

## Implikasi Pungutan Pajak Berganda Terhadap Pengenaan Pajak Penghasilan Perorangan Atas Dividen

**Maverick Gilang Pranyoto**

Maverick.gilang,pranyoto@fh.unair.ac.id

Universitas Airlangga

### How to cite:

Maverick Gilang Pranyoto, 'Implikasi Pungutan Pajak Berganda Terhadap Pengenaan Pajak Penghasilan Perorangan Atas Dividen' (2022) Vol. 5 No. 2 Jurist-Diction.

### Histori artikel:

Submit 25 Januari 2021;  
Diterima 18 Februari 2022;  
Diterbitkan 31 Maret 2022.

### DOI:

10.20473/jd.v5i2.34899

p-ISSN: 2721-8392

e-ISSN: 2655-8297



### Abstract

*The emergence of new policies contained in Law no. 11 of 2020 concerning Job Creation. Provide a series of mechanisms to simplify and/or expedite the process of future investment in Indonesia. This has resulted in several changes in the regulation, especially in this discussion regarding Income Tax on Dividends. Provide several tax incentives in order to achieve the goal of the Indonesian state to be able to increase the rate of economic growth. Incentives will be given on condition that at least 30% of dividends obtained by taxpayers must be reinvested in the territory of Indonesia. The enactment of this provision raises questions about the new provision that there is no double taxation, as well as the settlement of double taxation itself. Therefore, upon the application of this provision, there is still double taxation even though the taxpayer has invested at least 30% of the income on dividends.*

**Keywords:** Income Tax; Dividend; Double Tax; Investment.

### Abstrak

Munculnya kebijakan baru yang tertuang dalam Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 Tentang Cipta Kerja. Memberikan serangkaian mekanisme untuk mempermudah dan/atau memperlancar proses investasi yang akan datang di Indonesia. Sehingga menimbulkan beberapa perubahan dalam pengaturannya terkhususnya dalam pembahasan ini perihal Pajak Penghasilan atas Dividen. Memberikan beberapa insentif pajak guna untuk mencapai tujuan negara Indonesia untuk dapat menambah angka pertumbuhan ekonomi. Insentif akan diberikan dengan syarat minimal 30% dividen yang diperoleh wajib pajak harus diinvestasikan kembali di wilayah Indonesia. Berlakunya ketentuan ini menimbulkan pertanyaan dengan ketentuan yang baru tidak ada pungutan pajak berganda, serta penyelesaian atas pajak berganda itu sendiri. Sehingga atas berlakunya ketentuan ini masih terdapat pajak berganda walaupun wajib pajak telah menginvestasikan dengan jumlah minimal 30% dari penghasilan atas dividen.

**Kata Kunci:** Pajak Penghasilan; Dividen; Pajak Berganda; Investasi.

Copyright © 2022 Maverick Gilang Pranyoto

## Pendahuluan

Negara Indonesia merupakan negara hukum yang telah dijelaskan dalam pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945. Lebih

lanjut penjelasan konstitusi ini mempunyai arti, bahwa seluruh aspek kehidupan dalam bermasyarakat, bernegara dan pemerintah taat berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sehingga hal ini sesuai dengan maksud dan tujuan dari Pancasila sebagai dasar negara. Sehingga dengan adanya UUD NRI Tahun 1945 serta Pancasila merupakan landasan kepastian hukum, ketertiban dan perlindungan bagi seluruh warga Indonesia.

Salah satu sumber pendapatan negara Indonesia terbesar yaitu pajak. Sehingga peran pajak di Indonesia ini sangatlah penting dalam menunjang kegiatan negara untuk pembangunan negara. Kemudian tujuan negara Indonesia dapat terwujud dengan memberikan perlindungan terhadap masyarakat Indonesia, dengan membangun sumber daya manusia yang berwawasan dan sesuai dengan visi negara Indonesia<sup>1</sup>. Berdasarkan penjelasan ini pemerintah yang dimaksud ialah pemerintah yang menjalankan roda pemerintahan sesuai dengan kewenangannya yang bersumber pada undang-undang.

Menurut Soeparman pajak adalah suatu pembayaran bersifat wajib, bahwa pajak itu dapat berupa suatu barang ataupun uang, sebagai alat pembayaran yang selanjutnya dipungut oleh pemerintah berlandaskan pada peraturan perundang-undangan yang berlaku, untuk melakukan kegiatan pembayaran terkait pembangunan negara Indonesia untuk kesejahteraan rakyat.<sup>2</sup> Hukum pajak juga dapat disebut sebagai hukum fiskal, yakni merupakan keseluruhan dari peraturan perundang-undangan yang mencakup kewenangan pemerintah agar mendapatkan sebagian kekayaan seseorang, kemudian diserahkan kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, maka hukum pajak merupakan ranah dari hukum publik yang mengatur hubungan hukum antar negara dengan subjek hukum yang berkewajiban untuk membayar pajak atau biasa disebut wajib pajak.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> Herini Siti Aisyah, Ahmad Munir, 'Legal Protection of Citizens; The alcoholic beverages in licensing, taxation, dan supervision in Indonesia' (2020) *Journal of drug and Alcohol Reasearch* 9, [h. 1].

<sup>2</sup> R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak* (Refika Aditama 2013).[2].

<sup>3</sup> *ibid.*[1].

