



NATURA DAN KENIKMATAN SEBELUM DAN SESUDAH UNDANG-UNDANG HARMONISASI PERATURAN PERPAJAKAN

Rifqy Azza Firmansyah¹
Politeknik Keuangan Negara STAN

Suparna Wijaya²
Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat Korespondensi: 2301190559_rifqy@pknstan.ac.id¹

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
[24 03 2022]

Dinyatakan Diterima
[31 03 2022]

KATA KUNCI:
deductibility, natura, kenikmatan, planning,
penerimaan

KLASIFIKASI JEL:

ABSTRACT

Changes in regulations related to deductibility of benefit-in-kind and/or enjoyment in the Tax Regulation Harmonization Act will certainly change the taxation paradigm of the object. The purpose of this study is to determine the urgency of regulatory changes, their comparison with regulations in the United States, China, and Singapore, and also projections of regulation implementation. This research is a qualitative research with data collection methods through interviews and literature study. The results of the study reveal that the urgency of regulation changes is adjustments to the matching principle, closing the tax avoidance gap, optimizing income tax revenues, and reducing imbalance and inequality. Then, when compared to other countries, the rules for deductibility of benefit-in-kind and enjoyment in Indonesia are generally aligned but do not yet have more specific provisions related to certain types of nature and enjoyment. Moreover, this regulation is projected to be able to increase tax revenue along with the emergence of challenges in terms of valuation and tax planning.

ABSTRAK

Perubahan regulasi terkait *deductibility* natura dan/atau kenikmatan pada UU HPP tentunya akan mengubah paradigma perpajakan terhadap objek tersebut. Tujuan dilakukan penelitian ini adalah mengetahui urgensi perubahan regulasi, perbandingannya dengan regulasi di Amerika Serikat, Tiongkok, dan Singapura, serta proyeksi implementasi regulasi. Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif dengan metode pengumpulan data melalui wawancara serta studi kepustakaan. Hasil penelitian mengungkapkan bahwa urgensi penetapan regulasi ini adalah penyesuaian pada *matching principle*, menutup celah *tax avoidance*, optimalisasi penerimaan pajak penghasilan, serta mengurangi *imbalance* serta *inequality*. Kemudian apabila dibandingkan dengan negara lain, aturan *deductibility* natura dan kenikmatan di Indonesia secara umum sudah selaras namun belum memiliki ketentuan yang lebih spesifik terkait beberapa jenis natura dan kenikmatan tertentu. Lebih dari itu, regulasi ini diproyeksikan bisa meningkatkan penerimaan pajak yang dibarengi dengan munculnya tantangan dari segi *valuasi* dan *tax planning*.

1. PENDAHULUAN

Pandemi COVID-19 merupakan peristiwa besar yang dihadapi oleh manusia di abad ke-21 ini. Pandemi ini memunculkan berbagai permasalahan baru yang memaksa setiap individu dan masyarakat untuk beradaptasi dalam waktu yang singkat. Selain itu, semua pihak juga dituntut untuk mengubah pola perilaku dan paradigma dalam menjalani kehidupan sehari-hari secara drastis. Hal ini disebabkan oleh penyebaran virus yang begitu cepat serta dampaknya yang begitu masif dan dirasakan oleh seluruh komunitas internasional.

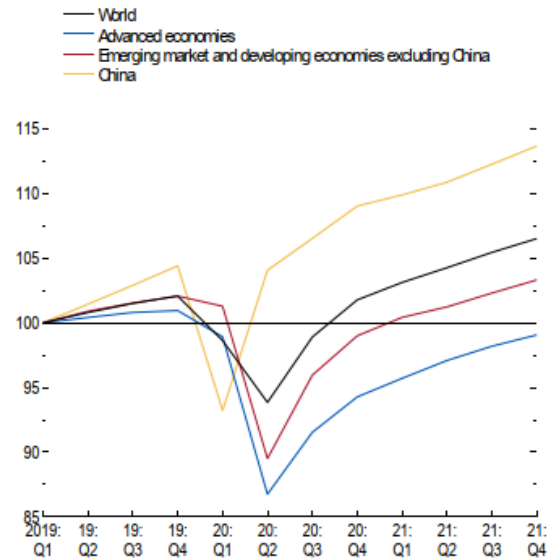
Solusi sementara difokuskan pada bagaimana cara setiap negara untuk bisa memperlambat persebaran virus dan di saat bersamaan percepatan riset vaksin dan distribusinya. Salah satu contoh penerapan fokus ini adalah diimplementasikannya kebijakan pembatasan sosial di berbagai negara dengan tujuan untuk menghindari kontak fisik yang merupakan penyebab utama persebaran virus ini. Selain itu, negara juga diharapkan mampu menerapkan regulasi ketat guna menjaga angka infeksi tetap rendah, misalnya dengan menerapkan sanksi bagi pelanggar protokol kesehatan.

