

BAB II

LANDASAN TEORI

2.1 Sistem Perpajakan Internasional

2.1.1 Definisi Sistem Perpajakan Internasional

Pajak Internasional sering kali dikaitkan pada pemajakan dalam konteks transaksi lintas batas. Istilah “Pajak Internasional” sebenarnya bukan merujuk pada jenis pajak yang baru, melainkan istilah ini digunakan untuk mempermudah penyebutan atas transaksi yang bersifat internasional. Hal ini didukung oleh Rohatgi (2005) yang mengatakan bahwa pajak tidaklah bersifat internasional. Semua pajak dilandaskan pada hukum domestik suatu negara sehingga tidak ada hukum pajak global yang khusus mengatur transaksi lintas batas. Lebih lanjut, Arnold (2016) menegaskan bahwa tidak ada hukum pajak yang bersifat internasional, tetapi pada dasarnya, ia adalah sesuatu yang dihasilkan dari negara yang berdaulat. Salah satu bentuk kedaulatan negara yaitu dengan bebas dapat menentukan hukum pajak domestiknya. Dalam hukum pajak tersebut, terdapat istilah yurisdiksi pemajakan yang merupakan kewenangan bagi suatu negara untuk menentukan sejauh mana atau seluas apa kewenangan pemajakannya. Kewenangan pemajakan meliputi penghasilan atas transaksi yang sifatnya lintas batas atau transaksi yang juga melibatkan negara lain.

Cakupan kebijakan perpajakan internasional itu sendiri yaitu terkait aspek internasional dalam hukum domestik suatu negara. Darussalam dan Danny Septriadi (2017) menyebutkan bahwa aspek internasional dalam ketentuan hukum pajak suatu negara umumnya mencakup dua hal utama, yaitu mengatur tentang pemajakan atas Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN) suatu negara yang menerima penghasilan bersumber dari luar negaranya atau negara lain; dan mengatur pemajakan atas Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) yang menerima penghasilan bersumber dari teritorial suatu negara. Cakupan yang pertama kemudian dikorelasikan dengan transaksi outbound yaitu transaksi yang melibatkan ekspor modal atau sumber daya lain dari dalam negeri ke luar negeri (Arnold, 2016). Sedangkan, cakupan yang kedua merujuk pada transaksi inbound. Transaksi inbound merupakan transaksi yang melibatkan impor modal atau sumber daya lain dari luar negeri.

2.1.2 Jenis Sistem Perpajakan Internasional

Pada umumnya, sistem pajak internasional dirancang berdasarkan dua prinsip perpajakan dasar, yaitu prinsip sumber (*the territoriality principle*) dan prinsip domisili (*the residence principle*) (DJP, n.d.). Prinsip domisili atau sering disebut juga asas residen ditentukan dengan adanya keterkaitan personal yang dimiliki seseorang dengan negara tertentu (*Personal Allegiance*). Keterkaitan personal tersebut yang menyebabkan “residen” atau “penduduk” menjadi titik pangkal dalam eksekusi kewenangan pemajakan. Sistem pajak yang dirancang berdasarkan status domisili residen dikenal dengan istilah sistem pajak *worldwide*.

Berkebalikan dengan prinsip domisili yang mengeksekusi kewenangan pajak dari status residen suatu individu, prinsip sumber memberikan penekanan bahwa yurisdiksi pemajakan timbul apabila ada penghasilan yang berasal, timbul, atau bersumber dari suatu negara khususnya pada penghasilan yang bersifat aktif. Pemajakan ini mementingkan norma untuk menentukan lokasi sumber penghasilannya. Maka dari itu, sistem pajak berdasarkan asal usul daerah atas penghasilan yang diterima disebut dengan sistem pajak teritorial.

2.1.2.1 Sistem Pemajakan *Worldwide*

1) Ruang Lingkup Sistem Pemajakan *Worldwide*

Suatu negara yang mengenakan pajak atas seluruh penghasilan Wajib Pajaknya, baik penghasilan yang berasal dari dalam negeri maupun luar negeri berarti menerapkan sistem pajak *worldwide* murni.

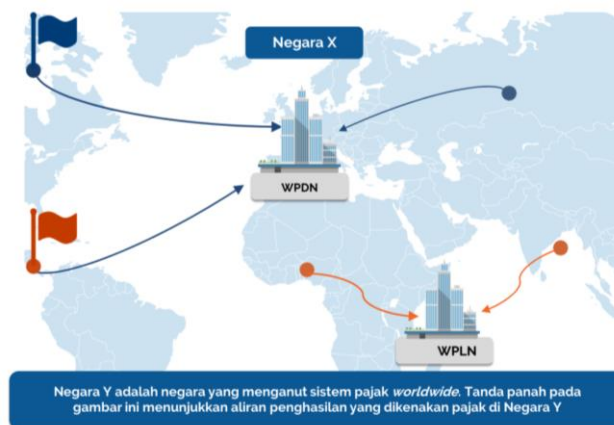
“In a true *worldwide* system, a residence country imposes its regular income tax on its residents’ entire foreign-source income at the time the income is earned”. (Fleming Jr et al., 2008)

Maka dari itu, dalam sistem pemajakan *worldwide*, negara residen akan mengenakan pajak atas seluruh penghasilan WPDN, termasuk yang bersumber dari luar negaranya. WPDN akan menggabungkan seluruh penghasilan baik yang berasal dari dalam maupun luar negeri dalam menghitung besarnya penghasilan sebagai dasar penghitungan pajak. Selain itu, biaya-biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak tersebut dapat dikurangkan, termasuk biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh penghasilan yang bersumber dari luar negeri.

