Covid-19 di Indonesia akhirnya membuat RUU Perpajakan dimasukkan sekaligus dalam pembahasan RUU Cipta Kerja. Peleburan RUU Perpajakan ke dalam RUU Cipta Kerja dinilai tidak menimbulkan masalah karena kedua aturan ini sama-sama bertujuan untuk memudahkan investasi masuk ke Indonesia.

Naskah Akademik yang menjadi dasar penyusunan RUU Perpajakan memuat 7 (tujuh) alasan urgensi RUU tersebut, yakni sebagai berikut:³

1. Berkenaan dengan kebutuhan pendanaan investasi di Indonesia, kontribusi sektor swasta perlu ditingkatkan dengan memberikan insentif di bidang perpajakan;
2. Berkaitan dengan tingginya beban pajak yang ditanggung investor luar negeri atas penghasilan bunga yang diterima dari investasinya di Indonesia dan ketidakadilan perlakuan terhadap investor yang berinvestasi tersebut perlu diatur kembali ketentuan mengenai PPh atas bunga dimaksud dengan tujuan untuk mengurangi biaya (*cost of fund*) dalam rangka mendorong pendanaan dari luar negeri;
4. Perbedaan penafsiran dalam menentukan status subjek pajak berpengaruh terhadap negara atau yurisdiksi yang berhak mengenakan pajak, sehingga perlu diberikan kepastian hukum dalam bentuk regulasi yang secara jelas menegaskan status subjek pajak, yaitu bagi WNI yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam 12 bulan dan WNA yang berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam 12 bulan;
5. Sejalan dengan tujuan memperkuat perekonomian melalui upaya dukungan terhadap keberlangsungan kegiatan usaha Wajib Pajak, perlu diatur kembali ketentuan mengenai pengkreditan pajak masukan yang saat ini dipandang kurang adil bagi pelaku usaha;
6. Berkenaan dengan tujuan memberikan landasan hukum bagi pemerintah untuk memberikan fasilitas perpajakan yang lebih fleksibel dalam mendorong pertumbuhan perkenomian perlu dirumuskan ketentuan mengenai fasilitas perpajakan berupa bentuk fasilitas perpajakan, instrumen yang adaptif, dan kriteria sektor-sektor prioritas yang mendorong perkenomian nasional;

³ Kementerian Keuangan, *Naskah Akademik RUU tentang Ketentuan dan Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian*, (Jakarta: Kementerian Keuangan Republik Indonesia, 2019), hal. 14-17

7. Berkenaan dengan meningkatnya kompleksitas transaksi secara elektronik telah menjadi tantangan tersendiri dalam perkembangan ekonomi nasional, baik secara kelembagaan maupun dari sisi substansi hukumnya;
8. Berkenaan dengan identifikasi masalah terkait pajak daerah dan retribusi daerah (PDRD), diperlukan rasionalisasi PDRD dalam rangka meningkatkan peran pemerintah pusat untuk mengendalikan beban dan administrasi PDRD sehingga kebijakan PDRD sejalan dengan kebijakan pemerintah pusat dalam rangka menciptakan iklim kondusif bagi dunia usaha.

Pada tanggal 5 Oktober 2020, DPR dalam rapat paripurna telah mengesahkan RUU Cipta Kerja menjadi UU yang kemudian diterbitkan menjadi Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja (selanjutnya disebut UUCK). Berkaitan dengan UUCK, 4 (empat) peraturan perpajakan yang ikut mengalami perubahan adalah sebagai berikut:

1. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut UU KUP);
2. Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut UU PPh);
3. Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (selanjutnya disebut UU PPN);
4. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (selanjutnya disebut UU PDRD).

Terkait kluster kemudahan berusaha bidang perpajakan, UUCK mengakomodir adanya perubahan pasal sekaligus juga penambahan pasal yang belum diatur serta menghapus pasal dalam peraturan sebelumnya. Jika dilihat dari penamaan keempat peraturan di atas, dapat diketahui bahwa hanya UU PPh yang telah mengalami perubahan yang paling banyak dibandingkan yang lain sebelum akhirnya diubah dalam UUCK. Salah satu jenis pajak yang diterapkan oleh banyak negara adalah pajak penghasilan. Di Indonesia, penerimaan di sektor PPh memegang peranan yang lebih menonjol dibandingkan dengan penerimaan pajak lainnya. Bertitik tolak dari uraian tersebut di atas,

penelitian ini hendak mengkaji tentang tata cara pengenaan pajak penghasilan setelah diterbitkannya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja.

II. TINJAUAN PUSTAKA

Struktur penerimaan negara pada era modern ini telah terjadi pergeseran dalam beberapa dasawarsa terakhir, yaitu penerimaan minyak dan gas ke penerimaan pajak. Peningkatan peran dan fungsi penerimaan negara dari sektor pajak memperlihatkan kenaikan yang cukup berarti pada tiap tahun anggaran. Uang masyarakat yang dibayarkan kepada pemerintah pusat dalam bentuk pajak pusat dimasukkan ke dalam kas negara selanjutnya diolah dalam Anggaran Pendapatan Negara (APBN) dan untuk pajak daerah dimasukkan ke dalam kas daerah dan selanjutnya diolah dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) untuk biaya rutin dan pembangunan.⁴

Dasar konstitusional pungutan pajak sebelum amandemen menyebutkan bahwa pungutan pajak berdasarkan undang-undang. Jika diperhatikan, kalimat tersebut mengalami perubahan dalam amandemen Undang-Undang Dasar 1945 menjadi diatur dengan undang-undang. Perubahan konstitusional demikian menunjukkan perubahan sangat mendasar dan memiliki makna yang berbeda dalam hal pungutan pajak. Jika sebelumnya dalam pungutan pajak disebutkan berdasarkan undang-undang, maka dapat dimaknai bahwa untuk melakukan pungutan pajak dasar hukumnya boleh diatur dalam undang-undang dan boleh atau dimungkinkan juga diatur bukan dengan undang-undang sepanjang undang-undang memberikan kewenangan untuk melakukan pungutan pajak. Setelah amandemen, pungutan pajak tidak dibolehkan lagi diatur selain dengan dasar undang-undang. Pungutan pajak harus diatur dengan undang-undang. Pungutan pajak tidak boleh lagi diatur dengan Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden ataupun peraturan Menteri Keuangan.⁵

Di dalam sejarah perpajakan Indonesia pernah dilakukan reformasi pajak (*tax reform*) pada tahun 1983. Reformasi pajak dilakukan karena pemerintah menganggap bahwa peraturan perpajakan yang berlaku saat itu adalah peninggalan pemerintah kolonial Belanda yang dianggap sudah tidak sesuai lagi dengan perkembangan zaman, tidak sesuai

⁴ Khalimi, *Teori dan Praktik Hukum Pajak dan Acara Perpajakan*, (Yogyakarta: LeutikaPrio, 2020), hal. 9

⁵ Wirawan B Ilyas dan Richard Burton, *Manajemen Sengketa dalam Pungutan Pajak*, (Jakarta: Mitra Wacana Media, 2013) hal. 3

dengan struktur dan organisasi pemerintahan, tidak berdasarkan Pancasila, dan tidak sesuai dengan perkembangan ekonomi di Indonesia. Tujuan utama reformasi perpajakan nasional ini adalah untuk lebih menegakkan kemandirian Indonesia dalam membiayai pembangunan nasional dengan jalan lebih mengerahkan lagi segenap kemampuan sendiri. Pemerintah menyadari, bahwa untuk membiayai pelaksanaan pembangunan tidak dapat dan tidak mungkin sekedar mengandalkan kepada peningkatan penerimaan negara dari minyak bumi dan gas alam maupun utang luar negeri.⁶