Keberhasilan dari implementasi upaya tersebut tentunya bergantung pada kapabilitas setiap negara untuk mengakomodasi solusi tersebut sebagai suatu komitmen global. Negara dengan sumber daya yang minim tentunya mengalami dampak yang lebih parah dibandingkan dengan negara dengan sumber daya yang melimpah. Terlebih, pandemi ini menuntut negara untuk bisa membagi fokus antara penanganan pandemi dan menjaga aspek-aspek lain tetap terjaga stabilitasnya, salah satunya adalah perekonomian.

Sebagai salah satu pondasi negara untuk bisa terus berkembang, kekuatan ekonomi juga sangat diperlukan untuk menghadapi masa-masa krisis seperti ini. Optimalisasi penerimaan pajak, menciptakan ketahanan industri bagi para pelaku ekonomi, serta menjaga produktivitas dan daya beli masyarakat merupakan senjata utama untuk bisa menjaga stabilitas ekonomi. Tetapi, pandemi ini telah mengubah paradigma ekonomi global dan mengharuskan penyesuaian dari pelaku ekonomi dan pembuat kebijakan (Putranto et al., 2021), sehingga diperlukan suatu model kebijakan yang mampu mewartakan permasalahan tersebut. Pada kenyataannya, perwujudan upaya perubahan tersebut belum menunjukkan hasil yang maksimal.

Pada Kuartal II 2020, terjadi penurunan pertumbuhan ekonomi global yang sangat drastis. Bahkan, kelompok negara maju mengalami kontraksi ekonomi yang paling signifikan dibandingkan negara berkembang dan Tiongkok. Hal ini menggambarkan bahwa perubahan paradigma ekonomi mengakibatkan banyak sekali sektor perekonomian yang terhambat dan mengakibatkan *output* perekonomian berkurang. Menurut Modjo (2020), hal ini juga menimbulkan

dampak lain, yaitu pengangguran meningkat, harga komoditas merosot, serta volatilitas sektor keuangan.



Sumber: *World Economic Outlook Update, June 2020, IMF*

Indonesia sebagai negara yang digadang-gadang akan menjadi kekuatan ekonomi global di masa depan tentunya dihadapkan pada kerentanan yang sama akibat pandemi COVID-19 ini. Berdasarkan data Badan Pusat Statistik (2021), perekonomian Indonesia hingga Kuartal IV 2020 mengalami kontraksi sebesar 2,19% (*y-on-y*). Penyebab utama hal ini adalah kebijakan pembatasan sosial seperti PSBB dan PPKM yang mengurangi tingkat interaksi sosial secara fisik masyarakat Indonesia. Hal tersebut juga diperparah dengan aktivitas ekonomi di Indonesia yang masih didominasi oleh industri yang bersandar pada *traditional economy*.

Pemerintah melalui Kementerian Keuangan menetapkan berbagai kebijakan fiskal sebagai upaya untuk mencegah keterpurukan perekonomian nasional pada kondisi krisis seperti saat ini. Kebijakan tersebut ditetapkan dengan tujuan agar roda perekonomian nasional tetap berputar dengan memberikan relaksasi pada sektor-sektor tertentu. Selain itu, penetapan kebijakan fiskal tersebut juga diharapkan mampu membawa dampak non-ekonomis bagi masyarakat, seperti mempercepat proses vaksinasi nasional dan penguatan sistem kesehatan.

Selama tahun 2021, beberapa kebijakan yang berhasil diterbitkan adalah PMK Nomor 9/PMK.03/2021 dan PMK Nomor 82/PMK.03/2021 tentang Insentif Pajak untuk Wajib Pajak Terdampak Pandemi Corona Virus Disease 2019, PMK Nomor 31/PMK.010/2021 dan PMK Nomor 120/PMK.010/2021 tentang Pajak Penjualan atas Barang Mewah atas Penyerahan Barang Kena Pajak yang Tergolong Mewah berupa Kendaraan Bermotor Tertentu yang Ditanggung Pemerintah Tahun Anggaran 2021, serta kebijakan-kebijakan lainnya. Produk-produk hukum tersebut berisi berbagai penerapan regulasi fiskal jangka pendek berupa insentif pajak.