Melihat objek apa saja yang dapat dibebankan oleh pajak atas penghasilan, maka mengacu pada ketentuan dalam Undang-Undang No.11 Tahun 2020. Sehingga berdasarkan ketentuan tersebut dividen merupakan objek pajak atas penghasilan subjek pajak. Dengan diundangkan Undang-Undang No.11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, ketentuan sebagaimana dalam Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang No.7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan terjadi perubahan khususnya terhadap dividen. Awalnya bagi wajib pajak badan dalam negeri dengan kepemilikan lebih atau sama dengan 25% saham dari nilai modal yang disetor tidak dikenai PPh, kemudian untuk pemegang saham kurang dari 25% dikenai tarif umum. Untuk dividen yang diterima dari perusahaan luar negeri yang diterima oleh orang maupun badan akan dikenai tarif umum sesuai dengan pasal 17 Undang-Undang No. 36 Tahun 2008. Kemudian dengan diundangkan Undang-Undang No.11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja. Melalui peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021 sebagai Peraturan pelaksana dari Undang-Undang No.11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja. Menjelaskan bahwa dividen yang diperoleh oleh wajib pajak perorangan dan/atau badan dalam negeri yang berasal dari luar maupun dalam negeri dibebaskan dari objek PPh. Dengan persyaratan dividen harus diinvestasikan kembali di Indonesia dalam jangka waktu tertentu.<sup>4</sup>

Berdasarkan pemberlakuan peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021 sebagai peraturan pelaksana dari Undang-Undang No.11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, berdampak langsung khususnya perubahan terkait pembayaran pajak penghasilan bagi perorangan ataupun badan terhadap penghasilan dari dividen. Dengan adanya peraturan tersebut pemerintah Indonesia memiliki harapan agar semakin meningkatnya para investor dalam negeri untuk menanamkan modalnya kepada perusahaan di Indonesia. Sehingga semakin banyak para investor yang hendak menanamkan modalnya di Indonesia dapat meningkatkan nilai perekonomian

---

<sup>4</sup> Direktur Jendral Pajak, 'Mau Dividen Bebas Pajak? Segera Lakukan Ini!' (Rendy Brayen Latuputty, 2021) <<https://www.pajak.go.id/id/artikel/mau-dividen-bebas-pajak-segera-lakukan-ini>>, dikunjungi pada tanggal 24 Agustus 2021.

dan dapat menyerap tenaga kerja di Indonesia. Namun permasalahannya dalam pasal 16 ayat (2) PMK No. 18/PMK.03/2021 menjelaskan selisih daripada dividen berasal dari dalam negeri yang diperoleh pemegang saham dalam negeri setelah dikurangi dengan jumlah dividen yang telah diinvestasikan kembali, dikenakan PPh sesuai dengan pertaturan Perundang-undangan. Kemudian juga dalam pasal 20 dividen yang diperoleh dari luar negeri yang sahamnya diperdagangkan di bursa efek setelah dikurangi dengan jumlah dividen yang telah diinvestasikan kembali, dikenakan PPh sesuai dengan pertaturan Perundang-undangan. Maka dengan adanya kebijakan pungutan pajak penghasilan atas dividen ini apa telah menghilangkan konsep pengenaan pajak berganda atas dividen secara ekonomis ? Kemudian pertanyaan selanjutnya apa telah sesuai dengan harapan dari pemerintah Indonesia yaitu meningkatkan para investor untuk menanamkan modalnya di Indonesia yang mana akan berdampak adanya peningkatan perekonomian serta adanya penyerapan tenaga kerja di Indonesia.

### **Dasar Hukum Pengenaan Pajak**

Pengenaan pajak penghasilan atas dividen terdapat sebuah permasalahan yaitu, adanya pungutan pajak yang dikenakan dua kali. Pengenaan pajak ini dikenakan pada taraf perusahaan atau PT (Perseroan Terbatas) serta pada taraf pemegang saham yang menerima hasil dari dividen ini. Kemudian pemerintah Indonesia juga mempunyai target untuk terus meningkatkan nilai perekonomian di Indonesia. sehingga dalam hal ini pemerintah memiliki sebuah trobosan untuk meningkatkan pemasukan dengan memberikan sebuah insentif agar para investor tertarik untuk berinvestasi di Indonesia, maka dalam hal ini diperlukan pemahaman terhadap konsep pungutan pajak penghasilan atas dividen diIndonesia. Mengingat Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja yang berlaku sekarang merubah banyak instrumen hukum guna untuk mempermudah laju investasi di Indonesia.

Timbulnya pajak berganda dikarenakan adanya bentrokan antara kewenangan negara untuk memungut pajak dengan kewenangan negara lainnya. Hal ini disebabkan oleh yurisdiksi dari negara yang warga negaranya melakukan kegiatan

di wilayah yurisdiksinya dan warga negara yang melakukan kegiatan ekonomis di wilayah yurisdiksi negara lain.

Dapat diketahui adanya beberapa yurisdiksi antara hukum internasional dengan hukum pajak, karena setiap negara pada dasarnya tidak ingin kehilangan potensi pemasukan bagi negerinya. Maka terdapat konflik atas yurisdiksi. bahwa dalam yurisdiksi negara dapat menegakan hukum dalam ranah hukum internasional, adanya asas territorial, asas nasional aktif dan asas nasional pasif, sehingga tercemin berdasarkan ranah hukum Internasional suatu negara berhak untuk menegakan hukumnya, namun dengan adanya yurisdiksi dalam hukm pajak yaitu atas asas sumber, asas tempat tinggal dan asas kewarganeraan, mempunyai kesamaan atas yurisdiki dalam ranah hukum internasional. Sehingga disini timbulah kewajiban terhadap perorangan atau badan atas pemberlakuan hukum yang berlaku dimana tempat tinggalnya, dimana penghasilan itu diperoleh, hingga kebangsaan dari perorangan ata badan. Artinya wajib pajak perorangan dimungkinkan untuk dikenakan pajak atas dua negara atu lebih yang atas objek yang sama. Atas akibat dari adanya pemberlakuan hukum tersebut maka timbul beberapa konflik.