Langkah-langkah *tax reform* yang dilakukan meliputi penyederhanaan menyangkut jenis dan tarif pajak, ketentuan umum dan teknis mengenai cara pemenuhan hak dan pelaksanaan kewajiban perpajakan dengan memberikan kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak. Pemberian kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak ini merupakan perubahan fundamental dari sisi kebijakan dalam metode pemungutan pajak yang semula menggunakan *official assessment system* menjadi *self assessment system*, sehingga masyarakat sebagai Wajib Pajak yang berperan utama dalam melakukan proses menghitung, memperhitungkan, menyetor, dan melaporkan kewajiban pajaknya sendiri. Di samping itu, terjadi perubahan yang cukup mendasar lainnya dari sisi regulasi. Sistem pengaturan hukum (regulasi) tidak hanya terbatas pada hukum pajak materiil tentang penyederhanaan jenis dan perluasan objek pajak, melainkan mencakup pula hukum pajak formil seperti dengan diberlakukannya UU KUP yang memberikan pedoman dan bagaimana tata cara menjalankan hak dan kewajiban pajak serta memberikan sanksi atas pelanggarannya, sehingga hukum pajak mempunyai kelengkapan hukum dalam bentuk *law enforcement*-nya.⁷

Hukum pajak material memuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan, dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikenakan pajak, berapa besar pajaknya, dengan perkataan lain segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya dan hapusnya utang pajak, dan hubungan anatara pemerintah dengan Wajib Pajak. Hukum pajak formal adalah peraturan-peraturan mengenai cara-cara untuk mewujudkan hukum material tersebut menjadi kenyataan, meliputi cara-cara penyelenggaraan mengenai penetapan suatu jutang pajak, pengawasan pemerintah terhadap penyelenggaraan mengenai penetapan suatu utang pajak, pengawasan pemerintah

⁶ Deddy Sutrisno, *Hakikat Sengketa Pajak*, (Jakarta: Penerbit Kencana, 2016), hal. 15

⁷ M. Farouq S, *Hukum Pajak di Indonesia*, (Jakarta: Prenadamedia Group, 2018), hal. 13

terhadap penyelenggaraannya, kewajiban-kewajiban para Wajib Pajak, kewajiban pihak ketiga dan prosedur dalam pemungutannya.⁸ Setelah tahun 1983, peraturan perpajakan juga mengalami beberapa kali perubahan yang bersifat penyempurnaan, salah satunya adalah UU PPh. Jika dibandingkan dengan UU KUP dan UU PPN, maka UU perpajakan yang sudah lebih dari 3 (tiga) kali mengalami perubahan sampai sebelum dikeluarkannya UUCK adalah UU PPh.

METODE PENELITIAN

Penelitian hukum adalah suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum, maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu yang dihadapi.⁹ Ditinjau dari sudut tujuan, penelitian hukum dibagi menjadi dua jenis penelitian, yaitu penelitian hukum normatif dan penelitian hukum sosiologis atau empiris.¹⁰ Penelitian hukum yang dilakukan dengan cara meneliti bahan pustaka atau data sekunder belaka dapat dinamakan penelitian hukum normatif atau penelitian hukum kepustakaan (di samping adanya penelitian hukum sosiologis atau empiris yang terutama meneliti data primer).¹¹

Penelitian yang mengkaji tata cara pengenaaan pajak penghasilan pasca dikeluarkannya UUCK ini termasuk dalam penelitian hukum normatif. Analisis data dalam penelitian ini dilakukan secara deskriptif analitis. Data yang terkumpul selanjutnya diolah, disistematisir sesuai dengan urutan permasalahan dan dianalisis. Data yang diperoleh disajikan secara kualitatif.

HASIL PENELITIAN

Pajak penghasilan merupakan salah satu komponen sumber penerimaan perpajakan negara yang terbesar, di mana rata-rata proporsi penerimaan perpajakan negara yang berasal dari sumber ini mencapai lebih dari 30% setiap tahunnya.¹² Pajak penghasilan (PPh) merupakan salah satu jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat selain PPN dan PPnBM, bea meterai, kepabeanan, dan cukai. Peraturan tentang PPh pun juga telah mengalami beberapa kali perubahan sejak pertama dikeluarkan pada tahun 1983 saat

⁸ Irwansyah Lubis, dkk, *Taat Hukum Pajak*, (Jakarta: Mitra Wacana Media, 2018), hal. 12

⁹ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, (Jakarta: Kencana, 2005), hal. 35

¹⁰ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, (Jakarta: UI Press, 2006), hal. 5

¹¹ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif*, (Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2001), hal. 13-14

¹² Venti Eka Satya dan Galuh Prila Dewi, *Perubahan Undang-undang Pajak*, Jurnal Ekonomi & Kebijakan Publik, Vol. 1 No. 1, Juni 2010, hal 91

dilakukan reformasi perpajakan yang pertama di Indonesia. Saat itu dikeluarkanlah seperangkat peraturan perpajakan yang mulai berlaku mulai 1 Januari 1984, yaitu:

1. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
2. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan;
3. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah.

Berdasarkan reformasi yang pertama ini telah terjadi perubahan dalam pengenaan pajak di Indonesia. Sistem pajak yang semula berdasarkan *official assessment system* berubah menjadi *self assessment system*. Struktur atau jenis pajak disederhanakan atau dikurangi. Tata cara perpajakan yang semula dibuat terpisah di mana masing-masing diatur dalam undang-undang materiil setiap jenis pajak, maka sejak saat itu diseragamkan dan tertuang dalam UU KUP. Tarif PPh lebih sederhana yakni disamakan antara Wajib Pajak Orang Pribadi dan Badan yang dirinci menjadi 3 (tiga) kelipatan tarif, yakni 15%, 25%, dan 35%. Sedikit berbeda keberlakuannya adalah UU PPN dan PPnBM. Kondisi perekonomian Indonesia yang belum memungkinkan pada saat itu akhirnya memaksa UU tersebut berlaku mulai 1 Januari 1985. UU PPh yang terdiri dari 9 bab 36 pasal sekaligus mengganti atau mencabut peraturan sebagai berikut:

1. Ordonansi Pajak Perseroan 1925;
2. Ordonansi Pajak Pendapatan 1944; dan
3. Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1970 Tentang Pajak Atas Bunga, Dividen dan Royalti 1970.

UU PPh telah berkali-kali mengalami perubahan. Perubahan yang pertama adalah dengan dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. Beberapa ketentuan yang diubah terletak pada Pasal 4, 6, 9, 11, 13 dan 23. Perubahan pertama terhadap UU PPh berlaku mulai 1 Januari 1992. Tidak lama setelah itu terjadi perubahan lagi dengan dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 Tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. Pada tahun 1994 ini dilakukan perubahan sebagian dari UU sebelumnya, yaitu Pasal 1-35, menambah Pasal 2A, 11A, 28A, 31A, dan 33A, serta menghapus Pasal 12, 13, 27, 30, dan 31. UU PPh ini berlaku mulai 1 Januari 1995. UU KUP dan UU PPN dan PPnBM pun ikut mengalami perubahan.

