

# Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Warga Negara Asing yang Menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri

Ricky

<sup>1</sup> Magister Kenotariatan, Fakultas Hukum, Universitas Sumatera Utara.  
E-mail: rickyramali.rr@gmail.com (CA)

---

**Abstrak:** Tujuan penelitian ini untuk mengetahui dan menganalisis tentang pertimbangan orang pribadi warga negara asing dapat menjadi wajib pajak orang pribadi dalam negeri yang dikenakan pajak penghasilan dari penghasilan yang berasal dari Indonesia; perlindungan hukum bagi warga negara asing sebagai wajib pajak orang pribadi dalam negeri yang telah memperoleh surat persetujuan atas permohonan pengenaan pajak penghasilan hanya atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia yang dikenakan pajak berdasarkan prinsip *worldwide income*; dan pemenuhan prinsip keadilan dalam pengenaan pajak penghasilan atas orang pribadi warga negara asing yang menjadi wajib pajak orang pribadi dalam negeri. Penelitian ini bersifat deskriptif analisis, jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif. Sumber data yang digunakan adalah sumber data sekunder yang didukung data primer. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa warga negara asing orang pribadi dapat menjadi wajib pajak orang pribadi dalam negeri yang dikenakan pajak penghasilan di Indonesia saja merupakan *tax policy* pemerintah untuk mencapai tujuan yaitu peningkatan ekonomi, pembukaan lapangan kerja, investasi asing dan teknologi, dan memberikan kepastian hukum agar tenaga kerja asing yang memiliki keahlian berminat untuk tinggal dan membagikan kemampuan kepada sumber daya manusia Indonesia. Adapun perlindungan hukum bagi warga negara asing adalah dapat mengajukan keberatan kepada Direktorat Jenderal Pajak atau kantor pajak tempatnya terdaftar. Pengenaan pajak penghasilan warga negara asing wajib pajak orang pribadi dalam negeri tidak sesuai dengan prinsip keadilan horizontal dan vertikal dalam perpajakan karena warga negara Indonesia sebagai wajib pajak orang pribadi dalam negeri yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomi atau penghasilan yang sama dikenai pajak penghasilan orang pribadi yang lebih tinggi dibandingkan warga negara asing.

**Katakunci:** Pajak Penghasilan, Wajib Pajak Dalam Negeri, Warga Negara Asing.

---

**Sitasi:** Ricky. (2023). Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Warga Negara Asing yang Menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri. *Locus Journal of Academic Literature Review*, 2(2), 126–144. <https://doi.org/10.56128/ljoalr.v2i2.132>

## 1. Pendahuluan

Pajak Penghasilan merupakan pajak yang harus dibayar oleh Subjek Pajak atas penghasilan yang diterima oleh subjek pajak dalam suatu tahun pajak. Pajak penghasilan dapat dibebankan kepada orang pribadi atau badan atas penghasilan yang diperoleh dalam suatu Tahun Pajak. Pajak penghasilan merupakan gabungan dari kata pajak dan penghasilan, pajak merupakan iuran yang harus dibayarkan oleh masyarakat

kepada negara secara wajib sedangkan penghasilan merupakan tambahan ekonomis yang diterima oleh wajib pajak tidak melihat dari mana penghasilan itu berasal baik dari Indonesia maupun Luar Indonesia yang berguna untuk menambah kekayaan dan atau dapat dikonsumsi wajib pajak (Lubis, 2018).

Objek Pajak Penghasilan ialah penghasilan. Objek pajak penghasilan diatur dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan perubahan ketujuh dari Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut dengan UU PPh). Menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh: "Penghasilan ialah setiap tambahan ekonomis yang diterima oleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia atau dari luar Indonesia yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak." Contoh Objek Pajak Penghasilan ialah imbalan seperti gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, uang pensiunan dan lainnya yang berkenaan dengan pekerjaan atau jasa dan atau hadiah dari undian, laba usaha maupun keuntungan karena penjualan atas pengalihan harta, deviden, royalti dan lain sebagainya yang diatur dalam Undang-Undang (Widyaningsih, 2013).

Subjek Pajak menurut Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 ialah Subjek Pajak Dalam Negeri dan Subjek Pajak Luar Negeri. Pada perubahan keenam dari UU PPh yaitu Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja merubah Subjek Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri yang diatur pada Pasal 2 ayat (3) huruf (a) Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 perubahan keenam dari Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan menjelaskan bahwa "Subjek Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri ialah orang pribadi baik itu Warga Negara Indonesia (WNI) maupun Warga Negara Asing (WNA), yang bertempat tinggal di Indonesia, berada di Indonesia dalam kurun waktu 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia."

Sedangkan Subjek Pajak Orang Pribadi Luar Negeri diatur dalam Pasal 2 ayat (4) huruf (a) UU PPh yang menjelaskan bahwa "subjek pajak luar negeri ialah orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, warga negara asing yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, dan warga negara Indonesia yang berada di luar Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan dan memenuhi persyaratan tempat tinggal, pusat kegiatan utama, tempat menjalankan kebiasaan, status subjek pajak atau persyaratan lain yang ketentuan lebih lanjut akan diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan." Subjek Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri dapat menjadi Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri jika telah memenuhi syarat subjektif dan objektif, syarat objektif ialah pendapatan atau penghasilan Subjek Pajak. Wajib Pajak Dalam Negeri bukan hanya WNI, tetapi WNA bisa menjadi wajib pajak dalam negeri sesuai dengan Pasal 2 ayat (3) huruf (a) UU PPh.

Pengenaan PPh bagi Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri (WPOPDN) baik WNA dan WNI ialah berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) UU PPh, tetapi pada perubahan keenam Undang-Undang Cipta Kerja dan perubahan ketujuh dari Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan pada Pasal 4 ayat (1a) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU PPh)

memberikan pengecualian pengenaan Pasal 4 ayat (1) UU PPh bagi WNA WPOPDN. Sehingga WNA WPOPDN hanya dikenai PPh hanya atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia saja. Hal tersebut dikarenakan peningkatan ekosistem investasi dan kegiatan berusaha melalui UU Cipta Kerja untuk menciptakan lapangan kerja yang seluas-luasnya bagi rakyat Indonesia, dengan berlandaskan alasan ekonomi serta investasi yang bertujuan untuk menarik investor luar negeri agar berinvestasi di Indonesia. Maka demikian pemerintah mengeluarkan kebijakan yang memberikan suatu fasilitas bagi WNA sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri untuk menarik minat WNA sebagai tenaga kerja yang mempunyai keahlian, fasilitas yang diberikan kepada WNA salah satunya adalah pengecualian pengenaan PPh bagi WNA sebagai WPOPDN atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia saja, hal ini diatur dalam Pasal 4 ayat (1a) BAB VI Kemudahan Berusaha bagian ketujuh Perpajakan, UU Cipta Kerja perubahan keenam dari UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

Penghasilan yang diterima WNA sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri meliputi penghasilan yang diterima WNA sehubungan dengan pekerjaan, jasa dalam bentuk apapun. Sesuai dengan penjelasan Pasal 4 ayat (1b) UU PPh, Artinya pendapatan Orang Pribadi WNA sebagai Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri (WPOPDN) dari luar Indonesia dikecualikan dan tidak dikenakan Pajak Penghasilan atas pendapatan dari Indonesia. Berbeda dengan WNI sebagai WPOPDN yang dikenakan Pajak Penghasilan atas penghasilan yang diterima di luar Indonesia maupun di Indonesia sesuai dengan penjelasan objek Pajak Penghasilan dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh.