Pertama, konflik timbul pada asas tempat tinggal dengan asas sumber, karena dalam penerapannya. Asas tempat tinggal mengenakan pajak atas segala penghasilan yang diperoleh dari wajib pajak, dilain sisi negara tempat penghasilan atau sumber pajak yang berasal dari negara ini juga mempunyai kewenangan untuk memungut objek yang sama dan diwaktu penghasilan yang sama itu diperoleh. Kedua, adanya ketidaksamaan intepretasi terhadap “penduduk” dalam hal ini seseorang atau badan yang sama dapat dianggap merupakan penduduk dari dua negara. Sebagai contoh seseorang dengan inisial X berwarganera Amerika, kemudian X bekerja di negara Indonesia yang mana di Indonesia menganggap warga negara asing yang tinggal dalam waktu tertentu maka WNA tersebut di anggap sebagai penduduk di Indonesia. Kemudian X bekerja kurang lebih 10 Tahun di Indonesia dan telah menetap di Indonesia. Sehingga dalam hal ini terdapat konflik karena perbedaan intepretasi terhadap “penduduk” sehingga dalam hal ini X seorang WNA amerika yang bekerja di Indonesia dibenai oleh kewajiban pajak dari negara kebangsaan dan negara tempat

ia bekerja. Ketiga, terpadat perbedaan pula pada “sumber penghasilan” konflik ini terjadi pada saat dua negara atau lebih menganggap satu jenis penghasilan yang diperoleh seseorang bersumber dari wilayah suatu negara. Hal ini tercermin pada pasal 26 ayat (1) Undang-Undang No.36 Tahun 2008 menjelaskan bahwa, wajib pajak dalam negeri membayar upah kepada WNA atas jasa yang telah dilakukannya, maka upah tersebut dikenakan PPh sebesar 20%, walaupun WNA tersebut berada di luar wilayah Indonesia. Begitu juga sebaliknya bagi WNA tersebut dikenakan pajak juga akan dikenakan atas penghasilan yang diberikan penduduk luar negeri akan atas jasa yang telah dilakukan akan dikenakan pajak. Artinya dalam hal ini muncul konflik pengenaan pajak berganda atas adanya kesamaan dalam penerapan hukum suatu negara dengan asas-asas penerapan hukum pajak. Kemudian peril diketahui juga sistem pungutan atas dividen yang berkembang di beberapa negara.

Dalam sistem perpajakan di Indonesia untuk pajak penghasilan atas dividen sistem perpajakan Indonesia pada saat berlakunya Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 menerapkan *classical system*. Hal ini ditunjukkan pada ketentuan pasal 26 ayat (1) Undang-Undang No. 36 Tahun 2008. Artinya dalam hal ini negara domisili dari sebuah perusahaan yang melakukan kegiatannya di wilayah Indonesia akan dipungut pajak atas penghasilan, namun untuk besaran pajak yang hendak dikenakan pajak penghasilan juga harus melihat pada ketentuan perjanjian negara mitra. Sehingga besaran pajak yang hendak dikenakan sebesar 20% namun, dapat lebih kecil dengan mengacu pada perjanjian yang telah dibuat oleh Indonesia dengan negara mitra.

Dividen yang berasal dari Bentuk Usaha Tetap (BUT) atau tempat Usaha Tetap, maka apabila BUT ini mendapatkan laba bersih dapat dikenakan pajak atas laba usaha berdasarkan peraturan yang berlaku. Oleh sebab itu, dividen yang hendak dibagikan kepada pemegang saham berasal dari hasil laba bersih dari BUT atas kegiatan yang telah dilakukan. Dividen dianggap sebagai bagian dari laba usaha harus digabungkan dengan penghasilan lainnya kemudian dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) yang akan dipungut pajak atas penghasilan berdasarkan pasal 26 Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

Berdasarkan *classical system* mempunyai implikasi bahwa pajak penghasilan dikenakan terhadap perseroan dan dividen yang diberikan kepada pemegang saham dikenakan pajak penghasilan dalam taraf perseorangan. Hal ini merujuk pada pasal 4 ayat (1) huruf g Undang-Undang No.36 Tahun 2008 Bahwa dividen yang berasal dari laba bersih merupakan objek dari pajak penghasilan. Kemudian melihat pada pasal 4 ayat (1) menjelaskan bahwa objek pajak adalah penghasilan, yaitu setiap adanya penambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun luar Indonesia, yang dapat digunakan untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak. Sehingga berdasarkan uraian ini maka, terbukti terdapat pembebanan pajak penghasilan dalam taraf perusahaan yakni dividen dan pada taraf pemegang saham.

Berbeda dengan penerapan konsep pungutan pajak penghasilan atas dividen di negara lainnya. Dalam hal ini seperti Singapura dan Malaysia yang mana negara ini telah menerapkan *exemption system*, artinya objek pajak dividen tidaklah lagi menjadi objek pajak dalam hukum yang berlaku disana. Sedangkan pada negara Australia telah menerapkan *Imputation system*. Negara Filipina pada tahun 2017 telah menerapkan *exemption system* terhadap penghasilan atas dividen.<sup>5</sup> Sehingga jika melihat uraian tersebut terdapat negara berkembang di benua asia seperti Filipina dan Malaysia yang mana statusnya sama dengan Indonesia sebagai negara berkembang. Artinya walaupun negara berkembang dalam perkembangan dari Filipina dan Malaysia tidak memungut pajak penghasilan atas dividen dalam taraf pemegang saham. Maka Indonesia seharusnya dapat melakukan perubahan atas sistem perpajakannya agar tidak timbul pungutan pajak ganda dalam hal dividen yang diterima oleh wajib pajak. Seperti apa yang telah diterapkan oleh Filipina dan Malaysia.