Bagi negara residen, terdapat isu yang menjadi perhatian yaitu adanya kemungkinan WPDN tersebut menyalahgunakan ketentuan yang memperbolehkan

digabungkannya kerugian dari luar negeri dengan penghasilan dari dalam negeri. Lebih lanjut, Arnold (2016) menyatakan bahwa beberapa negara berupaya melindungi basis pajak mereka dari pengurangan yang tidak tepat atas kerugian di luar negeri, dengan cara antara lain kerugian di luar negeri yang boleh dikurangkan adalah maksimal sebesar laba perusahaan tersebut dari luar negeri; dan kerugian di luar negeri menjadi tidak boleh dikurangkan jika usaha di luar negeri dijual atau dialihkan ke anak perusahaan di luar negeri.

Gambar II.1 Ilustrasi Penerapan Sistem Pajak *Worldwide*



Sumber : Konsep dan Aplikasi Pajak Penghasilan (2020)

2) Pro dan Kontra Sistem Pemajakan *Worldwide*

Menurut Hastings (2017) terdapat beberapa Pro dan Kontra dari penerapan *worldwide* sebagaimana tersaji pada Tabel II.1 dibawah ini.

Tabel II.1 Pro dan Kontra Sistem Pemajakan *Worldwide*

No	Pro	Kontra
1	Stabilitas yang baik atas Penerimaan negara	Kompleksitas sistem pajak yang tinggi dan tidak banyak digunakan dalam ekonomi global
2	Menjaga bisnis lokal skala kecil dan menengah	Menghambat pertumbuhan lapangan pekerjaan berpenghasilan tinggi dan Menimbun atau menumpuk modal
3	Memotivasi negara-negara untuk melakukan kerja sama terkait pertukaran informasi keuangan	Tambahan administrasi pengawasan bagi otoritas pajak
4	Diperkenankan mengkreditkan PPh yang sudah dikenakan di luar negeri untuk menghindari pajak berganda	Penghasilan dari luar negeri menjadi ekstra beban pajak bagi Wajib Pajak
5	Menjaga investasi dalam negeri karena tidak ada hasrat bagi perusahaan multinasional dalam negeri untuk mengalihkan investasinya ke negara asing	Tidak ada insentif untuk repatriasi

Sumber: diperoleh dari Hastings (2017)

Dengan demikian, berdasarkan penjelasan di atas maka secara umum dapat dilihat sisi positif bagi suatu negara dari penerapan sistem *worldwide* yaitu mendorong penerimaan yang stabil dengan menjaga investasi dalam negeri agar tidak mengalihkan modal ataupun investasinya ke negara lain. Selain itu negara tersebut dapat mendorong terjadinya pertukaran informasi keuangan antar negara yang dapat digunakan untuk pengenaan kredit pajak agar tidak terjadi pajak

berganda. Namun demikian, patut diperhatikan dengan saksama bahwa penerapan sistem pajak *worldwide* termasuk sistem pajak yang kompleks karena membutuhkan banyak biaya administrasi untuk pengawasan dari otoritas pajak. Penerapan sistem ini juga mengurangi minat penduduk lokal untuk melakukan repatriasi modal ke negara asalnya disebabkan pula karena ada tambahan beban pajak terhadap penghasilannya dari luar negeri.

2.1.2.2 Sistem Pemajakan Teritorial

1) Ruang Lingkup Sistem Pemajakan Teritorial

Pengenaan pajak oleh negara yang menganut rezim perpajakan teritorial dilihat berdasarkan sumber penghasilan yang diperoleh oleh suatu individu atau entitas dari wilayah negara individu yang bersangkutan maupun negara lainnya, tanpa melihat status kewarganegaraan individu tersebut. Menurut Fleming, Peroni, dan Shay (2008), negara yang menganut sistem pajak teritorial secara murni tidak dapat mengenakan pajak untuk penghasilan yang berasal dari luar negeri. Pendapat serupa juga dikemukakan oleh Rohatgi (2005) yang menyatakan negara dengan sistem pajak teritorial secara penuh hanya mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima atau berasal dari dalam yurisdiksi negara tersebut.

Penghasilan dari luar negeri akan dikecualikan sebagai objek pajak, atau sering dikenal dengan *exemption system*. *Exemption system* pada dasarnya juga merupakan salah satu mekanisme untuk menghilangkan pemajakan berganda melalui pengecualian penghasilan dari luar negeri sebagai objek pajak di dalam negeri. Selanjutnya, biaya-biaya yang dikeluarkan oleh Wajib Pajak sehubungan dengan perolehan penghasilannya dari luar negeri pada prinsipnya menjadi biaya

yang seharusnya tidak boleh dikurangkan dalam menghitung pajak atas penghasilan yang diperoleh dari dalam negeri.