Pengecualian pengenaan PPh bagi WNA WPOPDN yang diatur dalam Pasal 4 ayat (1a) UU PPh, menurut CITA (*Center for Indonesia Taxation Analysis*) menilai terhadap ketentuan tersebut akan memberikan keuntungan terhadap WNA WPOPDN hal ini dilihat dari pemungutan PPh untuk WPOPDN yang seharusnya berasal dari pendapatan atau penghasilan baik itu berasal dari Indonesia atau dari luar Indonesia (*worldwide income*) yang kemudian pemungutan PPh bagi WNA WPOPDN dikenai atas penghasilan yang berasal dari Indonesia saja (*territorial income*) (Laoli, 2020).

Perubahan pengenaan PPh terkait pengenaan PPh bagi WNA WPOPDN yang hanya dikenai PPh atas penghasilan yang diperoleh dari Indonesia, hal ini akan menimbulkan ketidakadilan jika dibandingkan dengan WNI WPOPDN yang dikenai PPh baik atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia dan dari luar Indonesia, sehingga terdapat kesenjangan dalam beban pajak bagi WNA dan WNI sebagai WPOPDN. Padahal dalam pemungutan dan pembagian beban pajak sejatinya tidak lepas dari unsur keadilan (Tresnajaya, 2021).

Pengecualian pengenaan PPh WNA WPOPDN akan menimbulkan perbedaan pengenaan PPh dengan WNI WPOPDN, hal tersebut dapat dilihat jika dengan asumsi bahwa pihak-pihak memiliki kondisi yang sama antara lain: Jumlah dan Jenis Penghasilan, Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) Wajib Pajak diasumsikan sama, dengan ini perbedaan pengenaan PPh dapat digambarkan dalam tabel berikut:

Tabel 1.

## Perbandingan penghasilan WNA dan WNI yang dikenakan PPh

Keterangan	UU PPh (Perubahan keempat UU Nomor 36 Tahun 2008)		UU PPh perubahan keenam oleh UU Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja	
	WPOP DN WNI	WPOP DN WNA	WPOP DN WNI	WPOP DN WNA
PDN	2.000.000.000	2.000.000.000	2.000.000.000	2.000.000.000
PLN	1.000.000.000	1.000.000.000	1.000.000.000	1.000.000.000
PTKP	54.000.000	54.000.000	54.000.000	54.000.000
PKP	2.946.000.000	2.946.000.000	2.946.000.000	1.946.000.000
Tarif PPh Orang Pribadi				
5%	3.000.000	3.000.000	3.000.000	3.000.000
15%	28.500.000	28.500.000	28.500.000	28.500.000
25%	62.500.000	62.500.000	62.500.000	62.500.000
30%	733.800.000	733.800.000	733.800.000	433.800.000
Total PPhOP	Rp.827.800.000	Rp.827.800.000	Rp.827.800.000	Rp.527.800.000

Sumber : (Tresnajaya, 2021).

Berdasarkan tabel diatas maka dapat dijelaskan bahwa terdapat keuntungan bagi WNA sebagai WPOP DN dan diskriminasi bagi WNI sebagai WPOP DN, Saptono dan Ayudia (2021) melalui penelitiannya mengungkapkan bahwa *"the regulation of tax facilities for foreigners who are domestic tax subjects can lead to reverse discrimination, which is when foreign citizens tax treatment is better than those of Indonesian citizen. Meanwhile, both are domiciled in Indonesia and have the same economic conditions or carry out identical transctions."*

Pada dasarnya menjelaskan bahwa pengaturan fasilitas perpajakan bagi WNA sebagai WPOP DN dapat menimbulkan diskriminasi terbalik, yaitu ketika perlakuan pajak WNA lebih baik dari pada WNI. Sedangkan keduanya baik WNA dan WNI berdomisili di Indonesia dan memiliki kondisi ekonomi yang sama atau melakukan transaksi yang identik. Dalam hukum pajak internasional, terdapat larangan atas diskriminasi tersebut yang diatur dalam Pasal 24 Perjanjian Pajak Berganda, khususnya yang mengadopsi Konvensi Pajak Model OECD (Saptono & Ayudia, 2021).

Keadilan perpajakan banyak dibahas oleh ahli, terutama oleh Adam Smith dalam buku yang berjudul *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Dalam bukunya Adam Smith menjelaskan bahwa dalam memungut pajak, pemungut pajak harus membuat dan mengikuti peraturan yang didasarkan pada rasa keadilan dengan memenuhi prinsip *certainty, equality, convenience, dan economic*. Dalam keadilan pemungutan pajak tersebut dapat dilihat dari *Equality* yaitu kesamaan dalam sistem perpajakan atau juga sering disebut dengan *non-discrimination*. Berarti bahwa seseorang, baik itu WNA ataupun WNI, yang berada dalam keadaan yang sama akan diperlakukan sama dan dikenakan pajak yang sama besarnya. Sehingga beban pajak

yang ditanggung oleh masing-masing subjek pajak seimbang dengan kemampuan atau penghasilannya (Tresnajaya, 2021).

Meninjau kembali pada permasalahan yang dijabarkan di atas, ada perbedaan pengenaan PPh bagi WNA WPOPDN dengan WNI WPOPDN yang lebih menguntungkan salah satu pihak. WNA WPOPDN berdasarkan ketentuan yang diatur pada Pasal 4 ayat (1a) UU PPh, sehingga WNA WPOPDN hanya dikenai PPh atas penghasilan yang diterima dari Indonesia saja. Sedangkan WNI WPOPDN dikenai PPh atas penghasilan dari Indonesia dan dari luar Indonesia. WNA dan WNI dalam hal ini sama-sama sebagai WPOPDN harusnya dibebankan pajak yang sama agar bisa memenuhi unsur keadilan dalam pemungutan pajak, karena adanya ketidakadilan tersebut maka perlu dilakukan penelitian mengenai WNA sebagai WPOPDN, serta perlu pembahasan lebih lanjut mengenai mengapa WNA WPOPDN perlu diberikan pengecualian penenaan PPh di Indonesia.

## **2. Metode Penelitian**

Penelitian tesis ini bersifat deskriptif analisis, jenis penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif. Sumber data yang digunakan adalah sumber data sekunder yang didukung data primer. Teknik pengumpulan data dan alat pengumpulan data yang digunakan adalah dengan membaca dan menelaah berbagai literatur dan bahan baca serta analisis data yang digunakan adalah analisis data kualitatif.

## **3. Hasil dan Pembahasan**

### **3.1 Kebijakan WNA Orang Pribadi dapat Menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri yang dikenakan Pajak Penghasilan hanya atas Penghasilan di Indonesia**

Fungsi Pajak adalah kegunaan pokok dan manfaat pokok pajak, sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian, pajak memiliki kegunaan dan manfaat pokok dalam meningkatkan kesejahteraan umum. Fungsi pajak dapat dibagi menjadi fungsi *budgetair*, fungsi *regulerend* dan fungsi sosial. Fungsi anggaran (*budgetair*) dari pajak ialah memasukkan uang ke kas negara sebanyak-banyaknya untuk keperluan belanja negara. Dalam hal ini pajak difungsikan sebagai alat untuk menarik dana dari masyarakat untuk dimasukkan ke kas negara, istilah Belanda untuk keuangan negara merupakan *de nering naar de terring zetten*, maksudnya bahwa masalah keuangan direncanakan lebih dahulu, baru kemudian dicari sumbernya. Ketika menyusun anggaran dan ternyata ada kekurangan maka pemerintah dalam hal ini Menteri Keuangan harus mencari solusi untuk mendapatkan sumber pendapatan yaitu dapat membuat pajak baru, intensifikasi pajak atau pemeriksaan yang ketat, dan memberantas korupsi agar pendapatan bisa masuk 100% (Kadir, 2016).