Dengan adanya keinginan negara Indonesia untuk memperlancar laju investasi maka PPh atas dividen ini diberikan beberapa insentif untuk mengurangi pajak

---

<sup>5</sup> Primandita Fitirandi, Benny Setiawan, dan Arif Widodo, 'Pajak Berganda Secara Ekonomis Atas Penghasilan Dividen Di Indonesia Dan Alternatif Penyelesaiannya' (2018) 2 Jurnal Pajak Indonesia.[71-72.]

yang bertanggung oleh wajib pajak. Dengan di undangkan Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 tentang Ciptakerja dan merujuk pada peraturan menteri keuangan No. 18/PMK.031/2021 menjadi dasar hukum untuk mendapat isentif berupa pembebasan pengenaan PPh atas dividen dengan syarat harus diinvestasikan kembali. Berdasarkan konsep pajak berganda menurut Menurut Spitaler:<sup>6</sup>

*“Double taxation is a conflict of rules which exist when different taxing authorities of various sovereign fiscal territories impose upon the same taxable object in the hands of the same legal or in the hand of both, a legal and economic taxable subject, on the same grounds, the same or similar taxes”.*

Sehingga berdasarkan pandangan Spitaler, terdapat unsur-unsur dalam pajak ganda yakni, terdapat beberapa negara pemungut pajak, terdapat norma yang bertentangan diantara negara pemungut, terdapat objek yang sama, pengenaan pajak atas dasar yang sama dan dipungut atas pajak yang sejenis.

Menurut Herbert Doen:

*“Double taxation exist when several independent fiscal powers (in particular several independent states) concurrently impose asimiliar tax on the same taxpayer on account of the same subject”.*<sup>7</sup>

Berdasarkan pandangan Doen, yang dapat dikenakan pajak yakni terdapat subjek yang sama, Doen juga menyatakan terdapat “*concurrently*” artinya menunjukkan waktu yang sama dan terhadap objek yang sama atau hal yang sama. Sehingga berdasarkan pandangan Doen pajak ganda terjadi pada saat subjek yang sama, pada waktu yang bersamaan dan terhadap objek yang sama. Merujuk juga pada pandangan Ottmar Buhler bahwa, difinisi dari pajak ganda terdapat dua defines yakni dalam arti luas dan sempit. Pajak ganda dalam arti luas yaitu pada saat objek pajak sama yang dimaksud dalam pengaturan dari suatu negara tersebut, sehingga pada waktu yang sama dan objek yang sama oleh beberapa negara dipungut pajak yang sama atas sifatnya sama. Kemudian pajak ganda dalam artian sempit yaitu pajak yang dipungut pada subjek yang sama.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Roemat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia Perkembangan dan Pengaruhnya* (Eresco 1977).[66].

<sup>7</sup> *ibid.*[67].

<sup>8</sup> *ibid.*[69].



Ketentuan pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan menjelaskan bahwa:

“Yang menjadi objek pajak adalah 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 dan dalam bentuk apa pun”.<sup>9</sup>

Merujuk pada ketentuan diatas seluruh penghasilan yang diperoleh wajib pajak dari luar negeri maupun luar negeri seluruhnya merupakan objek pajak atas penghasilan. Kemudian juga melihat subjek perorangan. Kemudian melihat pada pasal 2 ayat (4) huruf b Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan menjelaskan bahwa:

“Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia”.<sup>10</sup>

Sehingga berdasarkan isi pasal tersebut WNA yang mendapatkan penghasilan dari wilayah Indonesia, walaupun WNA tidak bertempat tinggal di Indonesia merupajak wajib pajak luar negeri, sehingga WNA juga dapat dikenakan PPh atas peraturan perundang-undangan.. sehingga berdasarkan urain pasal tersebut menjelaskan seluruh penghasilan yang diperoleh oleh wajib pajak dalam negeri maupun luar negeri dapat dipungut pajak atas penghasilan.

Dalam kaitannya dengan PPh atas dividen, badan juga merupakan subjek PPh. Sehingga dalam hal ini badan yang mendapatkan laba bersih akan dikenakan

---

<sup>9</sup> Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133).

<sup>10</sup> Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133).

PPh berdasarkan pasal 17 ayat (1) huruf b Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. Sehingga WNA yang menanamkan modal secara direct investment atau indirect investment di wilayah negara Indonesia terkena pungutan pajak berganda, dalam taraf badan sebagai subjek hukum dipungut sebesar 28%, kemudian pada saat hasil dividen dibagikan kepada WNA akan dikenakan PPh sebesar 20% dari jumlah bruto berdasarkan pasal 26 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. Sehingga berdasarkan hal ini, WNA yang menanamkan modalnya di Indonesia masih terkena PPh dua kali.

Untuk WNI yang menanamkan modalnya berupa saham perusahaan luar negeri mengacu pada Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 Tentang Ciptakerja, dalam peraturan tersebut memberikan beberapa perubahan pada kebijakan pengenaan PPh atas dividen. Melihat pada pasal 111 angka 2 merubah ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. Pada pasal 4 ayat (3) huruf f. Berdasarkan uraian ketentuan tersebut wajib pajak perorangan dalam negeri yang menginvestasikan hasil yang diperoleh atas dividen yang diperoleh dari luar negeri, dapat dibebaskan pengenaan PPh dengan syarat hasil dari pendapatan dari dividen yang diterima harus diinvestasikan kemabali di Indonesia paling sedikit 30% dari hasil pendapatannya. Kemudian diperjelas dalam pasal 19 Peraturan Menteri Keuangan No.18/PMK.03/2021 menjelaskan :