Reformasi perpajakan tahun 1994 ini memberikan landasan hukum yang lebih tegas untuk menjangkau seluruh lapisan masyarakat dengan tarif PPh yang lebih progresif. Reformasi terhadap peraturan ini sebagai penajaman dari prinsip kesederhanaan dan prinsip kepastian hukum, definisi atau cakupan dari subjek pajak dan objek pajak, beserta pengecualian-pengecualiannya diberikan penegasan yang lugas agar terhindar dari multitafsir dalam pelaksanaannya. Penajaman ini juga meliputi perluasan objek-objek pajak baru atas penghasilan yang selama ini (1984-1994) belum termasuk ataupun yang timbul karena perkembangan dari globalisasi. Misalnya, premi asuransi yang dibayarkan ke luar negeri, penghasilan dan penjualan harta di Indonesia yang dinikmati WP luar negeri, pengakuan pengeluaran atau beban atau ongkos untuk pengembangan ilmu pengetahuan teknologi dan sumber daya manusia, serta pengeluaran atau biaya untuk pelestarian lingkungan dan ekosistem.¹³

Sejalan dengan era reformasi pada tahun 1998, UU PPh kembali mengalami perubahan. Terhitung mulai 1 Januari 2001, berlaku Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. Perubahan juga terjadi pada UU KUP serta UU PPN dan PPnBM. Beberapa pasal yang mengalami perubahan adalah Pasal 2, 3, 4, 6, 7, 9, 11, 11A, 14, 17, 18, 21, 23, 25, 26, 31A, dan 32 serta menambah Pasal 31B, 31C, dan 32A. Pada tahun 2005, pemerintah kembali mengusulkan ke DPR tentang rancangan perubahan UU KUP, UU PPN dan PPnBM, serta UU PPh dengan pertimbangan dan maksud perubahan yang akan dicapai antara lain:¹⁴

1. tercapainya kebijakan perpajakan yang sehat dan kompetitif;
2. meningkatkan *voluntary compliance*;
3. meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap administrasi perpajakan;
4. meningkatkan produktivitas kinerja aparat.

Penyelesaian di DPR dilakukan bertahap dalam 4 (empat) tahun. Bulan Juli 2007 baru dapat diselesaikan UU KUP. UU PPN dan PPnBM yang terakhir selesai pada tahun 2009. Bulan Agustus 2008, dikeluarkanlah Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak

¹³ Fuad Bawazier, *Reformasi Perpajakan di Indonesia*, Jurnal Legislasi Indonesia, Vol. 8 No. 1 April 2011, hal. 5

¹⁴ A. Anshari Ritonga, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak dan Perpajakan Indonesia*, (Jakarta: Pustaka El Manar, 2017), hal. 115

Penghasilan. UU ini berlaku 1 Januari 2009. Perubahan dilakukan terhadap Pasal 2, 3, 4, 6, 7, 8, 9, 11, 11A, 14, 16, 17, 18, 19, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 29, 31A, 31C, 32, 35. Penambahan pasal dilakukan terhadap Pasal 31D, 31E, 32B. UU PPh ini juga menghapus Pasal 31B.

Sebenarnya dalam Prolegnas 2020, pemerintah telah menyiapkan RUU Perpajakan dengan konsep *omnibus law*. Namun demikian, pada akhirnya beberapa revisi UU perpajakan dimasukkan dalam UUCK. Hal ini terjadi karena sebagian revisi UU yang seharusnya masuk dalam *Omnibus Law* Perpajakan sudah diatur dalam Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 Tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi Covid-19. Dengan demikian, revisi UU perpajakan yang masuk dalam UUCK adalah bagian dari *Omnibus Law* Perpajakan yang belum masuk di UU tersebut.

UUCK mulai berlaku tanggal 2 November 2020. Cipta kerja dalam UU ini dimaknai sebagai upaya penciptaan kerja melalui kemudahan, perlindungan, dan pemberdayaan koperasi dan usaha mikro, kecil, dan menengah, peningkatan ekosistem investasi dan kemudahan berusaha, dan investasi Pemerintah Pusat dan percepatan proyek strategis nasional. UUCK memiliki 1.187 halaman yang terdiri dari 15 bab dan 186 pasal. Masing-masing bab dibagi lagi menjadi beberapa bagian. Bidang perpajakan dimasukkan dalam Bab VI tentang Kemudahan Berusaha, Bagian Ketujuh, dimulai dari Pasal 111-114. Pasal 111 memuat PPh, Pasal 112 mengatur PPN dan PPnBM, Pasal 113 mengatur KUP, dan terakhir Pasal 114 mengatur pajak daerah dan retribusi daerah. Sesuai dengan Pasal 185, pemerintah wajib mengeluarkan aturan pelaksanaan dari UUCK paling lambat 3 (tiga) bulan sejak diundangkan. Untuk menjalankan amanat tersebut, diterbitkanlah Peraturan Pemerintah Nomor 9 Tahun 2021 Tentang Perlakuan Perpajakan Untuk Mendukung Kemudahan Berusaha.

Beberapa pasal UU PPh yang mengalami perubahan dalam UUCK adalah Pasal 2, 4, dan 26. Perubahan yang dilakukan dapat dirinci sebagai berikut:

1. Pasal 2 Ayat (3) huruf a mengalami penambahan penjelasan tentang Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN);
2. Pasal 2 Ayat (4) huruf a dan b terdapat penyederhanaan penjelasan tentang Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN);

3. Pasal 2 Ayat (4) huruf c terdapat penambahan persyaratan SPLN orang pribadi;
4. Pasal 2 Ayat (5) ada penambahan penjelasan kriteria BUT untuk orang pribadi;
5. Pasal 4 Ayat (1) huruf g terkait pengurangan kriteria objek pajak;
6. Pasal 4 Ayat (1a)-(1d) masuk dalam kategori penambahan pasal karena belum ada dalam aturan sebelumnya;
7. Pasal 4 Ayat (2) huruf e terdapat perubahan kalimat “diatur dengan” menjadi “diatur dalam”;
8. Pasal 4 Ayat (3) huruf e terdapat perubahan pada kriteria asuransi sebagai pengecualian dari objek pajak;
9. Pasal 4 Ayat (3) huruf f ada perbedaan pada syarat dividen sebagai pengecualian dari objek pajak;
10. Pasal 4 Ayat (3) huruf I terjadi penambahan kriteria pembagian laba sebagai pengecualian objek pajak
11. Pasal 4 Ayat (3) huruf o dan p ada penambahan kriteria pengecualian wajib pajak; serta
12. Pasal 26 ada penambahan ayat yaitu Pasal 26 ayat (1b) terkait tarif.

PPH adalah pajak subjektif, yaitu pajak yang bertumpu pada subjeknya. Pajak ini memperhatikan aspek kemampuan membayar (*ability to pay*) dari pembayarinya. Manifestasi asas kemampuan membayar dalam UU PPh, khususnya untuk subjek pajak orang pribadi, ditunjukkan dengan penghitungan penghasilan neto, pengenaan tarif progresif, penetapan lapisan penghasilan kena pajak, dan penetapan penghasilan tidak kena pajak. Asas domisili menjadi penentu subjek pajak. Menurut asas domisili atau tempat tinggal mengatur bahwa suatu negara dapat memungut pajak atas orang-orang yang berdomisili di dalam yurisdiksinya. Berdasarkan asas ini, maka subjek pajak dibagi menjadi SPDN dan SPLN. Pembagian ini berdasarkan keberadaan fisik (bagi subjek pajak orang pribadi) dan tempat badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia. Selanjutnya, terhadap subjek pajak dalam dan luar negeri ditetapkan kewajiban yang berbeda, yang dibagi menjadi kewajiban pajak penuh (*full tax liability*) untuk SPDN dan kewajiban pajak terbatas (*limited tax liability*) untuk SPLN.