Gambar II.2 Ilustrasi Penerapan Sistem Pajak Teritorial



Sumber : Konsep dan Aplikasi Pajak Penghasilan (2020)

2) Pro dan Kontra Sistem Pemajakan Teritorial

Menurut Hastings (2017) terdapat beberapa Pro dan Kontra dari suatu penerapan sistem pajak teritorial sebagaimana tersaji pada Tabel II.2 dibawah ini.

Tabel II.2 Pro dan Kontra Sistem Pemajakan Teritorial

No	Pro	Kontra
1	Sistem pajak standar bagi negara-negara maju	Menurunkan investasi dalam negeri (Inbound Investment) karena mendorong perusahaan multinasional dalam negeri untuk outbound investment
2	Mendorong transparansi Wajib Pajak	Kurang cocok dengan era keterbukaan informasi yang terjadi saat ini
3	Meningkatkan kejadian repatriasi atas penghasilan dari luar negeri, atau mengatasi	Membatasi kewenangan negara dalam memungut pajak sehingga negara mengalami penurunan penerimaan pajak

	penumpukan modal sehingga memicu pertumbuhan ekonomi	
4	Mencegah company inversion	Dorongan bagi wajib pajak untuk memindahkan penghasilan ke negara yang tarif pajaknya rendah
5	tidak terlalu kompleks dalam penerapannya	Risiko untuk bisnis lokal atas adanya entitas asing besar

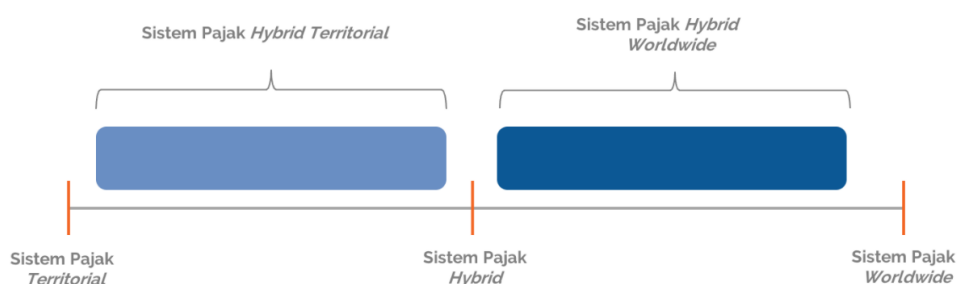
Sumber: diperoleh dari Hastings (2017)

Dengan demikian, berdasarkan penjelasan di atas maka secara umum dapat dilihat bahwa penerapan sistem teritorial membawa sisi positif bagi suatu negara yaitu meningkatkan kejadian repatriasi karena penghasilan dari luar negeri yang dibawa ke dalam negeri tidak akan dipajaki. Selain itu, negara tersebut dapat meningkatkan daya saingnya karena kemudahan penerapan pajaknya yaitu dengan menarik pelaku usaha internasional dan juga sistem ini dapat mendorong wajib pajak untuk lebih transparan. Namun demikian, baiknya diteliti bahwa penerapan sistem pajak teritorial juga memiliki kekurangan. Sistem ini bisa berdampak pada pengurangan basis pajak yang akan berakibat pada negara mengalami penurunan penerimaan pajak. Penerapan sistem ini juga bisa mengakibatkan *double non taxation* yaitu adanya kejadian penghasilan yang tidak dikenai pajak diantara negara-negara yang terlibat. Selain itu, sistem ini dinilai memicu kompetisi tidak sehat antar negara dalam menarik pelaku bisnis internasional akibat insentif pajak yang diusulkan.

2.1.2.3 Sistem Pemajakan Hybrid

Pada kenyataannya sebagian besar negara tidak menerapkan sistem pajak secara murni, baik sistem pajak *worldwide* yang berdasarkan asas residen maupun sistem pajak teritorial yang berdasarkan asas sumber, namun dilakukan beberapa penyesuaian (Fleming Jr et al., 2008). Lebih lanjut diungkapkan oleh Mullins (2006) bahwa negara yang menganut sistem pemajakan *worldwide* pun dimungkinkan untuk memiliki beberapa komponen dari sistem teritorial begitu pun sebaliknya. Penggunaan beberapa komponen dari masing-masing sistem pemajakan secara bersamaan memunculkan sistem pemajakan hybrid.

Gambar II.3 Ilustrasi Sistem Pajak Hybrid



Sumber: Konsep dan Aplikasi Pajak Penghasilan (2020)

Banyak dari negara-negara di dunia tidak menerapkan sistem pajak secara murni atau menggunakan hanya satu jenis pemajakan. Negara yang menerapkan sistem pajak hybrid tersebut melakukan modifikasi dari sistem pajak *worldwide* dan teritorial (Clausing, 2015). Faktor yang dipertimbangkan dalam menentukan desain atas sistem pajak yaitu:

- 1) Berapa banyak penghasilan dari luar negeri dikenakan pajak;

- 2) beban pajak efektif atas penghasilan dari luar negeri;
- 3) implikasi pajak atas repatriasi; dan
- 4) insentif pajak (atau disinsentif) untuk mendapatkan penghasilan di negara dengan pajak rendah (atau pajak tinggi).