“Dalam hal Dividen yang dibagikan berasal dari badan usaha di luar negeri yang sahamnya diperdagangkan di bursa efek sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 diinvestasikan di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia kurang dari Dividen yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, Dividen yang diinvestasikan dikecualikan dari pengenaan PPh”.<sup>11</sup>

Maka dengan pengaturan tersebut secara tegas terdapat insentif pembebasan PPh atas dividen yang diinvestasikan di Indonesia paling sedikit 30%, kemudian

---

<sup>11</sup> Peraturan Kementerian Keuangan No. 18/PMK.03/2021.

muncul pertanyaan bagaimana jika selisih dari dividen yang telah diinvestasikan di Indonesia sebesar 30%? Hal ini juga diatur dalam pasal 20 Peraturan Menteri Keuangan No.18/PMK.03/2021 mengatur :

“Selisih dari Dividen yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dikurangi dengan Dividen yang diinvestasikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19 dikenai PPh sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan”.

Artinya selisih dari dividen yang diinvestasikan sebesar 30% akan dikenai PPh atas dividen berdasarkan pasal 17 Undang-Undang No.36 Tahun 2008. Misalnya A memiliki 100% saham terhadap PT X yang berada di Indonesia. Pada tahun 2020 PT X mendapatkan laba setelah dibayarkan PPh atas badan sebesar Rp 100.000.000, kemudian pada tanggal 29 maret 2021 hendak membagikan dividen sebesar Rp20.000.000. Kemudian oleh A diinvestasikan di wilayah Indonesia sebesar 30% yakni Rp6.000.000. Maka PPh atas dividen A diuraikan sebagai berikut.

1.	Laba Setelah Pajak	Rp100.000.000
2.	Dividen yang dibagikan	Rp20.000.000
3.	Dividen yang diinvestasikan di Indonesia	Rp6.000.000
4.	Selisih dividen dari dividen yang telah diinvestasikan dengan dividen yang dibagikan	Rp14.000.000

Dari uraian ini dapat diartikan dividen yang diinvestasikan sebesar Rp6.000.000 merupakan 30% dari jumlah laba setelah pajak atas badan dan dividen sebesar Rp14.000.000 akan dikenakan PPh sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Sehingga nampak bahwa A sebagai wajib pajak dibebani pengenaan PPh berdasarkan pasal 17 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 atas sisah dari dividen yang telah diinvestasikan kembali di Indoneisia. Namun berbeda jika A menginvestasikan seluruh hasil dividen yang diperoleh, A akan bebas dari pengenaan PPh, artinya A secara faktual ia tidak mendapatkan pemasukan atas dividen karena, seluruhnya diinvestasikan kembali. Hal ini juga berlaku pada pengaturan jika wajib pajak dalam negeri mendapatkan penghasilan berupa dividen dari perusahaan luar negeri yang sahamnya dijual dalam bursa efek Indonesia.

Pajak berganda dalam hal ini nampak pada saat perusahaan mendapatkan laba bersih, perusahaan tersebut harus membayarkan PPh atas badan kemudian pada saat

dividen dibagikan pada pemegang saham dikenai juga PPh atas dividen ini walaupun, telah diberikan insentif berupa bebas pungutan PPh atas dividen dengan syarat paling sedikit 30% harus diinvestasikan kembali dalam wilayah Indonesia. Hal ini sejalan dengan Spitaler bahwa pajak berganda dapat terjadi jika subjek yang sama atau objek pajak yang diperoleh dengan waktu yang sama. Hal ini menyebabkan adanya distorsi antara perusahaan dengan pemegang saham dalam hal hasil dividen yang dibagikan, sehingga disini terdapat konflik norma terhadap konsep dari badan yakni perseroan yang mana perseoran adalah identitas yang berbeda dengan perorangan. Sehingga jika pengacu pada subjek hukum pajak atas penghasilan wajib pajak terbagi menjadi tiga yaitu, perorangan, badan dan BUT. Maka dari hal ini menimbulkan konsekuensi bahwa, setiap wajib pajak memiliki kewajiban pajaknya masing-masing. Walaupun perorangan tersebut menjadi pengurus PT dan/ atau pemegang saham PT. akibatnya perorangan akan dikenakan pajak dua kali atas sumber penghasilan yang sama, dalam hal ini sumber penghasilan (laba bersih) PT setelah itu akan diberikan oleh pemegang saham.

### **Upaya Penyelesaian Pajak Berganda**

Membahas tentang dasar hukum penghindaran pajak berganda maka dalam hal ini haruslah merujuk kepada aturan-aturan pajak yang berlaku di dunia. Perjanjian penghindaran pajak berganda yang dilakukan secara bilateral pada saat ini berdasarkan suatu model perjanjian tertentu. Model perjanjian ini selalu berkembang dengan seiringnya perkembangan zaman. Sehingga para ahli dan organisasi dunia yaitu *Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)* memiliki produk hukum yang berupa *OECD Model Tax* atau *Model Tax Convention on Income and on Capital*.<sup>12</sup> Dalam hal ini *OECD Model Tax* di buat pada tahun 1963 yang mana isi dari convention ini dinilai memprioritaskan hak pemajakan kepada negara maju karena, hak pemajakan sebanyak mungkin pada

---

<sup>12</sup> Darussalam dan Danny sepriadi, *Perkembangan dan Model Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda* (DDTC 2017).[19].

negara domisili.<sup>13</sup> Selanjutnya PBB juga membuat suatu produk hukum dari model perjanjian penghindaran pajak berganda yaitu *UN Model*.