Dalam kebijakan pajak penghasilan, keberadaan subjek pajak merupakan faktor yang utama. Oleh karena itu, walaupun telah diatur tentang apa yang menjadi objek pajak, bagaimana tarif pajak, bagaimana menghitung pajak, bagaimana pula membayar pajak, dan beberapa ketentuan formal dan material yang lain, maka kebijakan pajak penghasilan tidak

akan ada artinya tanpa keberadaan subjek pajak.¹⁵ Selain asas domisili, terdapat asas sumber dan asas kebangsaan dalam pengenaan pajak. Menurut asas sumber, setiap pengenaan pajak yang bersumber atau berasal dari Indonesia dapat dikenakan pajak. Ketentuan ini dianut Pasal 4 Ayat (1), Pasal 24 Ayat (1), dan Pasal 26 UU PPh. Asas kebangsaan mengaitkan pengenaan pajak dengan kebangsaan suatu negara. Setiap warga negara di manapun berada dapat dikenakan pajak oleh fiskus negara asalnya. Pemungutan pajak ini biasa digunakan untuk menetapkan pajak objektif.¹⁶ UUCK telah memperkenalkan asas kebangsaan atau nasionalitas melalui Pasal 2 Ayat (3) dan Ayat (4).

Perubahan SPDN pada Pasal 2 Ayat (3) huruf a mengarah pada penjelasan definisi supaya lebih praktis dan mempertegas status SPDN dan SPLN terkait orang pribadi. Perubahan definisi dilakukan dengan menegaskan status kewarganegaraannya dengan kalimat Warga Negara Indonesia (WNI) atau Warga Negara Asing (WNA), sedangkan untuk subjek pajak badan tidak mengalami perubahan. Penyebutan status kewarganegaraan juga terjadi pada definisi SPLN dalam Pasal 2 Ayat (4) UU PPh.

Penjabaran lebih lanjut mengenai SPDN diatur dalam Pasal 2-6 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021 Tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja di Bidang Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, serta Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut PMK No. 18/PMK.03/2021). Unsur-unsur SPDN adalah sebagai berikut:

1. bertempat tinggal di Indonesia,
2. berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan atau
3. dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.

Pasal 2 Ayat (2) PMK No. 18/PMK.03/2021 menguraikan lebih lanjut bahwa WNA yang bertempat tinggal di Indonesia adalah yang bermukim di suatu tempat di Indonesia, memiliki pusat kegiatan utama di Indonesia yang digunakan sebagai pusat kegiatan atau urusan pribadi, sosial, ekonomi, dan/atau keuangan di Indonesia, atau menjalankan kebiasaan atau kegiatan sehari-hari di Indonesia, antara lain aktivitas yang menjadi

¹⁵ Nuryadi Mulyodiwarno, *Catatan Tentang Ketentuan Pelaksanaan Undang-Undang Perpajakan*, (Depok: PT Raja Grafindo Persada, 2021), hal. 52

¹⁶ Khoirul Hidayah, *Pokok-Pokok Hukum Pajak*, (Malang: Stara Press, 2020) hal. 13

kegemaran atau hobi. Niat untuk bertempat tinggal di Indonesia dibuktikan dengan dokumen berupa Kartu Izin Tinggal Tetap (KITAP), Visa Tinggal Terbatas (VITAS), Izin Tinggal Terbatas (ITAS), kontrak atau perjanjian untuk melakukan pekerjaan, usaha, atau kegiatan yang dilakukan di Indonesia serta dokumen lain yang dapat menunjukkan niat untuk bertempat tinggal di Indonesia, seperti kontrak sewa tempat tinggal lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari atau dokumen yang menunjukkan pemindahan anggota keluarga.

SPLN kebalikan dari SPDN. Orang pribadi dan badan baru bisa disebut SPLN jika mendapatkan penghasilan yang bersumber dari Indonesia. SPLN terbagi menjadi 2 (dua) jenis, yaitu SPLN yang mendapatkan penghasilan dengan memiliki tempat usaha tetap di Indonesia, ini disebut dengan Bentuk Usaha Tetap (BUT). Kedua, SPLN yang mendapatkan penghasilan dari Indonesia tidak melalui BUT di Indonesia. Kedua bentuk SPLN ini disebut dengan SPLN BUT dan SPLN Non-BUT.¹⁷ Dengan adanya penyederhanaan penjelasan SPLN dalam UUCK, maka unsur-unsur SPLN adalah sebagai berikut:

1. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia;
2. warga negara asing yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan serta memenuhi persyaratan tempat tinggal, pusat kegiatan utama, tempat menjangkau kebiasaan, status subjek pajak, dan atau persyaratan lainnya;
3. Warga Negara Indonesia yang berada di luar Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
4. badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia atau yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Dengan demikian, WNI dapat dikecualikan dari SPDN jika memenuhi syarat antara lain melakukan kebiasaan sehari-harinya (*habitual abode*) dan menjadi SPDN di negara tempat ia berdomisili. Hal ini telah dijabarkan dalam Pasal 3 Ayat (1) huruf c PMK

¹⁷ Chairil Anwar Pohan, *Pedoman Lengkap Pajak Internasional*, (Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2019), hal. 15

No.18/PMK.03/2021, WNI dianggap sebagai SPLN jika memenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. bertempat tinggal secara permanen di suatu tempat di luar Indonesia yang bukan merupakan tempat persinggahan;
2. memiliki pusat kegiatan utama yang menunjukkan keterikatan pribadi, ekonomi, dan/ atau sosial di luar Indonesia, yang dapat dibuktikan dengan:
 - a) suami atau isteri, anak-anak, dan/ atau keluarga terdekat bertempat tinggal di luar Indonesia;
 - b) sumber penghasilan berasal dari luar Indonesia; dan/atau
 - c) menjadi anggota organisasi keagamaan, pendidikan, sosial, dan/ atau kemasyarakatan yang diakui oleh pemerintah negara setempat;
3. memiliki tempat menjalankan kebiasaan atau kegiatan sehari-hari di luar Indonesia;
4. menjadi subjek pajak dalam negeri negara atau yurisdiksi lain; dan/ atau
5. persyaratan tertentu lainnya.

Diatur lebih lanjut dalam PMK tersebut, bagi WNI yang menyanggah status SPLN harus telah menyelesaikan kewajiban perpajakan atas seluruh penghasilan yang diterima atau diperoleh selama WNI tersebut menjadi SPDN dan telah memperoleh Surat Keterangan WNI Memenuhi Persyaratan Menjadi Subjek Pajak Luar Negeri yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak. SPDN menjadi Wajib Pajak apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan yang besarnya melebihi penghasilan tidak kena pajak (PTKP). Dengan demikian, bisa disebut Wajib Pajak bila telah memenuhi kewajiban subjektif dan objektif. WNI yang saat meninggalkan Indonesia memiliki niat untuk menjadi SPLN, maka dapat mengajukan permohonan sebagai Wajib Pajak non efektif pada saat akan meninggalkan Indonesia sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang ketentuan umum dan tata cara perpajakan. WNI yang memenuhi persyaratan sebagai SPLN dan Wajib Pajak non efektif yang tidak menerima atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia tidak dikenai PPh di Indonesia. Dalam hal WNI tersebut menerima atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia, penghasilan tersebut dikenai PPh sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku bagi SPLN.