2.1.3 Isu Sistem Perpajakan Internasional

Dalam konteks kebijakan perpajakan internasional, keadilan pemajakan (*equity*) dan netralitas (*neutrality*) menjadi suatu alasan kebijakan pemajakan penghasilan menggunakan sistem *worldwide*. Namun, tren yang terjadi saat ini adalah adanya kecenderungan negara-negara untuk beralih dari sistem pajak *worldwide* menjadi sistem pajak teritorial (DDTC, 2018). Hal ini dilatarbelakangi dengan tingginya tingkat kompetisi antarnegara dalam meningkatkan investasi di negaranya masing-masing. Berbagai negara maju telah memulai untuk mengubah sistem pajak internasionalnya dari sistem pajak *worldwide* ke teritorial dengan memasukkan skema pemajakan teritorial sebagai salah satu poin reformasi pajak yang dilakukannya.

Pemahaman mengenai konsep sistem pemajakan *worldwide* dan teritorial sangat penting untuk dimiliki bagi negara untuk mengubah sistem pajak yang selama ini diterapkan (Alvaro, 2018). Terlepas dari tren yang terjadi diberbagai negara, konsep dan implikasi dari masing-masing sistem pajak, serta bagaimana interaksi dari sistem pajak suatu negara dengan sistem pajak negara lainnya juga perlu ditelaah lebih lanjut. Dengan demikian, suatu negara dapat menghasilkan desain pajak yang sesuai dengan tujuan dan sasaran yang hendak dicapai.

2.1.4 Sistem Pemajakan Internasional di Indonesia

2.1.4.1 Skema Pemajakan WNA berstatus SPDN sesuai UU Pajak Penghasilan

Warga negara asing yang memperoleh penghasilan dari atau di Indonesia termasuk subjek pajak penghasilan menurut perundang-undangan di Indonesia sehingga mereka dapat dibebani kewajiban perpajakan di Indonesia. Kewajiban perpajakan tersebut dimulai pada saat warga negara asing mendapatkan suatu penghasilan dari atau di Indonesia dan berakhir saat WNA tersebut tidak lagi mendapatkan penghasilan dari atau di Indonesia (Pradhana & Sutarni, 2019). Subjek pajak sebagaimana dijelaskan dalam pasal 2 ayat (2) Undang-undang pajak penghasilan dibedakan menjadi subjek pajak dalam negeri (SPDN) dan SPLN (subjek pajak luar negeri). WNA akan berstatus sebagai subjek pajak dalam negeri (SPDN) apabila memenuhi kriteria sesuai yang tertuang dalam pasal 2 ayat (3) huruf a UU PPh.

Pemajakan WNA yang berstatus SPDN akan berbeda dengan pemajakan WNA yang berstatus SPLN (Pemerintah RI, 2008). Perbedaannya terletak dari hak pemajakan oleh suatu negara atas seluruh penghasilan yang diperoleh WNA tersebut. Pasal 4 ayat (1) UU PPh secara eksplisit menyebutkan bahwa penghasilan wajib pajak dalam negeri yang bersumber dari luar Indonesia juga dikenakan pajak di Indonesia. Wajib pajak dalam negeri dalam hal ini baik warga negara Indonesia maupun warga negara asing. Atas dasar ketentuan tersebut, secara umum, Indonesia dapat dikatakan menganut sistem pemajakan *worldwide*. Penghasilan dari luar Indonesia tersebut akan digabungkan dengan penghasilan yang bersumber dari dalam negeri kemudian dikurangi dengan biaya-biaya yang diperkenankan sesuai

ketentuan Pasal 6 dan Pasal 7 UU PPh serta dengan memperhatikan ketentuan Pasal 9 UU PPh. Hasil dari perhitungan tersebut merupakan penghasilan kena pajak yang menjadi basis dalam penerapan tarif PPh Pasal 17.

2.1.4.2 Skema Pemajakan WNA berstatus SPDN sesuai UU Cipta Kerja

Dalam perkembangan terkini, beberapa ketentuan Undang-undang Pajak Penghasilan kemudian diubah dengan diterbitkannya Undang-Undang Cipta Kerja. Salah satu ketentuan dalam UU Cipta Kerja yang terkait dengan pemajakan atas penghasilan dari luar Indonesia yaitu pembebasan pajak penghasilan lain dari luar negeri pada rezim pemajakan bagi ekspatriat. Terminologi “ekspatriat” merupakan istilah yang digunakan untuk memudahkan penyebutan saja terhadap WNA yang telah menjadi SPDN dan memiliki keahlian tertentu, sebagaimana dimaksud pada Pasal 7 dan Pasal 8 PMK-18/PMK.03/2021. Ekspatriat tersebut hanya dikenai PPh atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia saja. Dalam hal ini penghasilan yang diterima atau diperoleh ekspatriat dimaksud dari luar negeri bukan merupakan objek PPh. Fasilitas atau rezim khusus bagi ekspatriat berlaku selama 4 (empat) Tahun Pajak terhitung sejak yang bersangkutan menjadi SPDN di Indonesia.

- 1) Pengaturan tersebut ditujukan dalam rangka:
- 2) mencegah pemajakan berganda;
- 3) meningkatkan daya saing; serta
- 4) mendorong alih teknologi (terkait rezim pemajakan bagi ekspatriat).