Macam-macam model tersebut memiliki persamaan dan perbedaan dalam aturannya. Khususnya terkait kewenangan negara mana yang berhak untuk memajakinya. Sehingga masing-masing *convention* ini memiliki prioritas terhadap negara domisili atau negara sumber penghasilan, tergantung pada model yang di ratifikasi negaranya. Namun juga beberapa negara dapat mengembangkan dari isi perjanjian penghindaran pajak berganda dengan mempertimbangkan kebutuhan negaranya. Artinya hal ini menunjukkan belum adanya *convention* yang digunakan seluruh negara untuk dasar penghindaran pajak berganda. Sehingga adanya *OECD Model tax* dan *UN Model* mempermudah dan mejadi pedoman bagi negara-negara yang hendak melakukan pembuatan produk hukum atas penghindaran pajak berganda.

Terdapat dua model perjanjian penghindaran pajak dalam lingkup Internasional. Namun dalam praktiknya juga tidak menutup kemungkinan model perjanjian penghindaran pajak dapat dilakukan secara bilateral atau uniteral dengan menyesuaikan kepentingan dari kedua belah pihak atau lebih. Adapun peran OECD model dan UN model perjanjian penghindaran pajak berganda hanya sebagai pedoman untuk pembuatan perjanjian antar negara yang bersangkutan.

Khususnya negara Indoneisa yang merupakan negara berkembang, serta negara yang mempunyai sumber daya alam yang beragam hal ini menjadikan Indoneisa sebagai negara tempat investasi bagi orang asing. Oleh sebab itu, dalam hal pembuatan perjanjian penghindaran pajak dengan negara lain. Indonesia tidak berpacu seluruhnya kepada OECD Model dan UN Model. Namun negara Indonesia lebih condong perpedoman kepada UN Model, sebab UN Model dalam aturannya lebih memprioritaskan negara berkembang seperti Indonesia.

Indonesia dalam hal pembentukan perjanjian penghindaran pajak ini berpedoman pada prinsip dari UN Model untuk pembuatan perjanjian penghindaran pajak berganda. Tetapi negara Indonesia tidak seutuhnya berpedoman pada UN

---

<sup>13</sup> *ibid.*

Model, melainkan negara Indonesia mengadopsi sejumlah aturan dan prinsip-prinsip yang berkembang dalam negaranya. Sehingga tujuan adanya kombinasi antara UN Model dengan prinsip perpajakan di Indonesia agar perjanjian yang dilakukan Indonesia dengan negara lainnya tidak menghilangkan hak dan kebiasaan Indonesia dalam hal perpajakan. Perpaduan kedua aturan ini menciptakan satu model yakni Indonesia Model, sebagai pedoman negara Indonesia untuk berunding dengan negara lain dalam perjanjian penghindaran pajak berganda.<sup>14</sup> Namun telah diketahui bahwa Indonesia memiliki model perjanjian penghindaran pajak berganda sendiri, pemerintah Indonesia tidak memiliki bentuk resmi dari *text* model Indonesia.

Terdapat dua upaya yang dapat dilakukan untuk menghindari adanya pemajakan berganda mulai dari Internasional yakni, negara Indonesia dengan negara lain dan penghindaran pajak dalam lingkup domestik atas peraturan perpajakan yang beralaku. Penghindaran pajak dalam cakupan internasional terdapat dua upaya. Upaya pertama yang dapat dilakukan dengan cara unilateral dan kedua dengan cara mengadakan perjanjian dalam hal penghindaran pajak berganda dengan negara yang bersangkutan. Upaya unilateral atau sepihak dilakukan dengan cara membuat suatu produk hukum mengenai ketentuan penghindaran pajak berganda dalam bentuk peraturan perundang-undangan.<sup>15</sup> Jika upaya ini dilakukan artinya, hukum pajak nasional merupakan landasan dengan norma-norma yang jelas untuk diterapkan pada hukum pajak internasional.<sup>16</sup>

Upaya penghindaran pajak berganda internasional secara unilateral memiliki kelebihan dan kekurangan. Kelebihan yang dimaksud yaitu lebih mudah untuk membentuk ketentuan-ketentuan penghindaran pajak berganda, serta tidak perlu melibatkan pihaklain atau bergantung pada negara lain.<sup>17</sup> Kemudian penerapan ketentuannya juga mudah karena, ketentuan tersebut dituangkan dalam bentuk hukum nasional yaitu peraturan perundang-undangan. Namun dari sisi lain upaya

---

<sup>14</sup> Rachmanto Surahmat, *Op.Cit.*[4].

<sup>15</sup> Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak, Edisi 5* (Salemba Empat 2010).[193].

<sup>16</sup> *ibid.*[191].

<sup>17</sup> Jaja Zakaria, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Serta Penerapannya di Indonesia* (Raja Grafindo Persada 2005).[10].

unilateral juga memiliki kekurangan dalam menghadapi aspek-aspek pajak berganda internasional yang tidak dapat diselesaikan secara sepihak. Salah satunya perihal pajak berganda Internasional yang timbul sebab *dual residence*.<sup>18</sup> Kemudian juga upaya secara unilateralpun terfokuskan kepada kepentingan negaranya sendiri, tidak memperhitungkan kepentingan wajib pajak luar negeri. Sehingga upaya unilateral tidak dapat menjamin pengaturannya akan sesuai pada ketentuan negara lain. Namun tidak menutup kemungkinan negara dapat memberikan fasilitas misalnya pembebasan pajak yang bermaksud untuk merangsang modal yang masuk di Indonesia.

Upaya selanjutnya yakni dengan mengadakan perjanjian secara bilateral maupun multilateral. Perjanjian pajak merupakan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus untuk mengatu hak-hak pemajakan dari masing-masing negara bertujuan untuk memberikan kepastian hukum dalam penghindaran pajak berganda.<sup>19</sup> Fungsi perjanjian ini untuk memberikan kejelasan hak atas pemajakan suatu negara dengan negara lain terhadap objek pajak yang sama, sehingga wajib pajak tidak terbebani pemajakan dua kali dengan objek yang sama.