Penentuan subjek pajak dalam dan luar negeri akan berkaitan dengan objek pajak. Pasal 4 UU PPh Ayat (1a)-(1d) merupakan ketentuan baru dalam UUCK yang belum diatur

dalam UU PPh. WNA yang menjadi SPDN dikenai pajak hanya atas penghasilan yang diterima dari Indonesia dengan ketentuan memiliki keahlian tertentu dan berlaku selama 4 (empat) tahun pajak sejak ditetapkan sebagai SPDN. Penghasilan WNA yang menjadi objek PPh adalah yang diterima atau diperoleh sehubungan dengan pekerjaan, jasa atau kegiatan di Indonesia dengan nama dan dalam bentuk apapun yang dibayarkan di luar Indonesia. Ketentuan ini tidak berlaku bagi WNA yang memanfaatkan persetujuan penghindaran pajak berganda (P3B) antara pemerintah Indonesia dan pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra P3B tempat WNA memperoleh penghasilan dari luar Indonesia.

WNA dengan keahlian tertentu meliputi tenaga kerja asing yang menduduki pos jabatan tertentu dan peneliti asing. WNA dengan keahlian tertentu yang dipekerjakan oleh Pemberi Kerja, wajib memenuhi persyaratan mengenai penggunaan tenaga kerja asing yang dapat menduduki pos jabatan tertentu yang ditetapkan oleh menteri yang membidangi urusan pemerintah di bidang ketenagakerjaan atau peneliti asing yang ditetapkan oleh menteri yang membidangi urusan pemerintah di bidang riset. Kriteria keahlian tertentu meliputi memiliki keahlian di bidang ilmu pengetahuan, teknologi, dan/ atau matematika, yang dibuktikan dengan sertifikat keahlian yang diterbitkan oleh lembaga yang telah ditunjuk oleh Pemerintah Indonesia atau pemerintah negara asal tenaga kerja asing, ijazah pendidikan, dan/ atau pengalaman kerja sekurang-kurangnya 5 (lima) tahun di bidang ilmu atau bidang kerja yang sesuai dengan bidang keahlian tersebut. WNA tersebut memiliki kewajiban untuk melakukan alih pengetahuan.

WNA yang memilih untuk dikenai PPh hanya atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia harus mengajukan permohonan kepada Direktur Jenderal Pajak. Kepala KPP atas nama Direktur Jenderal Pajak, berdasarkan hasil penelitian menerbitkan surat persetujuan atau menerbitkan surat penolakan apabila persyaratan tidak terpenuhi. WNA melaporkan penghasilan melalui Surat Pemberitahuan Tahunan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia, jika diterbitkan surat persetujuan atas permohonannya. Sebelum melaporkan penghasilan, WNA melakukan penghitungan penghasilan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Pengaturan ini dikhawatirkan menimbulkan suatu keadaan di mana perlakuan pajak terhadap WNA lebih baik daripada terhadap WNI, padahal keduanya berdomisili di Indonesia dan memiliki keadaan ekonomi yang sama. Sesuai dengan konsep pajak subjektif, pembedaan perlakuan PPh hanya dapat dilakukan jika pembedaan itu didasarkan

pada kemampuan membayar (*ability to pay*) dari subjek pajaknya dan bukan karena alasan lainnya. Selain itu, pengaturannya di sebuah peraturan di bawah undang-undang menimbulkan ketidakpastian hukum, karena dapat diubah sewaktu-waktu oleh pemerintah tanpa persetujuan DPR, sehingga dapat merugikan subjek pajak. Pasal 4 Ayat (1a) UU PPh dapat menarik diaspora Indonesia untuk kembali ke Indonesia. Namun demikian, perlu diwaspadai bahwa fasilitas tersebut dapat memberikan insentif bagi masuknya tenaga kerja asing ke Indonesia sehingga akses tenaga kerja lokal ke dalam pasar tenaga kerja akan semakin sulit.

Jika Pasal 2 UU PPh mengatur subjek pajak, Pasal 4 UU PPh mengatur objek pajak. Perubahan objek pajak dalam UUCK dimulai dari Pasal 4 Ayat (1) Huruf g, di mana pembagian sisa hasil usaha (SHU) tidak lagi menjadi objek PPh. Jadi, terdapat pengurangan kriteria objek pajak. Pengaturan klaster perpajakan dalam UUCK membawa perubahan positif. Hal ini ditandai dengan adanya kesetaraan pajak antara subjek pajak badan yang berbentuk Perseroan Terbatas (PT), Perkumpulan, dan Koperasi. Sisa hasil Usaha (SHU) yang diterima atau diperoleh anggotanya tidak lagi merupakan objek pajak penghasilan. Penegasan ini diatur dalam Pasal 4 Ayat (3) huruf i UUCK terkait UU PPh. Dengan demikian, pengenaan PPh atas SHU sebesar 10% dari jumlah bruto dan bersifat final yang diatur dalam Pasal 1 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 111/PMK.03/2010 Tentang Tata Cara Pemotongan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak Penghasilan atas Dividen yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri menjadi tidak berlaku lagi.

Pemerintah melalui UUCK juga menambahkan jenis penghasilan yang dikecualikan dari objek PPh dalam Pasal 4 Ayat (3) huruf o dan p. Tambahan jenis penghasilan yang bukan objek PPh adalah dana setoran biaya penyelenggaraan ibadah haji dan pengembangan keuangan haji di instrumen keuangan tertentu serta sisa lebih yang diterima lembaga sosial dan keagamaan yang digunakan untuk pengadaan sarana dan prasarana sosial dan keagamaan maksimal empat tahun sejak diterima. Berikut rincian objek pajak yang dikecualikan dari PPh di UUCK:

1. bantuan atau sumbangan, termasuk zakat yang diterima oleh badan amil zakat;
2. harta hibahan yang diterima keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat;
3. warisan;

4. harta termasuk setoran tunai yang diterima sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
5. imbalan yang berkenaan dengan pekerjaan atau jasa;
6. pembayaran dari perusahaan asuransi karena kecelakaan, sakit, atau meninggalnya orang yang bertanggung;
7. dividen atau penghasilan lain;
8. iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun;
9. penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun;
10. bagian laba atau sisa hasil usaha yang diterima atau diperoleh anggota koperasi;
11. penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia;
12. beasiswa;
13. sisa lebih yang diterima badan atau lembaga nirlaba yang bergerak di bidang pendidikan;
14. bantuan yang dibayarkan oleh badan penyelenggara jaminan sosial kepada wajib pajak;
15. dana setoran BPIH dan penghasilan dari pengembangan keuangan haji, dan yang diterima BPKH;
16. sisa lebih yang diterima badan atau lembaga sosial dan keagamaan; serta
17. keuntungan karena pengalihan harta orang pribadi.