Pemberian fasilitas dilakukan apabila ekspatriat tersebut mengajukan permohonan kepada Dirjen Pajak dan permohonannya disetujui. Namun demikian,

apabila ekspatriat tersebut memilih untuk memanfaatkan ketentuan P3B (agar memperoleh manfaat P3B, misalnya pengurangan tarif pajak di negara sumber) terkait dengan penghasilannya yang bersumber dari luar Indonesia, fasilitas dimaksud tidak dapat ia nikmati. Konsekuensinya, ekspatriat akan tetap dikenakan PPh atas *worldwide* income-nya.

2.2 Warga Negara Asing dengan Keahlian Tertentu

2.2.1 Warga Negara Asing sebagai Subjek Pajak Dalam Negeri

Penggunaan Warga Negara Asing (WNA) untuk bekerja di Indonesia dilandasi dengan tujuan mencari nilai tambah atau manfaat positif (Dhaniswara, 2007). Tenaga kerja asing yang bekerja di Indonesia dan memperoleh penghasilan dari Indonesia juga merupakan subjek pajak di Indonesia. Penentuan subjek pajak bagi orang pribadi tersebut penting karena berkaitan dengan pemenuhan kewajiban perpajakannya. Kriteria subjek pajak bagi orang pribadi yang diatur dalam Undang-Undang. Sebelum adanya Undang-undang Cipta Kerja, kriteria subjek pajak diatur dalam Undang-undang pajak penghasilan. Dengan adanya perubahan aturan ini, ketentuannya juga mengalami sedikit perbedaan. Adapun komparasi ketentuan mengenai kriteria subjek pajak orang pribadi dalam negeri dapat dilihat dalam Tabel II.3 berikut.

Tabel II.3 Kriteria Subjek Pajak Orang Pribadi Dalam

UU PAJAK PENGHASILAN (UU Nomor 36 Tahun 2008)	UU CIPTA KERJA (UU Nomor 11 Tahun 2020)
Termasuk subjek pajak dalam negeri adalah orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.	Termasuk subjek pajak dalam negeri adalah orang pribadi, baik yang merupakan warga negara Indonesia (WNI) maupun warga negara asing (WNA) yang: <ol style="list-style-type: none"> 1) Bertempat tinggal di Indonesia; 2) Berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan; atau 3) Dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia

Sumber : diolah dari UU Nomor 36 Tahun 2008 dan UU Nomor 11 Tahun 2020

Berdasarkan Tabel tersebut, ketentuan kriteria subjek pajak dalam Undang-Undang Cipta Kerja dibandingkan dengan Undang-undang Pajak Penghasilan berbeda dalam hal definisi orang pribadi. Makna orang pribadi dalam Undang-Undang Cipta Kerja mencakup warga negara Indonesia (WNI) maupun warga negara asing (WNA). Sedangkan pada Undang - Undang Pajak Penghasilan, tidak adanya penjelasan mengenai definisi orang pribadi itu apakah WNI ataupun WNA dan dalam aplikasinya orang pribadi biasa diartikan sebagai manusia secara perseorangan dan bukan badan usaha ataupun badan hukum (Setiyawan, 2019).

Kedua aturan tersebut yakni Undang-Undang Cipta Kerja dan Undang-Undang Pajak Penghasilan masih menekankan dan memfokuskan penggunaan asas domisili dalam menentukan status subjek pajak dalam negeri ditunjukkan dengan dipertahankannya unsur keberadaan (*existence*) atau *time test* sebagai syarat utama dalam kriteria subjek pajak dalam negeri (SPDN) tersebut.

2.2.2 Kriteria Keahlian Tertentu

Terkait WNA yang mendapat fasilitas berupa pengenaan pajak penghasilan yang hanya bersumber dari Indonesia harus memenuhi kriteria keahlian tertentu sesuai PMK Nomor 18 Tahun 2021. WNA dengan Keahlian tertentu meliputi tenaga kerja asing yang menduduki pos jabatan tertentu dan peneliti asing. Lebih lanjut, penggunaan tenaga kerja asing yang dapat menduduki pos jabatan tertentu ditetapkan oleh Menteri yang membidangi urusan pemerintah di bidang ketenagakerjaan, sedangkan untuk peneliti asing yaitu peneliti yang ditetapkan oleh Menteri yang membidangi urusan pemerintah di bidang riset.

Kriteria keahlian tertentu atas WNA yang dapat memanfaatkan fasilitas pembebasan pajak atas penghasilan dari luar Indonesia ialah sebagai berikut (Kementerian Keuangan, 2021) :

- 1) Berkewarganegaraan asing;
- 2) Memiliki keahlian di bidang ilmu pengetahuan, teknologi, dan/ atau matematika, yang dibuktikan dengan:
 - a) sertifikat keahlian yang diterbitkan oleh lembaga yang telah ditunjuk oleh Pemerintah Indonesia atau pemerintah negara asal tenaga kerja asing;
 - b) ijazah pendidikan; dan/ atau

c) pengalaman kerja sekurang-kurangnya 5 (lima) tahun,
di bidang ilmu atau bidang kerja yang sesuai dengan bidang keahlian tersebut;
dan

3) Memiliki kewajiban untuk melakukan alih pengetahuan.

Ketentuan mengenai pos jabatan tertentu atas WNA yang memiliki keahlian tertentu terlampir dan menjadi bagian tak terpisahkan dari Karya Tulis ini.