Fungsi mengatur (*Regulerend*) pajak merupakan alat penggerak masyarakat dalam sarana perekonomian untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Oleh karena itu, fungsi mengatur ini menggunakan pajak untuk mendorong dan mengendalikan kegiatan masyarakat agar sejalan dengan rencana dan keinginan pemerintah, walaupun tidak akan menguntungkan dari sisi fungsi penerimaan atau anggaran. Fungsi mengatur dapat bersifat positif dan negatif, fungsi pajak mengatur yang positif

merupakan kegiatan yang dilakukan oleh masyarakat tersebut dipandang pemerintah sebagai sesuatu yang positif, karena itu pemerintah akan memberikan dukungan berupa insentif pajak yang dapat dilakukan dengan memberikan fasilitas perpajakan. Sedangkan fungsi mengatur yang bersifat negatif dimaksudkan untuk mencegah atau menghalangi perkembangan masyarakat untuk mencapai tujuan tertentu, hal tersebut dapat tercapai dengan membuat peraturan di bidang perpajakan antara lain pemberian pajak impor yang tinggi bagi barang tertentu (Kadir, 2016).

Fungsi sosial dalam perpajakan, hak milik perseorangan yang diakui dan pemanfaatannya tidak boleh bertentangan dengan kepentingan masyarakat. Besarnya pemungutan pajak harus disesuaikan dengan kekuatan seseorang untuk dapat mencapai pemuasan kebutuhan setinggi-tingginya setelah dikurangi untuk kebutuhan primer. Fungsi sosial ini merupakan bagian dari fungsi mengatur, jadi fungsi ini harus memberikan pembebasan dari pajak atas penghasilan untuk minimum kehidupan dan memperhatikan factor-faktor perorangan dari keadaan-keadaan yang berpengaruh terhadap besar kecilnya kebutuhan-kebutuhan, seperti susunan dan keadaan keluarga, keadaan Kesehatan, dan lain-lain.

Sistem perpajakan dalam suatu negara terdiri dari 3 (tiga) unsur, yakni *tax policy*, *tax law*, dan *tax administration*. Ketiga unsur itu saling menunjang satu sama lain, sistem perpajakan dapat diartikan sebagai suatu kumpulan dari *tax policy*, *tax law*, dan *tax administration* yang saling berhubungan satu sama lain. *Tax Law* dapat dimaksud dengan pengertian keseluruhan peraturan yang mengatur hubungan hukum antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan rakyat sebagai Wajib Pajak. *Tax Policy*, Pajak sebagai Kebijakan Negara. Kebijakan negara menurut Harol D.Lasswell dan Abraham Kaplan adalah *a projected program of goals, values and practices* atau suatu program pencapaian tujuan, nilai-nilai dan praktik yang terarah. Sesuai dengan pengertian kebijakan, maka kebijakan memiliki unsur esensial yaitu tujuan, proposal, program, keputusan, dan efek. Maka meninjau dari aspek yuridis dan aspek ekonomis dalam kajian kebijakan public sesungguhnya memenuhi unsur-unsur tujuan, proposal, program, keputusan, dan efek, hal tersebut dikemukakan karena pajak mengemban fungsi *budgetair* dan *regulerend*. (Kadir, 2016).

Kebijakan Perpajakan adalah bagian yang tidak dapat dilepaskan dari kebijakan ekonomi atau kebijakan pendapatan negara atau *fiscal policy*. Kebijakan perpajakan merupakan suatu cara atau alat pemerintah di bidang perpajakan yang memiliki sasaran tertentu atau untuk mencapai tujuan tertentu di bidang sosial dan ekonomi. Kebijakan perpajakan bisa menunjang perkembangan ekonomi dan sosial suatu negara. Adapun perumusan kebijakan perpajakan di Indonesia haruslah berlandaskan pada peraturan perundang-undangan, sehingga perumusan kebijakan perpajakan di Indonesia menggunakan kelembagaan yang dimana kebijakan negara merupakan hasil dari lembaga negara. hal ini dapat dilihat dari: Pajak ditetapkan dengan undang-undang; Lembaga pembentuk undang-undang adalah DPR bersama Presiden; Pajak diperuntukkan untuk membiayai pengeluaran negara; Pengeluaran negara dirumuskan dalam bentuk APBN; dan Pelaksanaan APBN dilakukan oleh Presiden (Kadir, 2016).

*Tax Administration* atau administrasi perpajakan, merupakan cara-cara atau prosedur pengenaan dan pemungutan pajak. Administrasi pajak dalam arti sebagai prosedur meliputi tahapan-tahapan antara lain pendaftaran Wajib Pajak, penetapan pajak, dan penagihan pajak. Adapun administrasi perpajakan dapat dikatakan efektif bila mengatasi masalah-masalah: Wajib Pajak yang tidak terdaftar, Wajib Pajak yang tidak menyampaikan SPT, Penyeludup Pajak, dan Penunggak Pajak (Kadir, 2016).

Perubahan ketentuan Pajak Penghasilan terutama pada UU Cipta Kerja tentang WNA sebagai WPOPDN yang dikenai PPh hanya atas penghasilan yang diterima dari Indonesia saja merupakan salah satu bentuk *tax law* yang digunakan untuk mencapai tujuan pemerintah yaitu *tax policy*, antara lain *tax policy* pemerintah dalam mengeluarkan UU Cipta Kerja ialah proposal, program, dan keputusan kebijakan perpajakan untuk mencapai tujuan yang antara lain mengurangi jumlah pengangguran di Indonesia dan meningkatkan upah dan pertumbuhan ekonomi yang sejalan dengan peningkatan produktivitas pekerja, sehingga Indonesia dapat masuk ke dalam lima besar ekonomi dunia dengan meningkatkan sumber daya manusia dan potensi perekonomian.

Peningkatan sumber daya manusia Indonesia tidak terlepas dari peningkatan investasi asing yang diharapkan masuk ke Indonesia, investasi asing yang masuk ke Indonesia akan membawa sejumlah teknologi asing yang membutuhkan tenaga kerja ahli yang mumpun. Sejalan dengan keinginan pemerintah agar meningkatkan lapangan pekerjaan dan sumber daya manusia Indonesia agar dapat bersaing dengan negara maju, maka pemerintah memberikan suatu kebijakan atau fasilitas yang merupakan fungsi *regulerend* dalam perpajakan bagi WNA sebagai tenaga kerja ahli yang mumpun dalam mengoperasikan teknologi asing yang masuk di Indonesia.