Jika SHU dikenai PPh, maka Pasal 4 Ayat (3) huruf f dalam UUCK memperluas kriteria dividen atau penghasilan lain yang dikecualikan sebagai objek pajak. Dividen adalah bagian laba yang diterima atau diperoleh pemegang saham. Kriteria dividen atau penghasilan lain yang dikecualikan dari objek pajak adalah sebagai berikut:

- a. dividen dalam negeri yang diterima orang pribadi sepanjang diinvestasikan kembali di Indonesia dalam jangka waktu tertentu;
- b. dividen dalam negeri yang diterima badan usaha dalam negeri;
- c. dividen dari perusahaan di luar negeri sepanjang diinvestasikan kembali minimal 30 % di Indonesia dalam jangka waktu tertentu. Apabila investasi kurang dari 30%, maka selisih laba tersebut akan dikenakan pajak sesuai ketentuan yang berlaku;

- d. dividen dari BUT di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek sepanjang diinvestasikan di Indonesia sebelum terbit surat ketetapan pajak;
- e. penghasilan luar negeri non-BUT yang diinvestasikan di Indonesia dikecualikan dari pengenaan PPh sepanjang berasal dari usaha aktif dan bukan dari perusahaan yang dimiliki di luar negeri.

Kebijakan penghapusan PPh atas dividen dalam negeri yang diterima atau diperoleh subjek pajak orang pribadi dalam negeri menyebabkan perubahan besar terhadap sistem PPh di Indonesia, yakni terhadap sistem pemajakan perseroan dikaitkan dengan pemegang saham orang pribadi sebagai pemilik perseroan (*corporate-shareholder taxation system*). Sebagaimana diketahui, pajak atas perseroan berkaitan dengan pajak atas penghasilan orang pribadi sebagai pemegang saham perseroan tersebut. Ini dikarenakan penghasilan perseroan akan menjadi penghasilan (dalam bentuk dividen) bagi pemegang sahamnya. Dengan kata lain, penghasilan perseroan merupakan salah satu dari sumber penghasilan bagi pemegang sahamnya. Setiap negara memiliki sistem yang berbeda-beda dalam mengatur pemajakan atas perseroan dikaitkan dengan pemegang saham orang pribadi. Sebelum UUCK, Indonesia menganut sistem *classical*, yaitu perseroan dipandang sebagai entitas yang terpisah dengan pemiliknya (*separate entity system*) sehingga penghasilan perseroan dikenakan pajak tersendiri dan terpisah dari pemegang sahamnya. Penghasilan yang bersumber dari perseroan dikenakan pajak dua kali, yaitu pada tingkat perseroan dan pada tingkat pemegang saham pada saat dibagikan sebagai dividen. Apabila suatu penghasilan telah dikenakan pajak di tingkat perseroan dan pada saat penghasilan tersebut dibagikan sebagai dividen kepada pemegang saham orang pribadi, atas penghasilan yang sama tersebut akan dikenakan pajak lagi di tingkat pemegang saham orang pribadi. Sistem yang sama juga diterapkan saat berlakunya UU PPh Nomor 17 Tahun 2000. Selain sistem *classical* ada juga *one-tire system*. Berdasarkan sistem ini, penghasilan perseroan hanya dikenakan pajak satu kali di tingkat perseroan. Oleh karena itu, ketika penghasilan perseroan tersebut dibagikan sebagai dividen kepada pemegang saham orang pribadi, penghasilan dividen ini tidak dikenakan pajak lagi pada orang pribadi tersebut. Sederhananya dalam sistem ini, setiap dividen yang berasal dari dalam negeri yang diterima atau diperoleh oleh pemegang saham orang pribadi dalam negeri akan

dikecualikan dari penenaan PPh di Indonesia. Persyaratannya, sepanjang dividen tersebut diinvestasikan di Indonesia dalam jangka waktu tertentu.¹⁸

Berdasarkan uraian tersebut di atas, perubahan terhadap Pasal 4 Ayat (3) huruf f UU PPh telah mengubah sistem pemajakan Indonesia dari sistem *classical* menjadi *one-tier system*. Hal ini diharapkan akan mencegah beban pajak berganda, menurunkan tarif pajak yang efektif dan membuat iklim investasi akan lebih menarik. Adanya pengecualian pajak atas penenaan dividen luar negeri dengan syarat tertentu, menandakan terdapat pergeseran dari sistem pajak internasionalnya Indonesia. Dari yang sebelumnya dominan ke arah *worldwide* ke arah *semi-territorial*. Aspek terpenting dari klausul ini ialah adanya persyaratan untuk membawa kembali modal ke dalam negeri yang notabene mencegah adanya dana yang diparkir di luar negeri (*lock-out capital*). Prinsip *worldwide income* dapat ditemui pada Pasal 4 Ayat (1) UU PPh. Pasal ini menegaskan bahwa penghasilan yang menjadi objek PPh bisa berasal dari Indonesia maupun berasal dari luar Indonesia. Kalimat dari luar Indonesia ini yang membuat prinsip penenaan PPh kepada SPDN menjadi berdimensi internasional. Berkaitan dengan dividen, maka telah dijabarkan dalam PMK No.18/PMK.03/2021 khususnya Bagian Ketiga tentang Kriteria, Tata Cara, dan Jangka Waktu Tertentu untuk Investasi, Tata Cara Pengecualian Penenaan Pajak Penghasilan atas Dividen atau Penghasilan Lain yang Dikecualikan dari Objek Pajak, serta Perubahan Batasan Dividen yang Diinvestasikan.

Penghindaran risiko pelarian modal dan produktivitas modal dalam negeri adalah sinyal terbesar atas perubahan aspek perpajakan atas dividen. Penenaan pajak atas laba neto entitas Bentuk Usaha Tetap (BUT) atau dikenal dengan istilah *Branch Profit Tax* yang diatur dalam Pasal 26 Ayat (4) UU PPh adalah merupakan cara untuk menghindari pelarian modal. Entitas dibebaskan pajak apabila menanamkan kembali laba setelah kena pajak di Indonesia. Dividen dibebaskan dari pajak dengan persyaratan tertentu, maka secara otomatis nilai yang diterima oleh investor akan menjadi lebih besar karena tidak dikenakan pajak. Namun, atas dana tersebut tetap dipergunakan di pasar modal sehingga berimplikasi pada pencegahan pelarian modal. Penerapan ini secara fundamental mengubah sistem perpajakan Indonesia, yang semula pajak dikenakan atas laba perusahaan dan pajak yang juga dikenakan saat laba itu dibagikan dalam bentuk dividen menjadi pajak dikenakan atas

¹⁸ Darussalam, *Selamat Tinggal Pajak Berganda*, <https://news.ddtc.co.id/selamat-tinggal-pajak-berganda-19113>, diakses pada tanggal 15 September 2021

laba perusahaan dan pajak menjadi tidak dikenakan saat laba itu dibagikan dalam bentuk dividen.

Dividen yang dikecualikan dari objek PPh merupakan dividen yang berasal dari dalam negeri atau luar negeri yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN). Ada beberapa poin penting untuk dividen yang berasal dari dalam negeri. Dividen yang diterima Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dikecualikan dari objek PPh dengan syarat harus diinvestasikan di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia (NKRI) dalam jangka waktu tertentu. Dividen tersebut dibagi berdasarkan RUPS atau pembagian dividen interim sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Dividen yang berasal dari dalam negeri yang diinvestasikan di wilayah NKRI kurang dari jumlah dividen yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri, dividen yang diinvestasikan dikecualikan dari pengenaan PPh. Selisih dari dividen yang diterima atau diperoleh dikurangi dengan dividen yang diinvestasikan, dikenai PPh sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Tata cara pengecualian pengenaan pajak penghasilan atas dividen dilakukan dengan melaporkan dividen yang berasal dari dalam negeri dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) PPh sebagai penghasilan yang tidak termasuk objek pajak. Dividen ini tidak dilakukan pemotongan PPh oleh pemotong pajak tanpa Surat Keterangan Bebas (SKB).