Beberapa contoh insentif yang diberikan adalah Insentif PPh Pasal 21 Ditanggung Pemerintah, Insentif PPh Final UMKM Ditanggung Pemerintah, serta Pembebasan PPh Pasal 22 Impor bagi Wajib Pajak Usaha Tertentu.

Upaya tersebut tentunya meningkatkan *tax expenditure* dan mengurangi penerimaan pajak. Berdasarkan data yang diperoleh dari Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2020, penerimaan pajak mengalami penurunan sebesar Rp261.005.576.256.394 atau 16,88% dari TA 2019. Hal ini berbanding lurus dengan penetapan kebijakan insentif pajak yang telah direalisasikan. Meski begitu, penetapan kebijakan insentif pajak tersebut berhasil mengarahkan perekonomian Indonesia tidak hanya pada koridor pemulihan, tetapi hingga pertumbuhan. Berdasarkan data dari Badan Pusat Statistik (2021), perekonomian Indonesia berhasil tumbuh sebesar 7,07% pada Kuartal II 2021 (*y-on-y*). Pertumbuhan ini didorong oleh penguatan beberapa sektor industri serta percepatan penanganan COVID-19 yang didukung oleh berbagai insentif pajak tersebut. Hal ini menunjukkan bahwa dalam jangka waktu yang singkat, penerapan kebijakan fiskal yang tepat sebagai stimulus bagi perekonomian dapat membuahkan hasil yang positif.

Uraian	TA 2020 (Audited)	TA 2019 (Audited)
Pendapatan Pajak Dalam Negeri		
Pendapatan Pajak Penghasilan	594.033.333.770.490	772.265.718.286.668
Pendapatan Pajak Pertambahan Nilai	450.328.063.257.688	531.577.293.855.031
Pendapatan Pajak Bumi dan Bangunan	20.953.610.013.766	21.145.900.040.486
Pendapatan BPHTB	-	-
Pendapatan Cukai	176.309.313.789.576	172.421.940.270.562
Pendapatan Pajak Lainnya	6.790.790.338.785	7.677.349.834.950
Jumlah Pendapatan Pajak Dalam Negeri	1.248.415.111.170.305	1.505.088.202.287.697
Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional		
Bea Masuk	32.443.498.968.565	37.526.981.312.119
Bea Keluar	4.277.706.996.929	3.526.709.792.377
Jumlah Pendapatan Pajak Perdagangan Internasional	36.721.205.965.494	41.053.691.104.496
Penerimaan Perpajakan	1.285.136.317.135.799	1.546.141.893.392.193

Sumber: LKPP 2020, Kementerian Keuangan

Berdasarkan fenomena yang terjadi, pandemi COVID-19 tampak berhasil menjadi *trigger* bagi berbagai negara, tidak terkecuali Indonesia, bahwa regulasi perpajakan yang ada saat ini tidak mampu menjawab serta menjadi solusi berbagai permasalahan modern dan *uncertainty* di masa mendatang. Berbagai permasalahan baru yang muncul selama COVID-19 seperti peralihan *digital economy* (Diniz Magalhaes & Christians, 2020), peningkatan transaksi lintas batas akibat dependensi yang semakin tinggi, serta meningkatnya *inequality* (Patel et al., 2020) selama pandemi cukup membuktikan bahwa regulasi yang ada sudah tidak dapat mewujudkan fungsi-fungsi pajak sebagaimana mestinya. Selain itu, bila dikaitkan dengan dinamika global saat ini, menurut Adiyanta (2020) reformasi kebijakan pajak secara berkelanjutan diperlukan untuk menyederhanakan sistem perpajakan serta mewujudkan keseimbangan antara pemerintah, masyarakat, serta entitas bisnis.

Urgensi tersebut akhirnya mendorong pemerintah Indonesia mewujudkan reformasi kebijakan pajak fundamental melalui penetapan

Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Aturan ini hadir sebagai angin segar perpajakan nasional dengan menambah, memperbaiki, serta memperbarui regulasi-regulasi yang telah usang dan tidak mampu menjadi solusi bagi dinamika-dinamika yang dihadapi. Terdapat beberapa perubahan mendasar yang tertuang dalam aturan tersebut, seperti kenaikan tarif PPN, pelaksanaan *tax amnesty*, perubahan lapisan tarif Pajak Penghasilan Orang Pribadi, regulasi terkait pajak karbon hingga penggunaan NIK sebagai NPWP (*Single Identification Number*) (Pemerintah Indonesia, 2021).