Fasilitas perpajakan yang diatur dalam UU Cipta Kerja merupakan suatu bentuk dari Pemerintah Indonesia untuk memberikan kepastian hukum, perlindungan dan keuntungan bagi WNA sebagai WPOPDN dengan diberikan pengecualian pengenaan PPh atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia. Sehingga tenaga kerja asing yang mempunyai keahlian akan merasa aman dan ingin menetap di Indonesia, walaupun secara fungsi *budgetair* pelaksanaan perpajakannya akan tidak menguntungkan tetapi pelaksanaan atas pengenaan PPh ini diharapkan dapat mengundang WNA yang ahli untuk masuk ke Indonesia dan membagikan kemampuannya kepada Tenaga kerja Indonesia. Sehingga kedepannya Indonesia mempunyai tenaga kerja yang ahli dan mumpun, pelaksanaan UU Cipta Kerja terutama pada pengenaan PPh bagi WNA WPOPDN akan membuka banyaknya lapangan kerja karena kemudahan bagi investor asing untuk membawa ahli tenaganya ke Indonesia, serta pengecualian pengenaan PPh bagi para tenaga kerja asing yang alih tersebut merupakan salah satu keuntungan dari investasi asing di Indonesia.

Tujuan perubahan UU perpajakan oleh UU Cipta Kerja diperlukan untuk meningkatkan iklim usaha yang kondusif dan atraktif bagi investor, serta diharapkan dapat meningkatkan pertumbuhan ekonomi Indonesia, meningkatkan kepastian hukum dan mendorong minat Warga Negara Asing untuk bekerja di Indonesia yang dapat mendorong alih keahlian dan pengetahuan bagi peningkatan kualitas sumber daya

manusia Indonesia dan mendorong kepatuhan sukarela Wajib Pajak (Suryani & Suyanto, 2020).

Menurut Direktur Jenderal Pajak, Suryo Utomo mengatakan bahwa terdapat empat latar belakang perubahan sektor perpajakan di UU Cipta Kerja antara lain adalah meningkatkan pendanaan investasi, mendorong kemudahan kepatuhan wajib pajak dan wajib bayar secara sukarela, meningkatkan kepastian hukum, dan menciptakan keadilan iklim berusaha di dalam negeri (Heriani, 2020).

Kebijakan pemerintah dalam memberikan fasilitas pengenaan PPh bagi WNA sebagai WPOP DN yang dikenai pajak hanya atas penghasilan di Indonesia merupakan *Tax Law* yang di dasari atas *Tax Policy* atau kebijakan perpajakan yang digunakan pemerintah untuk meningkatkan kepastian hukum atas WNA sebagai WPOP DN sehingga WNA yang mempunyai keahlian dan mumpun berminat untuk datang dan menetap di Indonesia serta membagikan kemampuannya serta mendorong pengetahuan SDM Indonesia, sehingga Indonesia kedepannya dapat bersaing dengan negara maju sesuai tujuan dari UU Cipta Kerja.

WNA WPOP DN yang diberikan fasilitas pengenaan PPh atas penghasilan yang diterima dari Indonesia harus memiliki keahlian tertentu dan menduduki pos jabatan tertentu dan peneliti asing yang berlaku sesuai ketentuan PMK Nomor 18 Tahun 2021. Sehingga tidak semua WNA sebagai WPOP DN dapat diberikan pengecualian pengenaan PPh hanya atas penghasilan yang diterima dari Indonesia hal ini merupakan *Tax Law* yang mengatur hubungan pemerintah dengan Wajib Pajak dalam hal ini adalah WNA sebagai WPOP DN.

Adapun pengecualian pengenaan PPh WNA sebagai WPOP DN yang memenuhi kriteria keahlian serta pos jabatan akan mendapatkan keuntungan dibandingkan dengan WNA WPOP DN lainnya. Adapun keuntungan WNA WPOP DN yang memenuhi ketentuan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh yaitu: Pertama, WNA WPOP DN yang memenuhi ketentuan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh dapat memilih pengenaan PPh hanya atas penghasilan yang diterima dari Indonesia, sehingga penghasilan dari luar Indonesia WNA WPOP DN tidak akan dikenai pajak di Indonesia; Kedua, WNA WPOP DN yang memilih pengenaan PPh berdasarkan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh tidak perlu melaporkan penghasilan yang diterima dari luar Indonesia kepada KPP dimana WNA tersebut terdaftar.

Adapun kerugian WNA yang memanfaatkan ketentuan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh yaitu: Pertama, WNA sebagai WPOP DN tidak dapat memanfaatkan ketentuan P3B antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah negara mitra atau yurisdiksi mitra P3B tempat WNA memperoleh penghasilan dari luar Indonesia; Kedua, Jangka waktu WNA WPOP DN yang dikenai PPh berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh adalah empat tahun, sehingga setelah empat tahun WNA WPOP DN akan dikenai Pajak Penghasilan berdasarkan prinsip *worldwide income* dan harus melaporkan penghasilan yang diterima baik dari Indonesia maupun dari luar Indonesia.

WNA WPOP DN dengan memenuhi kriteria dan keahlian tertentu serta kewajiban untuk melakukan ahli pengetahuan, hal ini mengindikasikan bahwa pemberlakuan

khusus ini selain memberikan keringanan pengenaan PPh bagi WNA WPOPDN, pemerintah juga mengharapkan adanya transfer keahlian dan keterampilan yang dapat menjadi investasi bagi peningkatan kualitas modal manusia di masa mendatang (Tresnajaya, 2021).

### 3.2 Perlindungan Hukum Warga Negara Asing sebagai Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri yang telah memperoleh Surat Persetujuan Pengenaan Pajak Penghasilan hanya atas Penghasilan yang Diterima dari Indonesia (*Territorial Income*), yang Dikenakan Pajak Penghasilan Berdasarkan Prinsip *Worldwide Income*

Warga Negara Asing (WNA) telah diatur dengan jelas oleh Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja perubahan keenam dari Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh), bahwa Warga Negara Asing dapat menjadi Subjek Pajak Dalam Negeri yang diatur dalam Pasal 2 ayat (3) huruf a UU PPh. WNA sebagai Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri (WPOPDN) mengenai pengenaan PPh di Indonesia telah diatur dengan jelas, ketentuan pengenaan PPh WNA sebagai WPOPDN dapat ditinjau pada Pasal 4 ayat (1a) UU PPh yang memberikan pengecualian pengenaan PPh bagi WNA untuk dikenai PPh hanya atas pendapatan yang diterima dari Indonesia saja.

Pengecualian ini juga harus diikuti pemenuhan syarat-syarat yang diatur pada Pasal 4 ayat (1a) UU PPh, dan di ikuti pemenuhan kriteria pada Pasal 8 PMK Nomor 18/2021. WNA harus mengajukan permohonan sesuai ketentuan Pasal 11 PMK Nomor 18/2021 untuk dikenai pengenaan PPh sesuai ketentuan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh, dengan di ikuti pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) penghasilan yang diterima dari Indonesia saja jika permohonan WNA tersebut diterima dan pelaporan Surat Pemberitahuan Tahunan penghasilan yang diterima dari Indonesia dan dari luar Indonesia jika permohonan ditolak. Jika WNA sudah memenuhi kriteria dan syarat ketentuan tersebut akan dikeluarkan suatu surat persetujuan atas permohonan pengenaan PPh hanya atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia. Sehingga WNA sebagai WPOPDN akan dikenakan PPh hanya atas penghasilan dari Indonesia.

Sistem pemungutan PPh di Indonesia menggunakan sistem *self assessment*, Wajib Pajak sendiri menghitung, membayar, dan kemudian melaporkan pajak yang terutang ke dalam Surat Pemberitahuan (SPT). Sedangkan fiskus hanya berperan untuk mengawasi dalam hal ini SPT yang dilaporkan WNA akan diperiksa oleh KPP yang memberikan status WPOPDN kepada WNA, jika dalam pemeriksaan KPP ditemukan adanya kesalahan, kekeliruan ataupun pelanggaran dalam SPT WNA WPOPDN akan diberikan penegakan dengan mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKBKP), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB) (Rosdiana & Tarigan, 2005).