Selanjutnya ada juga beberapa poin penting untuk dividen yang berasal dari luar negeri. Dividen yang berasal dari luar negeri terbagi menjadi dividen yang dibagikan berasal dari badan usaha di luar negeri yang sahamnya diperdagangkan di bursa efek yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak atau dividen yang dibagikan berasal dari badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek sesuai dengan proporsi kepemilikan saham. Dividen yang berasal dari badan usaha di luar negeri yang sahamnya diperdagangkan di bursa efek dikecualikan dari objek PPh sebesar dividen yang diterima atau diperoleh diinvestasikan di wilayah NKRI dalam jangka waktu tertentu. Dalam hal dividen yang diinvestasikan kurang dari dividen yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, dividen yang diinvestasikan dikecualikan dari pengenaan PPh. Selisih dari dividen yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dikurangi dengan dividen yang diinvestasikan dikenai PPh sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan. Tata cara pengecualiannya pengenaan pajak penghasilan atas dividen dilakukan dengan melaporkan dividen yang

berasal dari luar negeri dalam SPT PPh sebagai penghasilan yang tidak termasuk objek pajak.

Ada poin yang berbeda dalam hal dividen yang berasal dari badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek. Dikecualikan dari objek pajak dengan syarat harus diinvestasikan atau digunakan untuk mendukung kegiatan usaha lainnya di wilayah NKRI dalam jangka waktu tertentu, paling sedikit 30% dari laba setelah pajak atau sebelum diterbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) Pasal 18 Ayat (2) UU PPh. Dividen yang dibagikan berasal dari badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek merupakan Dividen yang berasal dari laba setelah pajak mulai tahun pajak 2020 yang diterima atau diperoleh sejak tanggal 2 November 2020. Tata cara pengecualian pengenaan pajak penghasilan atas dividen dilakukan dengan melaporkan dividen yang berasal dari luar negeri dalam SPT Tahunan PPh sebagai penghasilan yang tidak termasuk objek pajak. Jika dividen yang diinvestasikan di wilayah NKRI kurang dari 30% (tiga puluh persen) dari jumlah laba setelah pajak, dividen yang diinvestasikan dikecualikan dari pengenaan PPh. Selisih dari 30% (tiga puluh persen) laba setelah pajak dikurangi dengan dividen yang diinvestasikan dikenai PPh berdasarkan Pasal 17 UU PPh. Sisa laba setelah pajak dikurangi dengan dividen yang diinvestasikan dan atas selisih tidak dikenai PPh. Jika dividen yang diterima atau diperoleh diinvestasikan lebih dari 30% dari laba setelah pajak, dividen yang diinvestasikan dikecualikan dari pengenaan PPh. Sisa laba setelah pajak dikurangi dengan dividen yang diinvestasikan tidak dikenai PPh.

Penghasilan lain yang dikecualikan dari objek PPh merupakan penghasilan lain yang berasal dari luar negeri yang diterima atau diperoleh WPDN. Penghasilan lain dibagi menjadi penghasilan setelah pajak dari suatu bentuk usaha tetap (BUT) di luar negeri atau penghasilan dari luar negeri tidak melalui bentuk usaha tetap. Penghasilan setelah pajak dari BUT di luar negeri dikecualikan dari objek pajak dengan syarat harus diinvestasikan atau digunakan untuk mendukung kegiatan usaha lainnya di wilayah NKRI dalam jangka waktu tertentu paling sedikit 30% dari laba setelah pajak. Tata cara pengecualian pengenaan pajak penghasilan atas dividen dilakukan dengan melaporkan penghasilan setelah pajak dari BUT di luar dalam SPT PPh sebagai penghasilan yang tidak termasuk objek pajak. Jika diinvestasikan kurang dari 30% dari laba setelah pajak, penghasilan setelah pajak dari BUT di luar negeri yang diinvestasikan dikecualikan dari pengenaan PPh. Selisih dari 30% (tiga puluh persen) laba setelah pajak dikurangi dengan penghasilan

setelah pajak dari BUT di luar negeri yang diinvestasikan, dikenai PPh berdasarkan Pasal 17 UU PPh. Sisa laba setelah pajak dikurangi dengan penghasilan setelah pajak dari BUT di luar negeri yang diinvestasikan tidak dikenai PPh. Jika diinvestasikan lebih dari 30% dari laba setelah pajak, penghasilan setelah pajak dari BUT di luar negeri yang diinvestasikan dikecualikan dari pengenaan PPh. Sisa laba setelah pajak dikurangi dengan penghasilan setelah pajak dari BUT di luar negeri yang diinvestasikan tidak dikenai PPh.

Ada beberapa poin penting untuk penghasilan dari luar negeri tidak melalui BUT. Dikecualikan dari objek pajak dengan syarat harus diinvestasikan di wilayah NKRI dalam jangka waktu tertentu. Penghasilan ini harus memenuhi syarat yaitu penghasilan berasal dari usaha aktif di luar negeri dan bukan penghasilan dari perusahaan yang dimiliki di luar negeri. Penghasilan dari luar negeri tidak melalui BUT merupakan penghasilan yang berasal dari luar negeri yang bersumber dari kegiatan usaha di luar negeri. Tata cara pengecualian pengenaan pajak dilakukan dengan melaporkan penghasilan dari luar negeri tidak melalui BUT dalam SPT Tahunan PPh sebagai penghasilan yang tidak termasuk objek pajak. Jika diinvestasikan kurang dari penghasilan dari luar negeri tidak melalui BUT yang diterima atau diperoleh, maka penghasilan dari luar negeri tidak melalui BUT yang diinvestasikan dikecualikan dari pengenaan PPh. Selisih dari penghasilan dari luar negeri tidak melalui BUT yang diterima atau diperoleh dikurangi dengan penghasilan dari luar negeri tidak melalui BUT yang diinvestasikan, dikenai PPh berdasarkan Pasal 17 UU PPh.

Pasal 111 UUCK menambahkan Ayat (1b) pada Pasal 26 UU PPh. Pasal ini mengatur tentang tarif PPh atas penghasilan berupa bunga obligasi yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) selain BUT. Berdasarkan ketentuan ini tarif PPh-nya dapat diturunkan dengan Peraturan Pemerintah (PP). Obligasi adalah surat utang, surat utang negara, dan obligasi daerah yang berjangka waktu lebih dari 12 (dua belas) bulan yang diterbitkan oleh pemerintah dan non pemerintah termasuk surat utang yang diterbitkan berdasarkan prinsip syariah (sukuk). Bunga obligasi adalah imbalan yang diterima atau diperoleh pemegang obligasi dalam bentuk bunga, *ujrah/fee*, bagi hasil, margin, penghasilan sejenis lainnya dan/ atau diskonto. Tarif pajaknya yang ditetapkan sebesar 20%, berdasarkan Pasal 3 PP No. 9 Tahun 2021, dapat diturunkan menjadi 10% atau sesuai dengan tarif berdasarkan P3B.