Penyusunan perjanjian penghindaran pajak berganda juga merujuk pada ketentuan Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional. Dalam hal ini perjanjian penghindaran pajak berganda merupakan perjanjian internasional yang dibuat secara tertulis dengan menimbulkan hak dan kewajiban dalam bidang hukum publik. Sehingga dalam pembuatan perjanjian penghindaran pajak, pemerintah harus berpedoman pada kepentingan nasional dan berdasarkan prinsip-prinsip perpajakan persamaan kedudukan, saehingga dapat saling menguntungkan dan dapat menegakan hukum nasional sekaligus menghormati hukum internasional. Pengesahan perjanjian penghindaran pajak berganda tidak dituangkan dalam bentuk peraturan perundang-undangan. Berdasarkan ketentuan pasal 10 Undang-Undang No. 24 Tahun 2000.

Pajak berganda dalam lingkup domestik juga dapat timbul karena Undang-Undang, maka dapat diketahui dengan adanya undang-undang pajak atau dua

---

<sup>18</sup> *ibid.*

<sup>19</sup> Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Op.Cit.*[193].

undang-undang bahkan lebih dapat menimbulkan beberapa pungutan pajak terhadap objek yang sama. Sehingga penghindaran pajak berganda dapat dilakukan upaya pencegahan dimulai dari awal pembentukan perundang-undangan, kemudian adanya permasalahan pembagian antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah mengenai pihak yang berhak memungut pajak.<sup>20</sup>

Salah satu cara untuk terhindar dari pengenaan pajak berganda dalam negeri tercantum dalam pasal 242 ayat (1) Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah, berbunyi:

“Rancangan Perda yang telah disetujui bersama oleh DPRD dan kepala Daerah disampaikan oleh pimpinan DPRD kepada kepala daerah untuk ditetapkan menjadi Perda”.<sup>21</sup>

Menunjukkan adanya peran rakyat yang diwakilkan oleh DPRD dalam perancangan peraturan daerah. Berdasarkan pasal 324 ayat (1), (2), (3), (4), (5) dan (6) Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah. Bentuk pengawasan oleh pemerintah pusat bersifat represif. Pemerintah pusat berwenang untuk membatalkan peraturan daerah yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi. Peraturan daerah yang bersifat umum dapat dibatalkan dengan peraturan presiden, kemudian pembatalan terhadap peraturan daerah tentang pajak dan retribusi dapat dibatalkan dengan peraturan menteri. Selain bentuk pengawasan yang bersifat represif, dikenal juga adanya pengawasan yang bersifat preventif. Pengawasan yang bersifat preventif ini terdapat upaya pengawasan pada saat peraturan daerah masih dalam bentuk rancangan. Dalam taraf peraturan daerah rancangan perda ini dievaluasi oleh gubernur, sedangkan dalam taraf pemerintah provinsi dievaluasi oleh menteri dalam negeri dahulu kemudian dikoordinasikan dengan kementerian keuangan.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> *ibid.*[242].

<sup>21</sup> Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 244).

<sup>22</sup> Adrian Sutedi, *Hukum Pajak dan Restribusi Daerah* (Ghalia Indonesia 2008).[141].



Berdasarkan akibat adanya konflik norma ya timbul akibat peraturan PPh atas dividen sehingga adanya pungutan pajak berganda, menimbulkan pungutan pajak atas wajib pajak yang berlebihan. Sehingga dalam hal ini perlu diketahui dalam upaya hukum yang dapat dilakukan wajib pajak jika terdapat pungutan pajak yang berlebih. Maka hal ini perlu mengetahui upaya apa saja yang dapat diajukan oleh pajak.

Adapun pelaporan keberatan atas suatu keputusan yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak, wajib pajak dapat merujuk kepada peraturan perundang-undangan yang berlaku. Kemudian juga jika wajib pajak tersebut mendapatkan penghasilan dari luar negeri dalam hal ini dividen dari luar negeri. Maka, dasar hukum yang dapat dikenakan permohonan restusi atas kelebihan pajak yang telah dibayarkan.

Berdasarkan pasal 11 ayat (1) Undang-Undang No.28 Tahun 2007, maka bagi wajib pajak yang akan berupaya dengan cara restitusi, bagi wajib pajak tersebut harus membuat permohonan atas kelebihan pembayaran pajak. Berdasarkan Pasal 25 ayat (1) angka 4 Undang-Undang No.28 Tahun 2007 menelelaskan, atas permohonan keberatan wajib pajak diajukan kepada Dirjen Pajak perihal surat-surat ketetapan pajak, namun jika wajib pajak tersebut mempunyai hutang pajak, maka langsung diperhitungkan untuk melunasinya terlebih dahulu. Kemudian atas permohonan tersebut akan diperiksa paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak diterima sehubungan dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar.