Sebagai ilustrasi kasus WNA WPOPDN yang mendapatkan penghasilan dari Indonesia per tahun sebesar Rp.2.000.000.000 atau dua miliar rupiah dan dari Malaysia sebesar

Rp.2.000.000.000 atau dua miliar rupiah, dimana WNA WPOPDN merupakan Ahli Teknik yang mempunyai keahlian dan sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/2021. WNA WPOPDN dapat mengajukan permohonan pengenaan PPh hanya atas penghasilan yang diterima dari Indonesia saja, karena WNA WPOPDN telah memenuhi kriteria dan ketentuan dari PMK Nomor 18/2021 maka KPP akan menerbitkan Surat Keputusan permohonan pengenaan PPh WNA WPOPDN dengan menggunakan prinsip *territorial income*.

WNA WPOPDN akan melaporkan SPT yang telah dihitung dan dibayarkan kepada KPP dimana WNA WPOPDN dengan prinsip *territorial income* sesuai Surat Persetujuan yang telah dikeluarkan KPP untuk WNA WPOPDN. SPT yang dilaporkan akan diperiksa oleh KPP dan jika terdapat kesalahan, kekeliruan, atau pelanggaran yang ditemukan akan dikeluarkan Surat Ketetapan Pajak yang dapat berupa Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB).

Adapun perhitungan yang dilakukan oleh WNA WPOPDN dalam SPT adalah menghitung penghasilan dari Indonesia saja (*territorial income*) yang berarti dua miliar rupiah, yang dikurangi PTKP sebesar Rp.54.000.000,00 karena WNA WPOPDN belum menikah dan mempunyai anak, maka perhitungannya adalah:

Penghasilan Neto = Rp.2.000.000.000

Penghasilan tidak kena pajak = Rp.54.000.000

Penghasilan Kena Pajak = Rp.1.946.000.000

PPh Terutang:

=5% x Rp.60.000.000 = Rp.3.000.000

=15% x Rp.190.000.000 = Rp.28.500.000

=25% x Rp.250.000.000 = Rp.62.500.000

=30% x Rp.1.446.000.000 = Rp.433.800.000

Jumlah PPh terutang = Rp.527.800.000

Total PPh OP WNA WPOPDN adalah Rp.527.800.000 (perhitungan menggunakan prinsip *territorial income*). Maka perhitungan dan pembayaran serta pelaporan SPT WNA WPOPDN adalah sebesar Rp.527.800.000.

Atas SPT tersebut dilakukan pemeriksaan pajak oleh KPP/DJP dimana WNA WPOPDN tersebut terdaftar dengan hasil pemeriksaan terhadap WNA WPOPDN yang dituang dalam SKPKB PPh Orang Pribadi Tahun 2022 sebagai berikut:

Penghasilan Neto = Rp.4.000.000.000

Penghasilan Tidak Kena Pajak = Rp.54.000.000.

Penghasilan Kena Pajak = Rp.3.946.000.000.

PPh Terutang :

=5% x Rp.60.000.000 = Rp.3.000.000

=15% x Rp.190.000.000 = Rp.28.500.000

=25% x Rp.250.000.000 = Rp.62.500.000

=30% x Rp.3.446.000.000 = Rp.1.033.800.000 +

Jumlah PPh Terutang = Rp.1.127.800.000.

Kredit Pajak = Rp.527.800.000. -

PPh Kurang Bayar = Rp.600.000.000.

Berdasarkan ketentuan Pasal 13 ayat (2) UU KUP, jumlah kekurangan pajak yang terutang dalam SKPKB ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar tarif bunga per bulan yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya SKPKB, dan dikenakan paling lama 24 bulan. Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 68/KM.10/2022 Tentang Tarif Bunga Sebagai Dasar Penghitungan Sanksi Administratif Berupa Bunga dan Pemberian Imbalan Bunga Periode 1 Januari 2023 sampai dengan 31 Januari 2023, maka sanksi yang diberikan kepada Wajib Pajak sebesar 1,83% dari jumlah pajak kurang bayar.

Sanksi Pajak = 1.83% x Rp.600.000.000 = Rp.10.980.000.

Sehingga Pajak yang masih harus dibayarkan WNA WPOPDN adalah Rp.610.980.000. (hasil perhitungan dari KPP berdasarkan acuan *Worldwide income*, yaitu penghasilan dari Indonesia dan dari luar Indonesia).

Meninjau pada adanya beda pendapat mengenai penggunaan dasar hukum, beda persepsi atas ketentuan perpajakan, atau perselisihan atas transaksi tertentu yang berakibat pada munculnya perbedaan dalam penentuan pajak terutang. Maka antara WNA WPOPDN dengan KPP terdapat Sengketa Pajak Material. Atas perbedaan jumlah pajak terutang antara WNA WPOPDN dengan KPP terdapat SKPKB yang dikeluarkan oleh KPP, atas dasar itu WNA WPOPDN akan mengajukan Keberatan kepada KPP dimana WNA WPOPDN tersebut terdaftar atas permohonan Keberatan WNA WPOPDN akan dikeluarkan Keputusan sesuai ketentuan Pasal 26 ayat (1) UU KUP. Keputusan DJP atas keberatan dapat berupa: mengabulkan seluruhnya, mengabulkan sebagian, menolak, atau menambah besar jumlah pajak yang masih harus dibayar. Jika Keputusan yang diberikan adalah mengabulkan Sebagian yaitu Pajak yang kurang dibayar WNA WPOPDN adalah Rp.305.490.000 atau tiga ratus lima juta empat ratus sembilan puluh ribu Rupiah.

Jika WNA WPOPDN merasa belum puas akan keputusan tersebut dapat mengajukan Banding. WNA WPOPDN mengajukan permohonan Banding hanya kepada Badan Peradilan Pajak atas Surat Keputusan Keberatan (Pasal 27 ayat (1) UU KUP). Atas pengajuan Banding oleh WNA WPOPDN dapat diberikan Putusan Pengadilan Pajak dapat berupa: menolak, mengabulkan sebagian atau seluruhnya, menambah pajak yang harus dibayar, tidak dapat diterima, membetulkan kesalahan tulis/hitung, dan atau membatalkan (Pasal 80 ayat (1) UU PP). Jika Putusan Pengadilan Pajak hanya mengabulkan sebagian sehingga jumlah pajak terutang WNA WPOPDN menjadi Rp.152.745.000 atau seratus lima puluh dua juta tujuh ratus empat puluh lima ribu Rupiah.

Putusan Pengadilan Pajak merupakan putusan akhir dan mempunyai kekuatan hukum tetap, sehingga tidak dapat diajukan gugatan, banding, atau kasasi. Akan tetapi upaya yang dapat dilakukan oleh WNA WPOPDN jika belum puas atas Putusan Pengadilan Pajak atas Banding dapat mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung. WNA WPOPDN atas Putusan pengadilan pajak yang menyatakan bahwa WNA WPOPDN masih harus membayar Rp.152.745.000 (seratus lima puluh dua juta tujuh ratus empat puluh lima ribu Rupiah), atas putusan tersebut WNA WPOPDN dapat mengajukan Peninjauan Kembali ke MA melalui Pengadilan Pajak.