Kemudian dalam rangka menyeleraskan hal tersebut di atas, maka pada tanggal 30 Agustus 2021 juga diterbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 91 Tahun 2021 Tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan Berupa Bunga Obligasi yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak Dalam Negeri dan Bentuk Usaha Tetap. Atas penghasilan berupa Bunga Obligasi yang diterima atau diperoleh wajib pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap dikenai pajak penghasilan yang bersifat final. Pasal 2 PP No. 91 Tahun 2021 menurunkan tarif pajak menjadi 10% dari sebelumnya sebesar 15%. Kebijakan ini dikeluarkan untuk meningkatkan investasi dalam negeri oleh investor lokal dan merupakan kelanjutan dari dikeluarkannya UUCK. Dengan demikian, peraturan ini mencabut Peraturan Pemerintah Nomor 55 Tahun 2019 Tentang Perubahan Kedua atas Peraturan Pemerintah Nomor 16 tahun 2009 Tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan Berupa Bunga Obligasi yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak Dalam Negeri dan Bentuk Usaha Tetap. Ketentuan penenaan pajak penghasilan yang bersifat final tidak berlaku dalam hal penerima penghasilan berupa bunga obligasi merupakan:

- a. wajib pajak dana pensiun yang pendirian atau pembentukannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan atau telah mendapatkan izin dari Otoritas Jasa Keuangan dan memenuhi persyaratan sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (3) huruf h Undang-Undang Pajak Penghasilan dan peraturan pelaksanaannya; dan
- b. wajib pajak bank yang didirikan di Indonesia atau cabang bank luar negeri di Indonesia.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Berdasarkan uraian tersebut di atas, dapat disimpulkan bahwa tata cara penenaan pajak penghasilan pasca keluarnya UUCK mengubah sistem pemajakan di Indonesia. WNA yang menjadi SPDN dikenai pajak hanya atas penghasilan yang diterima dari Indonesia dengan ketentuan memiliki keahlian tertentu dan berlaku selama 4 (empat) tahun pajak sejak ditetapkan sebagai SPDN. WNA dengan keahlian tertentu meliputi tenaga kerja asing yang menduduki pos jabatan tertentu dan peneliti asing. WNA melaporkan penghasilan melalui SPT atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia, jika diterbitkan surat persetujuan atas permohonannya.

Dividen dari dalam negeri dan badan usaha di luar negeri yang sahamnya diperdagangkan di bursa efek yang diterima Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri

dikecualikan dari objek PPh dengan syarat harus diinvestasikan di wilayah NKRI dalam jangka waktu tertentu. Tata cara pengecualian pengenaan pajak penghasilan atas dividen dilakukan dengan melaporkan dividen dalam SPT PPh sebagai penghasilan yang tidak termasuk objek pajak. Dalam hal dividen yang berasal dari badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek, dikecualikan dari objek pajak dengan syarat harus diinvestasikan atau digunakan untuk mendukung kegiatan usaha lainnya di wilayah NKRI dalam jangka waktu tertentu, paling sedikit 30% dari laba setelah pajak atau sebelum diterbitkan SKP Pasal 18 Ayat (2) UU PPh. Dividen ini berasal dari laba setelah pajak mulai tahun pajak 2020 yang diterima sejak tanggal 2 November 2020. Penghasilan setelah pajak dari BUT di luar negeri dikecualikan dari objek pajak dengan syarat harus diinvestasikan atau digunakan untuk mendukung kegiatan usaha lainnya di wilayah NKRI dalam jangka waktu tertentu paling sedikit 30% dari laba setelah pajak. Penghasilan dari luar negeri tidak melalui BUT merupakan penghasilan yang berasal dari luar negeri yang bersumber dari kegiatan usaha di luar negeri.

Saran

Seyogyanya aturan yang dibuat berkaitan dengan pajak penghasilan harus dikembalikan dengan konsep pajak penghasilan sebagai pajak subjektif. Sesuai dengan konsep pajak subjektif, pembedaan perlakuan PPh hanya dapat dilakukan jika pembedaan itu didasarkan pada kemampuan membayar (*ability to pay*) dari subjek pajaknya dan bukan karena alasan lainnya.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

- Farouq S, M, 2018, *Hukum Pajak di Indonesia*, Jakarta: Prenadamedia Group
- Hidayah, Khoirul, 2020, *Pokok-Pokok Hukum Pajak*, Malang: Stara Press
- Ilyas, Wirawan B, Richard Burton, 2013, *Manajemen Sengketa Dalam Pungutan Pajak*, Jakarta: Mitra Wacana Media
- Khalimi, 2020, *Teori dan Praktik Hukum Pajak dan Acara Perpajakan*, Yogyakarta: LeutikaPrio
- Lubis, Irwansyah, dkk, 2018, *Taat Hukum Pajak*, Jakarta: Mitra Wacana Media

- Marzuki, Peter Mahmud, 2005, *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana
- Mulyodiwarno, Nuryadi, 2021, *Catatan Tentang Ketentuan Pelaksanaan Undang-Undang Perpajakan*, Depok: PT Raja Grafindo Persada
- Pohan, Chairil Anwar, 2019, *Pedoman Lengkap Pajak Internasional*, Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama
- Ritonga, A. Anshari, 2017, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak dan Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Pustaka El Manar
- Soekanto, Soerjono, 2006, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI Press
- , Soerjono, Sri Mamudji, 2001, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada
- Sutrisno, Dedi, *Hakikat Sengketa Pajak*, 2016, Jakarta: Penerbit Kencana
- Kementerian Keuangan, 2019, *Naskah Akademik RUU tentang Ketentuan dan Fasilitas Perpajakan untuk Penguatan Perekonomian*, Jakarta: Kementerian Keuangan Republik Indonesia

B. Peraturan Perundang-undangan

- Indonesia, Undang-Undang Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Pajak Penghasilan, UU No. 36 Tahun 2008
- , Undang-Undang Tentang Cipta Kerja, UU No. 11 Tahun 2020
- , Peraturan Pemerintah Tentang Perlakuan Perpajakan Untuk Mendukung Kemudahan Berusaha, PP No. 9 Tahun 2021
- , Peraturan Pemerintah Tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan Berupa Bunga Obligasi yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak Dalam Negeri dan Bentuk Usaha Tetap, PP No. 91 Tahun 2021
- , Peraturan Menteri Keuangan Tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja di Bidang Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Permenkeu No. 18/PMK.03/2021

C. Jurnal Ilmiah

- Bawazier, Fuad, *Reformasi Perpajakan di Indonesia*, Jurnal Legislasi Indonesia, Vol. 8 No. 1 April 2011, hal. 5

Eka Satya, Venti, dan Galuh Prila Dewi, *Perubahan Undang-undang Pajak*,
Jurnal Ekonomi & Kebijakan Publik, Vol. 1 No. 1, Juni 2010, hal 91

D. Situs Internet

Darussalam, *Selamat Tinggal Pajak Berganda*,
<https://news.ddtc.co.id/selamat-tinggal-pajak-berganda-19113>, diakses pada
tanggal 15 September 2021

Muhammad Yasin, *Mengenal Metode “Omnibus Law”*,
<https://m.hukumonline.com/berita/baca/1t5f7ad4c048f87/mengenal-metode-omnibus-law/>, diakses pada tanggal 6 Oktober 2020

1.