Bagi wajib pajak yang merasa tidak puas terhadap keputusan atas Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak. Berdasarkan pasal 31 Undang-Undang No.14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak menjelaskan, bahwa Pengadilan Pajak mempunyai tugas dan fungsi untuk memeriksa dan memutus sengketa pajak, dalam hal banding pengadilan pajak hanya memeriksa dan memutus atas keputusan keberatan, serta dalam hal gugatan Pengadilan Pajak dapat memeriksa dan memutus atas keputusan pembetulan, pelaksanaan pajak, atau keputusan lainnya. Maka atas surat keputusan tersebut wajib pajak dapat mengajukan upaya banding yang diajukan kepada Pengadilan Pajak. Hal ini berdsarkan pasal 35 ayat (1) Undang-Undang No.14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

Berdasarkan pasal 44 Undang-Undang No.14 Tahun 2002 menjelaskan surat banding yang diajukan oleh wajib pajak paling lambat 14 (empat belas) hari. Kemudian dalam kurun waktu 12 (dua belas) bulan sejak surat banding tersebut diterima pengadilan pajak harus memutus perkara tersebut hal ini dasari pada pasal 81 ayat (1) Undang-Undang No.14 Tahun 2002. Setelah diputus perkara oleh Pengadilan Pajak maka, atas salinan putusan tersebut berdasarkan pasal 88 Undang-Undang No.14 Tahun 2002, salinan putusan tersebut akan diberikan oleh para pihak dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari terhitung sejak putusan tersebut diucapkan. Serta harus putusan tersebut harus dilaksanakan oleh pejabat berwenang dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari.

Berdasarkan uraian ini maka upaya hukum yang dapat ditempuh oleh wajib pajak atas keputusan Direjen Pajak atas nominal restitusi yang masih dirasa kurang adil, dapat diupayakan kembali dalam upaya hukum banding. Namun jika dirasa upaya hukum banding masih belum merasa adil maka, Undang-Undang No.14 Tahun 2002 memberikan upaya peninjauan kembali yang tujukan kepada Mahkamah Agung melewati Pengadilan Pajak tercermin pada pasal 89 Undang-Undang No.14 Tahun 2002.

### **Kesimpulan**

Dalam ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021 terdapat beberapa ketentuan yang diubah khususnya dalam pungutan pajak penghasilana atas dividen. Dalam ketentuannya diberikan keringanan dalam bentuk pembebasan pajak atas dividen dengan syarat paling sedikit 30% dari hasil yang diterima dari hasil dividen oleh pemegangn saham diinvestasikan kembali ke dalam wilayah Indonesia. Dalam hal ini pemegang saham dapat berupa wajib pajak perorangan dalam negeri maupun luar negeri dan badan. Dalam ketentuan tersebut dijelaskan paling sedikit 30% maka terjadi tiga kondisi. Pertama wajib pajak menginvestasikan seluruhnya sebesar 100% dari dividen yang diterima, maka akibat hukumnya wajib pajak tersebut dibebaskan dari PPh final. Kedua wajib pajak menginvestasikan minimal 30% terhadap penghasilan dari dividen, sehingga selisih

dari dividen yang diterima dikurangi dengan dividen yang diinvestasikan paling sedikit 30%, terhadap sisanya yakni 70% sisanya akan dikenakan pungutan pajak penghasilan final sesuai peraturan perundang-undangan yang berlaku. Ketiga wajib pajak tidak menginvestasikan kembali dalam wilayah Indonesia, maka wajib pajak tersebut akan dikenakan pajak penghasilan atas dividen bersifat final atas seluruh penghasilan yang diperoleh. Sehingga dalam hal ini negara Indonesia masih abu-abu dalam keingannya untuk memberikan pembebasan pajak terhadap penghasilan yang diperoleh atas dividen.

Dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 11 tahun 2020 tentang Cipta Kerja, khususnya yang mengatur mengenai pungutan pajak penghasilan atas dividen yang dijelaskan secara rigid dalam ketentuan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021. Dapat diasumsikan masih belum menghapus adanya pungutan pajak berganda yang terjadi dalam negeri ataupun transaksi antar lintas batas negara. Sebab Dengan adanya tiga kondisi yang telah diuraikan sebelumnya terdapat beberapa kemungkinan wajib pajak tidak menginvestasikan 100% atau seluruh penghasilannya dari dividen. Dengan demikian, terhadap sisah dari penghasilan yang tidak diinvestasikan akan dikenakan pungutan pajak penghasilan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Sehingga terjadinya konflik atas pajak berganda wajib pajak dapat melakukan upaya hukum dengan mengajukan restitusi kepada Dirjen Pajak, kemudian jika dirasa atas keputusan Dirjen Pajak kurang adil, maka dapat mengajukan upaya hukum banding yang ditujukan kepada Pengadilan Pajak.

## **Daftar Bacaan**

### **Buku**

Adrian Sutedi, *Hukum Pajak dan Restribusi Daerah* (Ghalia Indonesia 2008).

Darussalam dan Danny sepriadi, *Perkembangan dan Model Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda* (DDTC 2017).

Jaja Zakaria, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Serta Penerapannya di Indonesia* (Raja Grafindo Persada 2005).

R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak* (Refika Aditama 2013).

Rocmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia Perkembangan dan Pengaruhnya* (Eresco 1977).

Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak, Edisi 5* (Salemba Empat 2010).

### **Jurnal**

Herini Siti Aisyah, Ahmad Munir, 'Legal Protection of Citizens; The alcoholic beverages in licensing, taxation, dan supervision in Indonesia' (2020) 9 *Journal of drug and Alcohol Research*.

Primandita Fitirandi, Benny Setiawan, dan Arif Widodo, 'Pajak Berganda Secara Ekonomis Atas Penghasilan Dividen Di Indonesia Dan Alternatif Penyelesaiannya' (2018) 2 *Jurnal Pajak Indonesia*.

### **Laman**

Direktur Jendral Pajak, 'Mau Dividen Bebas Pajak? Segera Lakukan Ini! (DJP 2021) <<https://www.pajak.go.id/id/artikel/mau-dividen-bebas-pajak-segera-lakukan-ini>>, dikunjungi pada tanggal 24 Agustus 2021.

### **Perundang-undangan**

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133).

Peraturan Kementrian Keuangan No. 18/PMK.03/2021.

Undang-Undang Nomor 23 Tahun 2014 tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2014 Nomor 244).