WNA WPOPDN dapat melakukan upaya hukum luar biasa dengan mengajukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung berdasarkan alasan-alasan yang diatur dalam Pasal 91 huruf a, b, c, d, dan e UU PP. Yaitu bila putusan Pengadilan Pajak didasarkan suatu kebohongan atau tipu muslihat pihak lawan yang diketahui setelah perkaranya diputus atau didasarkan pada bukti-bukti yang kemudian oleh hakim pidana dinyatakan palsu.

Bila WNA WPOPDN mendapatkan bukti tertulis baru yang penting dan bersifat menentukan yang diketahui pada tahap persidangan di Pengadilan Pajak akan menghasilkan putusan yang berbeda. Bila telah dikabulkan suatu hal yang tidak dituntut atau lebih dari yang dituntut, kecuali untuk Putusan Pengadilan Pajak berupa mengabulkan sebagian atau seluruhnya dan menambah pajak yang harus dibayar. Bila mengenai suatu bagian dari tuntutan belum diputus tanpa pertimbangan sebabnya atau. Bila terdapat suatu putusan yang nyata-nyata tidak sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Jika WNA WPOPDN menemukan alasan-alasan yang terdapat pada Pasal 91 UU PP tersebut, dapat mengajukan Peninjauan Kembali kepada Mahkamah Agung, dan atas pengajuan Peninjauan Kembali WNA WPOPDN akan diberikan Putusan setelah Mahkamah Agung memeriksa, Putusan melalui pemeriksaan acara biasa diambil dalam jangka waktu enam bulan sejak permohonan Peninjauan Kembali diterima Mahkamah Agung. Putusan atas permohonan Peninjauan Kembali harus diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum.

### 3.3 Pemenuhan prinsip keadilan dalam pengenaan Pajak Penghasilan atas Orang Pribadi WNA yang menjadi Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri

Orang Pribadi WNA sebagai Wajib Pajak Orang pribadi dalam negeri yang diatur dalam Pasal 2 ayat (3) huruf a UU PPh, yang kemudian orang pribadi WNA yang menjadi Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri akan dikenai pajak atas pendapatan atau penghasilannya. Pengenaan PPh tersebut diberi pengecualian yang diatur sebagaimana pada Pasal 4 ayat (1a) UU PPh, yang mengatur orang pribadi WNA sebagai Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri hanya dikenai PPh atas penghasilan yang diterima atau diperoleh di Indonesia dengan ketentuan memiliki keahlian tertentu sesuai dengan peraturan perundang-undangan dan berlaku selama 4 tahun pajak yang dihitung sejak menjadi subjek pajak dalam negeri.

Pengaturan pengecualian pengenaan PPh untuk orang pribadi WNA sebagai Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri memberikan keistimewaan terhadap orang pribadi WNA sebagai Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri, yang dimana orang pribadi WNA sebagai WPOPDN berbeda dengan WNI sebagai WPOPDN. Pengenaan PPh untuk WNI sebagai WPOPDN diatur dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh yaitu Objek Pajak ialah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan dengan nama dalam bentuk apa pun.

Keadilan dalam perpajakan yang terbagi atas keadilan horizontal dan keadilan vertikal, menjelaskan bahwa tambahan kemampuan ekonomi seorang Wajib Pajak semakin tinggi, maka semakin tinggi tarif pajak yang dikenakan kepada Wajib Pajak tersebut pengertian ini ialah keadilan vertikal dan keadilan horizontal menjelaskan tambahan kemampuan ekonomi yang sama harus dikenai pajak yang sama (Mansury & Badjrie, 1996).

E.R.A. Seligman dalam buku *The Shifting and Incidence of Taxation* (1892) dan *The Income Tax* (1911) yang merumuskan prinsip pemungutan pajak antara lain : *fiscal, administrative, economic, dan ethical*. *Ethical* merupakan prinsip yang mempunyai kesamaan dengan prinsip *equality* dari Adam Smith. Seligman menjelaskan keadilan adalah bukan suatu keadilan mutlak, tetapi keadilan merupakan suatu keadilan sebanding yang relatif. Persamaan yang dimaksud merupakan kesamaan perlakuan yang sama terhadap para pembayar pajak.

Berdasarkan wawancara dengan Mustafa Kemal Divisi P2HUMAS Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Sumatera Utara I, "ketentuan pengenaan PPh atas Orang Pribadi WNA yang menjadi Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri sudah adil, dimana WNA sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri yang memanfaatkan ketentuan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh, dirasa sudah sesuai karena WNA sebagai Wajib Pajak seharusnya hanya diperhitungkan pengenaan PPh atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia."

Menurut penelitian ini bahwa WNA sebagai Wajib Pajak Luar Negeri memang benar dikenai PPh atas penghasilan di Indonesia saja melalui pengenaan PPh Pasal 26, tetapi tidak demikian dengan WNA sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri yang seharusnya

berpedoman dengan Pasal 4 ayat (1) UU PPh yang pengenaan PPh atas pendapatan dari Indonesia serta diluar Indonesia.

Agar perbandingan antara WNA orang pribadi sebagai WPOPDN dan WNI orang pribadi sebagai WPOPDN lebih jelas, berikut ini adalah ilustrasi perhitungan pengenaan PPh yang berlaku bagi kedua WPOPDN tersebut:

A merupakan Warga Negara Malaysia, A bekerja di Berjaya Berhad yang berada di Malaysia sebagai Ahli Teknik Sipil dan menerima imbalan atau *fee* sebesar Rp.10.000.000 (sepuluh juta rupiah) per bulan, kemudian A dikirim untuk bekerja di Indonesia pada PT.Berjaya anak perusahaan dari Berjaya Berhad sebagai Ahli Teknik Sipil dan menerima penghasilan atau *fee* sebesar Rp.25.000.000 (dua puluh lima juta rupiah) per bulan. Maka besar penghasilan A sebagai WPOPDN ialah Rp.35.000.000,- per bulan atau Rp.420.000.000,-/per tahun, A sebagai WNA Orang pribadi kemudian mengajukan diri sebagai WPOPDN yang memanfaatkan ketentuan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh yang dikenai PPh hanya atas pendapatan di Indonesia saja.

Perhitungan PPh Orang Pribadi A sebagai WNA WPOPDN yang memanfaatkan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh adalah sebagai berikut:

PPh OP = Pajak Penghasilan Orang Pribadi

PhN = Penghasilan Neto

PKP = Penghasilan Kena Pajak

PTKP = Penghasilan Tidak Kena Pajak.

PTKP yang disebutkan di atas diatur dalam Pasal 7 UU PPh, "dengan per tahun diberikan paling sedikit : 1) Rp. 54.000.000,00 (lima puluh empat juta rupiah) untuk diri Wajib Pajak orang pribadi; 2) Rp. 4.500.000,00 (empat juta lima ratus ribu rupiah) tambahan untuk wajib pajak yang kawin; 3) Rp. 54.000.000,00 (lima puluh empat juta rupiah) tambahan untuk seorang isteri yang penghasilannya digabung dengan penghasilan suami sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (1); 4) Rp. 4.500.000,00 (empat juta lima ratus ribu rupiah) tambahan untuk setiap anggota keluarga sedarah dan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus serta anak angkat, yang menjadi tanggungan sepenuhnya, paling banyak 3 (tiga) orang setiap keluarga."

Tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib pajak orang pribadi dalam negeri diatur dalam Pasal 17 ayat (1) huruf a UU PPh yaitu : 1) Lapisan penghasilan Kena pajak sampai dengan Rp.60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) dikenai tarif pajak 5% (lima persen); 2) Di atas Rp.60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) sampai dengan Rp.250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah) dikenai tarif pajak 15% (lima belas persen); 3) Di atas Rp.250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp.500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah) dikenai tarif pajak 25% (dua puluh lima persen); 4) Di atas Rp.500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah) sampai dengan Rp.5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah) dikenai tarif pajak 30% (tiga

puluh persen). 5) Di atas Rp.5.000.000.000,00% (lima miliar rupiah) dikenai tarif pajak 35% (tiga puluh lima persen).

Dikarenakan A merupakan WNA WPOPDN yang merupakan tenaga kerja asing yang telah memenuhi ketentuan PMK Nomor 18/2021, sehingga pendapatan yang diterima dari Indonesia saja (Rp.25 juta per bulan) yang dihitung pengenaan PPhnya dan A adalah Wajib Pajak tanpa tanggungan dan belum menikah sehingga PTKPnya adalah Rp.54 juta, adapun perhitungannya adalah sebagai berikut:

$$\text{PhN} = \text{Rp.}25.000.000. \times 12 \text{ bulan}$$

$$\text{PhN} = \text{Rp.}300.000.000.$$

$$\text{PTKP} = \text{Rp.}54.000.000.$$

$$\text{PKP} = \text{PhN} - \text{PTKP}$$

$$\text{PKP} = \text{Rp.}300.000.000. - \text{Rp.}54.000.000.$$

$$\text{PKP} = \text{Rp.}246.000.000.$$

Maka PKP A sebagai WPOPDN yang memanfaatkan pengenaan PPh Pasal 4 ayat (1a) UU PPh ialah Rp.246.000.000. (dua ratus empat puluh enam juta rupiah), yang dimana PKP ini hanya dihitung atas pendapatan atau penghasilan A yang berasal dari Indonesia saja. Kemudian PPh OP Terutang A akan dipotong sesuai tarif PPh Pasal 17 UU PPh yaitu:

PPh OP Terutang:

$$\text{PPh OP} = \text{Tarif PPh} \times \text{PKP}$$

$$= 5\% \times \text{Rp.}60.000.000 = \text{Rp.}3.000.000.$$

$$= 15\% \times \text{Rp.}186.000.000 = \text{Rp.}27.900.000.$$

$$\text{Total PPh OP A} = \text{Rp.}30.900.000.$$

PPh OP terutang A ialah Rp. 30.900.000. (tiga puluh juta sembilan ratus ribu rupiah).

Kemudian B yang merupakan WNI WPOPDN, B bekerja di PT.Mandiri Makmur yang berkedudukan di Indonesia dan menerima *fee* atau imbalan sebesar Rp.15.000.000 (lima belas juta rupiah) per bulan sebagai Ahli Teknik Sipil. Kemudian B dikirim ke Malaysia untuk bekerja di Mandiri Makmur Berhad yang merupakan anak perusahaan dari PT.Mandiri Makmur, di Malaysia B menerima imbalan atau *fee* sebesar Rp.20.000.000 (dua puluh juta rupiah) per bulan. Maka dengan itu, besar penghasilan B sebagai WPOPDN ialah Rp.35.000.000,- per bulan atau Rp.420.000.000,- per tahun.

B merupakan Wajib Pajak tanpa tanggungan dan belum menikah sehingga dikurangkan PTKP Rp.54.000.000,- (lima puluh empat juta rupiah), maka perhitungan PPh OP B sebagai WPOPDN ialah sebagai berikut:

## Ricky

$$\text{PhN} = \text{Rp.}35.000.000. \times 12 \text{ bulan}$$

$$\text{PhN} = \text{Rp.}420.000.000.$$

$$\text{PKP} = \text{Rp.}420.000.000. - \text{Rp.}54.000.000$$

$$\text{PKP} = \text{Rp.}366.000.000.$$

Maka PKP B sebagai WPOP DN ialah Rp.366.000.000. (tiga ratus enam puluh enam juta rupiah) yang dimana PKP si B sebagai WPOP DN dihitung atas pendapatan atau penghasilan dari Indonesia maupun luar Indonesia, kemudian PPh Orang Pribadi terutang milik si B sebagai WPOP DN akan disesuaikan dengan tarif Pasal 17 UU PPh.

PPh Orang Pribadi Terutang B :

$$= \text{Tarif PPh} \times \text{PKP}$$

$$= 5\% \times \text{Rp.}60.000.000. = \text{Rp.}3.000.000.$$

$$= 15\% \times \text{Rp.}190.000.000. = \text{Rp.}28.500.000.$$

$$= 25\% \times \text{Rp.}116.000.000. = \text{Rp.}29.000.000.$$

$$\text{Total PPh B} = \text{Rp.}60.500.000.$$

PPh Orang Pribadi terutang B ialah Rp.60.500.000,- (enam puluh juta lima ratus ribu rupiah).

Ilustrasi berikutnya adalah C adalah WNI Orang Pribadi WPOP DN, C merupakan Ahli Teknik Sipil di PT.Bumi Mandiri yang mendapatkan imbalan atau *fee* sebesar Rp.25.000.000,- per bulan, atau Rp.300.000.000,- per tahun, C merupakan Wajib Pajak tanpa tanggungan dan belum menikah sehingga dikurangkan PTKP Rp.54.000.000,- (lima puluh empat juta rupiah). Maka perhitungan PPh OP C sebagai WPOP DN dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto ialah sebagai berikut:

$$\text{PhN} = \text{Rp.}25.000.000 \times 12 \text{ bulan}$$

$$\text{PhN} = \text{Rp.}300.000.000.$$

$$\text{PKP} = \text{Rp.}300.000.000. - \text{Rp.}54.000.000$$

$$\text{PKP} = \text{Rp.}246.000.000.$$

Maka PKP C sebagai Orang Pribadi WNI WPOP DN ialah Rp.246.000.000. (dua ratus empat puluh enam juta rupiah), kemudian PPh Orang pribadi terutang C ialah:

$$\text{PPh OP} = \text{Tarif PPh} \times \text{PKP}$$

$$= 5\% \times \text{Rp.}60.000.000. = \text{Rp.}3.000.000.$$

$$= 15\% \times \text{Rp.}186.000.000. = \text{Rp.}27.900.000.$$

Total PPh OP C = Rp.30.900.000.

PPh orang pribadi C sebagai WPOPDN ialah Rp.30.900.000. (tiga puluh juta sembilan ratus ribu Rupiah).

Berdasarkan ilustrasi di atas, sebagai WPDN, A dan B sama-sama mempunyai tambahan kemampuan ekonomi yang sama yaitu Rp.35.000.000. (tiga puluh lima juta rupiah) per bulan atau Rp.420.000.000. (empat ratus dua puluh juta rupiah) per tahun. Namun si A sebagai WNA WPOPDN dikenai PPh OP sebesar Rp.30.900.000. (tiga puluh juta sembilan ratus ribu rupiah), sedangkan B sebagai WNI WPOPDN dikenai PPh OP sebesar Rp.60.500.000. (enam puluh juta lima ratus ribu rupiah). Padahal baik A dan B mempunyai kemampuan ekonomi yang sama, tetapi pengenaan PPh OP A dan B berbeda, hal ini tidak sesuai dengan prinsip keadilan horizontal, adapun indikator keadilan horizontal antara A dan B tidak terpenuhi yaitu: Pertama, A dan B mempunyai kemampuan ekonomis yang sama besarnya yaitu Rp. 420.000.000 per tahun; Kedua, Pengenaan PPh antara A dan B berbeda walaupun jumlah tambahan kemampuan ekonomisnya sama besar sehingga tidak memenuhi dua indikator keadilan horizontal.