2.3 Prinsip Keadilan Pajak

2.3.1 Teori Keadilan dalam Pemungutan Pajak

Keadilan menjadi kunci utama dalam upaya pemerintah untuk memungut penerimaan dari masyarakat (*transfer of resources*) (Mangoting, 2001). Meskipun pajak merupakan pungutan wajib, namun karena bentuknya merupakan transfer kekayaan dari masyarakat kepada negara, maka dalam pemungutannya agar tidak menimbulkan berbagai hambatan dan perlawanan dari pihak yang dipungut, pemungutan pajak haruslah memenuhi syarat keadilan (Wulandari & Budiaji, 2018). Suatu sistem perpajakan dapat dikatakan adil apabila masyarakatnya merasa yakin bahwa pajak-pajak yang dipungut oleh pemerintah telah dikenakan secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan dari masing-masing wajib pajak.

Adam Smith (1863) menyatakan bahwa dalam suatu kebijakan perpajakan, pemungutan pajak harus dikaji terlebih dahulu dengan mengikuti peraturan yang didasarkan pada rasa keadilan. Pendapat lain ditegaskan oleh W. J. Langen (1955), suatu kebijakan perpajakan juga harus mempertimbangkan asas kemanfaatan, asas daya pikul, asas kesejahteraan, asas kesamaan, maupun asas beban yang sekecil-

kecilnya. Dengan demikian, masing-masing subjek pajak akan menanggung beban pajak yang seimbang dengan kemampuan atau penghasilannya.

Sebagaimana yang diungkapkan oleh Mardiasmo (2009) bahwa sesuai dengan tujuan hukum maka undang-undang dan pelaksanaan pemungutan harus adil. Adil dalam perundang-undangan diantaranya mengenakan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan masing-masing. Sedangkan adil dalam pelaksanaannya dilakukan dengan memberikan hak kepada Wajib Pajak agar bisa bertindak apabila merasa adanya ketidakadilan, seperti mengajukan keberatan, penundaan dalam pembayaran, dan mengajukan banding kepada Otoritas Pajak. Selanjutnya, menurut Kadir (2016), pembagian beban pajak yang adil apabila memenuhi prinsip kemanfaatan (*benefit principle*) dan prinsip kemampuan membayar (*ability-to-pay principle*). Kedua prinsip tersebut akan dijelaskan lebih lanjut pada bagian dibawah ini.

2.3.1.1 Prinsip Kemanfaatan

Prinsip kemanfaatan juga dikenal dengan pendekatan *benefit principle*. Prinsip ini menyatakan pemungutan pajak atau suatu sistem perpajakan itu adil, jika setiap Wajib Pajak harus membayar pajak sejalan dengan manfaat yang dinikmatinya dari kegiatan Pemerintah. Lebih lanjut ditegaskan oleh Kadir (2016), pengenaan pajak seharusnya seimbang dengan manfaat (*benefit*) yang diperoleh wajib pajak dari jasa-jasa publik yang diberikan oleh pemerintah. Jasa pemerintah ini meliputi berbagai sarana yang disediakan oleh pemerintah untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

Berdasarkan prinsip ini maka sistem pajak yang benar-benar adil akan sangat berbeda tergantung pada struktur pengeluaran pemerintah. Oleh karena itu, prinsip manfaat mempertimbangkan kebijakan pengeluaran pemerintah yang berasal dari penerimaan pajak, tidak hanya menyangkut kebijakan pajaknya saja.

2.3.1.2 Prinsip Kemampuan Membayar

Prinsip kemampuan membayar yang juga dikenal dengan sebutan *ability-to-pay principle*, bermakna bahwa pajak itu dibebankan kepada para pembayar pajak berdasarkan kemampuannya untuk membayar.

“ability-to-pay principle is the capacity of paying without undue hardship on the part of the person paying or an unacceptable degree of interference socially important by other members of the community.” (Goode, 1964)

Dapat disimpulkan bahwa pendekatan *ability-to-pay principle* memiliki arti yaitu kemampuan membayar tanpa paksaan atau masih dapat diterima oleh pihak yang membayar. Hal ini bermakna bahwa wajib pajak dibebani pajak sesuai dengan kemampuannya dalam mencukupi kebutuhan perekonomian.

Prinsip kemampuan membayar secara luas digunakan sebagai pedoman pembebanan pajak. Pendekatan ini dipandang jauh lebih baik dalam mengatasi redistribusi pendapatan dalam masyarakat, namun kurang mempertimbangkan masalah yang berkaitan dengan penyediaan jasa-jasa publik.

2.3.2 Asas Keadilan dalam Pemungutan Pajak

Mengacu pada *ability-to-pay principle*, Wicaksono (2014) membagi keadilan pajak menjadi keadilan horizontal dan keadilan vertikal. Dalam keadilan vertikal, orang-orang yang mempunyai kemampuan yang berbeda harus membayar pajak dengan jumlah yang berbeda pula. Sementara itu, dalam keadilan horizontal

diatur bahwa orang-orang yang mempunyai kemampuan yang sama harus membayar pajak dalam jumlah yang sama pula.

2.3.2.1 Keadilan Pajak Vertikal

Asas keadilan vertikal menyatakan bahwa apabila Wajib Pajak mempunyai kemampuan membayar yang semakin besar, maka jumlah pajak terutang yang dibebankan kepada Wajib Pajak tersebut juga akan semakin besar. Menurut Prof. R. Mansury, PhD (1996), terdapat dua syarat yang harus dipenuhi untuk mewujudkan keadilan vertikal, yaitu syarat *unequal treatment for the unequals* dan *progression*.

Syarat pertama yaitu *unequal treatment for the unequals* menyatakan bahwa Wajib Pajak akan dibebani jumlah pajak terutang yang berbeda apabila berada pada kondisi yang berbeda. Selanjutnya syarat kedua yaitu *progression* yang menyatakan kebijakan progresif menyebabkan Wajib Pajak akan dikenakan tarif yang berbeda tergantung di lapisan ke berapa jumlah penghasilan tersebut, sehingga membuat beban pajak yang terutang besarnya sebanding dengan tambahan kemampuan ekonomisnya. Pemilihan kebijakan tarif progresif merupakan salah satu indikator yang dapat mengindikasikan apakah suatu peraturan perpajakan sudah mencerminkan kemampuan membayar yang dimiliki oleh Wajib Pajak dengan merata atau belum. (Bandiyono dan Simbolon, 2019)

2.3.2.2 Keadilan Pajak Horizontal

Asas keadilan horizontal menyatakan bahwa dalam hal pemungutan pajak harus dilaksanakan secara umum dan merata. Salah satu syarat keadilan horizontal yang dikemukakan Prof. R. Mansury (1996) adalah syarat *equal treatment for the*

equals. Syarat ini menekankan bahwa apabila kondisi dua atau lebih Wajib Pajak memiliki tingkat kemampuan membayar yang sama, maka akan dibebankan pajak terutang yang sama juga. Selanjutnya, ditegaskan kembali oleh Bandiyono & Simbolon (2019) bahwa Wajib Pajak yang mempunyai kemampuan ekonomis atau yang mendapatkan tambahan kemampuan ekonomis atas jumlah penghasilan dan beban tanggungan yang sama harus dikenakan beban pajak yang sama tanpa membedakan jenis dan sumber penghasilan.

2.3.3 Isu Keadilan Skema Khusus Sistem Pemajakan WNA di Indonesia

Perubahan sistem pemajakan WNA dengan keahlian tertentu dimaksudkan untuk memberi fasilitas atau insentif bagi WNA tersebut untuk masuk ke Indonesia. Arnold (2016) melihat perspektif terkait peran insentif pajak dalam peningkatan daya saing suatu negara. Menurutnya, dalam jangka menengah dan Panjang untuk meningkatkan daya saing suatu negara tidak hanya dengan pemberian insentif pajak. Ia menekankan bahwa daya saing suatu negara sebetulnya juga melibatkan faktor-faktor lain seperti tenaga kerja yang terlatih, infrastruktur yang modern, stabilitas politik serta berbagai proteksi yang dibutuhkan investor. Maka dari itu, dengan adanya keringanan bagi WNA dengan keahlian tertentu tersebut dapat meningkatkan mobilitas WNA itu masuk ke Indonesia dan diharapkan dalam jangka menengah dan panjang dapat menjadi suatu bentuk transfer ilmu atau alih teknologi kepada SDM di Indonesia. Dengan begitu, tenaga kerja Indonesia semakin terlatih sehingga dapat meningkatkan daya saing negara.

Holmes (2014, dikutip dalam Apriliasari, 2020) menyatakan bahwa daya saing merupakan outcome dari terciptanya efisiensi ekonomi. Efisiensi ekonomi

sendiri diupayakan melalui pengenaan pajak yang tidak mendistorsi atau merujuk pada sejumlah konsep yang terkait pada kegunaan pemaksimalan serta pemanfaatan seluruh sumber daya dalam kegiatan ekonomi. Salah satu strategi yang menurut Holmes dapat diambil adalah dengan mengadopsi prinsip *capital-import neutrality*. Pajak yang ditanggung oleh penduduk lokal (WNI) dan penduduk asing (WNA) tidak seharusnya berbeda. Namun, sistem pajak teritorial memberikan perlakuan berbeda bagi wajib pajak tergantung dari sumber penghasilannya. Sistem ini menciptakan keuntungan bagi wajib pajak yang memiliki akses sumber penghasilan dari luar negeri dan memberikan disinsentif bagi wajib pajak yang penghasilannya hanya bersumber dari dalam negeri (DDTC, 2018). Apabila penduduk asing (WNA) diberi kemudahan sedangkan tidak demikian bagi penduduk lokal, maka ketidakadilan pemajakan dapat memicu pengalihan modal dan sumber daya manusia ke luar negeri atau kekhawatiran adanya risiko *outbound investment*. Oleh karena itu, transisi ke sistem teritorial tidak bisa dilakukan secara impulsif. Indonesia harus mempertimbangkan pengalaman di negara-negara lain bahwa transisi ke arah teritorial umumnya diikuti oleh berbagai kebijakan lainnya seperti penurunan tarif PPh badan, pembenahan ketentuan anti-penghindaran pajak, dan sebagainya. Selain itu, prinsip netralitas tetap harus dikedepankan dalam merumuskan kebijakan perpajakan internasional.