Sedangkan jika meninjau ilustrasi di atas antara A dan C sebagai WPDN, maka terdapat ketidakadilan vertikal dalam pengenaan PPh OP antara A dan C. A yang merupakan WNA WPOPDN mempunyai tambahan kemampuan ekonomi sebesar Rp.35.000.000. (tiga puluh lima juta rupiah) per bulan atau Rp.420.000.000. (empat ratus dua puluh juta rupiah) sedangkan C sebagai WNI WPOPDN mempunyai tambahan ekonomi sebesar Rp.25.000.000. (dua puluh lima juta rupiah) per bulan atau Rp.300.000.000. (tiga ratus juta rupiah) per tahun. Tetapi pengenaan PPh OP antara A dan C sama besar yaitu Rp.30.900.000. (tiga puluh juta sembilan ratus ribu rupiah), dengan demikian pengenaan PPh OP terhadap A dan C tidak memenuhi keadilan vertikal karena tidak memenuhi indikator keadilan vertikal yaitu: Pertama, A dan C mempunyai tambahan kemampuan ekonomi yang berbeda dimana A mempunyai tambahan kemampuan ekonomi lebih besar dibandingkan C; Kedua, Sedangkan pengenaan PPh A dan C sebagai WPOPDN adalah sama besar, hal ini seharusnya berbeda dimana A seharusnya dikenai PPh lebih besar dibandingkan C karena tambahan kemampuan ekonomi yang berbeda.

Keadilan yang dijelaskan baik dari Prinsip pemungutan pajak, keadilan vertikal dan keadilan horizontal. Pengaturan peraturan PPh untuk orang pribadi WNA sebagai WPOPDN sesuai Pasal 4 ayat (1a) UU PPh, membuat WPOPDN (WNA dan WNI) tidak diperlakukan sama. Pemberlakuan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh memberikan pengecualian khusus kepada orang pribadi WNA sebagai WPOPDN, dan WNI sebagai WPOPDN tidak mendapatkan perlakuan khusus tersebut. Jika dilihat dari Keadilan Horizontal dan Prinsip Keadilan dalam pemungutan pajak, maka orang pribadi WNA dan WNI sebagai WPOPDN seharusnya dikenai pajak yang sama jika tambahan kemampuan ekonomi mereka sama.

Pemberlakuan pengenaan pajak yang sama yang dimaksud adalah baik WNA dan WNI sebagai Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri seharusnya dikenai Pasal 4 ayat (1) UU PPh. Pengaturan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh memberikan rasa ketidakadilan pada orang

pribadi WNI sebagai Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dan pemberlakuan Pasal 4 ayat (1a) UU PPh tidak sesuai dengan keadilan horizontal dan keadilan vertikal dalam pemungutan pajak.

#### 4. Penutup

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan diperoleh kesimpulan bahwa Orang Pribadi WNA dapat menjadi WPOPND yang dikenakan PPh dari penghasilan yang berasal dari Indonesia, merupakan *Tax Policy* dalam rangka pemerintah untuk meningkatkan perekonomian Indonesia, membuka lapangan kerja seluas-luasnya yang memberikan kemudahan bagi investasi asing untuk berusaha dengan membawa teknologi dan TKA yang ahli dan menetap di Indonesia dalam rangka membagikan keahlian dan pengetahuan kepada SDM di Indonesia. Pengecualian pengenaan PPh tersebut merupakan bentuk Fungsi *regulerend* yang diharapkan akan meningkatkan minat WNA untuk menetap di Indonesia dengan UU Cipta Kerja WNA telah diberikan kepastian hukum sebagai WPOPND yang dapat dikenai PPh hanya atas penghasilan yang diterima dari Indonesia saja. Perlindungan hukum bagi WNA sebagai WPOPND yang mendapatkan Surat Persetujuan atas Permohonan Pengenaan PPh Hanya atas Penghasilan yang Diterima atau Diperoleh dari Indonesia, yang dikenakan pajak berdasarkan prinsip *worldwide income*, berdasarkan Pasal 25 ayat (1) UU KUP adalah mengajukan permohonan Keberatan atas SKPKB PPh Orang Pribadi kepada KPP dimana WNA sebagai WPOPND terdaftar. Mengenai pemenuhan prinsip keadilan dalam pengenaan PPh Orang Pribadi WNA sebagai Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri, tidak memenuhi prinsip keadilan horizontal dan keadilan vertikal, karena WNA sebagai Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri yang mempunyai kemampuan ekonomis yang sama dengan WNI sebagai Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri dikenai PPh Orang Pribadi yang berbeda. Sedangkan WNA sebagai Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri yang mempunyai kemampuan ekonomis yang berbeda dengan WNI sebagai Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri dikenai PPh Orang Pribadi yang sama.

#### Referensi

- Heriani, Fitri Novia Heriani. (2020). "Alasan Pemerintah Mengatur Ulang Sanksi Perpajakan Dalam UU Cipta Kerja" diakses dari <https://www.hukumonline.com/berita/a/alasan-pemerintah-mengatur-ulang-sanksi-perpajakan-dalam-uu-cipta-kerja-lt5fb71d587d4cb?page=all>.
- Kadir, A. (2016). *Kapita Selekta Perpajakan di Indonesia*. Kementerian Hukum dan Hak Asasi Manusia.
- Laoli, Noverius. (2020). "Pengamat Menilai UU Cipta Kerja Beri Keuntungan Pajak Bagi WNA", diakses dari <https://nasional.kontan.co.id/news/pengamat-menilai-uu-cipta-kerja-beri-keuntungan-pajak-bagi-wna>
- Lubis, R. H. (2018). Pajak penghasilan. *PP Final, Pengertian PPh Atas Penghasilan Peredaran Bruto*, 173–177.
- Mansury, R., & Badjrie, N. (1996). *Panduan konsep utama pajak penghasilan Indonesia*. Bina Rena Pariwisata.
- Rosdiana, H., & Tarigan, R. (2005). *Perpajakan teori dan aplikasi*. Jakarta: PT Raja

*Grafindo Persada*, 5.

Saptono, P. B., & Ayudia, C. (2021). Income Tax Issues on the Omnibus Law and Its Implications in Indonesia. *AKRUAL: Jurnal Akuntansi*, 12(2), 164–178.

Suryani & Suyanto. (2020). "Pokok-Pokok Perubahan UU Perpajakan Dalam UU Cipta Kerja" diakses dari <https://www.ssas.co.id/pokok-pokok-perubahan-uu-perpajakan-dalam-uu-cipta-kerja/>.

Tresnajaya, R. T. J. (2021). Analisis Perubahan Ketentuan Subjek Pajak Orang Pribadi Pada Undang-Undang Cipta Kerja Terhadap Pajak Penghasilan Orang Pribadi Dan Mobilitas Sumber Daya Manusia. *Jurnal Pajak Dan Keuangan Negara (PKN)*, 3(1), 98–111.

Wawancara dengan Mustafa Kemal, Divis P2HUMAS Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak Sumatera Utara I, tanggal 30 Agustus 2022.

Widyaningsih, A. (2013). *Hukum Pajak dan Perpajakan: Dengan Pendekatan Mind Map*.

\*\*\*\*\*