2.3.3.1 Prinsip Non Diskriminasi

Dalam konteks pajak, perlakuan pajak yang kurang menguntungkan terhadap suatu subjek pajak tertentu dibandingkan dengan subjek pajak lainnya dalam kondisi yang sama dikenal dengan istilah diskriminasi. Apabila ditelusuri

lebih lanjut, diskriminasi dalam konteks pasal 24 OECD Model dapat diartikan sebagai: (i) perlakuan yang tidak sama atas kasus yang sama (dapat diperbandingkan) atau (ii) perlakuan yang sama atas kasus yang tidak sama (dapat diperbandingkan) (IBFD, 2005; OECD, 2015). Sebagaimana uraian yang dijabarkan diatas, IBFD International Tax Glossary menjelaskan diskriminasi sebagai berikut.

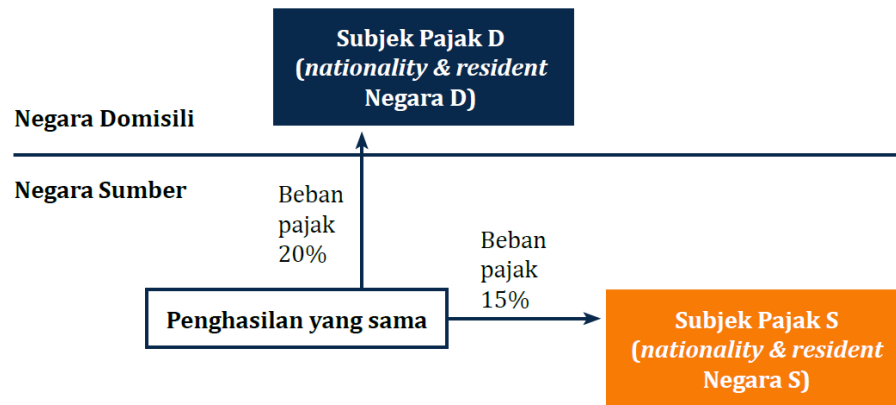
“In an international tax context discrimination most often takes the form of different treatment of taxpayers whose situations are comparable except in respect of a characteristics such as nationality.”

Ketika warga negara atau subjek pajak berada dalam situasi yang dapat diperbandingkan atau dalam kondisi yang sama ada kemungkinan terjadinya perlakuan diskriminatif. Kriteria yang relevan untuk menerapkan perlakuan berbeda yang dapat diterima bukan berdasarkan status kewarganegaraannya melainkan melihat status subjek pajaknya yaitu sebagai subjek pajak dalam negeri atau luar negeri.

Terkait dengan Gambar II.4 dibawah, berdasarkan Pasal 24 ayat (1) OECD Model, negara sumber diperkenankan untuk membedakan pemajakan atas penghasilan yang diperoleh oleh subjek pajak yang berbeda yaitu subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri dan juga diperbolehkan karena pembedaan pajak bukan atas dasar kewarganegaraan.

Gambar II.4 Ketentuan Diskriminasi yang Diperkenankan sesuai Pasal 24 ayat

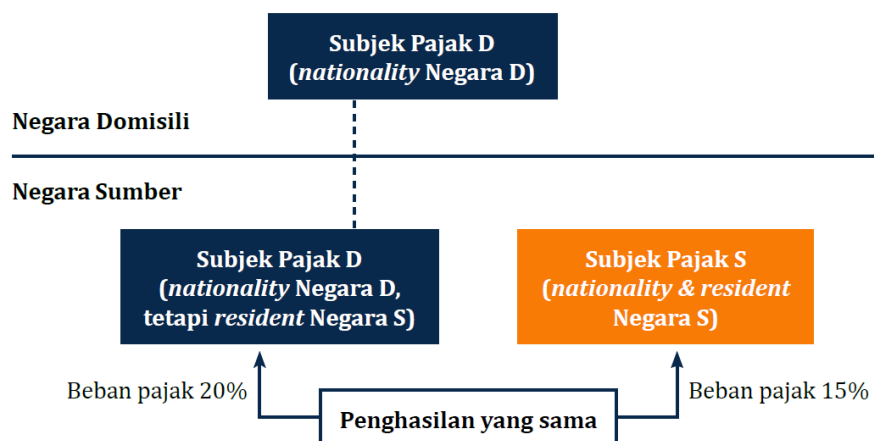
(1) OECD Model



Sumber : Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi (2010)

Perlakuan diskriminasi bisa dilihat dalam Gambar II.5 dibawah ini, dimana negara sumber memberikan perlakuan perpajakan yang beda dikarenakan status kewarganegaraan walaupun status subjek pajaknya sama. Pengenaan pajak yang kurang menguntungkan ini melanggar prinsip non diskriminasi.

Gambar II.5 Diskriminasi atas Kewarganegaraan



Sumber : Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi (2010)

2.4 Penelitian Sebelumnya

Penulis menggunakan beberapa penelitian terdahulu sebagai rujukan bagi penulis dalam mengerjakan penulisan pada Karya Tulis Tugas Akhir ini. Beberapa penelitian sebelumnya juga memuat dan meneliti mengenai perubahan kebijakan sistem pajak yang didominasi perubahan kearah pemajakan teritorial sebagaimana tertuang dalam Undang-undang Cipta Kerja..

Resume dari penelitian-penelitian sebelumnya yang dijadikan penulis sebagai bahan rujukan penulisan Karya Tulis Tugas Akhir di ringkas dalam bentuk Tabel pada bagian Lampiran Karya Tulis ini.