Salah satu poin menarik dalam Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan ini adalah diperbolehkannya biaya atas natura dan/atau kenikmatan yang dikeluarkan oleh pemberi kerja untuk dibebankan secara fiskal. Perubahan yang sangat mendasar ini tentunya akan mempengaruhi paradigma di kalangan fiskus dan wajib pajak, khususnya dalam aspek pajak penghasilan. Sebelumnya, natura dan/atau kenikmatan yang diterima oleh pegawai dianggap sebagai *non taxable income*, sehingga pengeluaran yang dilakukan oleh pemberi kerja atas natura dan/atau kenikmatan tersebut digolongkan sebagai *non deductible expense*. Di sisi lain, terdapat beberapa pengecualian seperti natura yang dapat dikenakan pajak bila pemberi kerja merupakan wajib pajak final dan pemberian natura dalam bentuk sesuai yang tertuang dalam PMK Nomor 167/PMK.03/2018. Pengecualian tersebut memicu upaya-upaya *tax planning* yang tentunya merugikan negara dari segi penerimaan pajak (Dewanto & Wijaya, 2018). Selain itu, biaya upah dalam bentuk natura yang dilakukan pemberi kerja, secara substansi merupakan biaya yang digunakan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara (3M) penghasilan (Richter, 2006), sehingga biaya atas natura dan/atau kenikmatan seharusnya dapat digolongkan sebagai *deductible* sesuai dengan yang tertera pada Pasal 6 ayat 1 UU PPh.

Fokus aturan sebelum UU HPP terhadap pengecualian natura secara umum sebagai *deductible expense* juga berbeda dibandingkan negara lain. Negara seperti Tiongkok (PricewaterhouseCoopers, 2020), Amerika Serikat (IRS, 2021b), dan Singapura (Inland Revenue Authority of Singapore, 2021a) menetapkan secara garis besar bahwa natura dan/atau kenikmatan (*fringe benefits*) bisa menjadi pengurang penghasilan bruto bagi pemberi kerja. Secara spesifik, aturan di tiga negara tersebut mengatur terkait jenis-jenis natura yang mendapat perlakuan khusus, misalnya penetapan batasan pengurangan, pengecualian natura yang dapat dianggap sebagai pengurang, serta kondisi-kondisi khusus terkait perlakuan terhadap natura tertentu. Dibandingkan dengan regulasi di Indonesia, dapat disimpulkan bahwa negara-negara tersebut berfokus pada penetapan jenis-jenis natura tertentu yang ditetapkan sebagai *non deductible expense* atau dikenakan perlakuan khusus. Maka dari itu, diperlukan analisis aturan baru terkait

pembebanan fiskal natura dan/atau kenikmatan yang tertuang dalam UU HPP dari sudut pandang urgensi nasional, perspektif *stakeholders* terkait proyeksi ke depan, serta komparasi dengan aturan terkait di negara lain.

Penelitian-penelitian sebelumnya terkait topik natura dan/atau kenikmatan di Indonesia lebih berfokus pada implementasi praktikal dari regulasi ini dari sudut pandang *tax planning*. Selain itu, belum ada kajian substantial terkait perubahan aturan terkait aspek perpajakan natura dan/atau kenikmatan. Maka dari itu, penelitian ini berfokus untuk menjelaskan urgensi perubahan aturan terkait diperbolehkannya biaya natura dan/atau kenikmatan sebagai biaya fiskal, mengidentifikasi karakteristik penerapan regulasi terkait pembebanan fiskal biaya natura di Indonesia dan negara lain, dan mengetahui dampak, potensi serta kontingensi di masa depan.

2. KERANGKA TEORI

Konsep *Deductible Expense*

Dalam melakukan penghitungan laba, tentunya perusahaan harus mempertimbangkan biaya sebagai pengurang untuk mendapatkan penghasilan bersih. Penghasilan tersebut nantinya merupakan dasar bagi pengenaan pajak. Namun, untuk menghitung laba yang sesuai dengan definisi serta ketentuan dalam aturan perpajakan, diperlukan beberapa penyesuaian yang menyebabkan adanya perbedaan nilai laba secara komersial dan fiskal. Salah satu perbedaan tersebut terdapat dalam aspek biaya sebagai pengurang penghasilan.

Dikarenakan pajak penghasilan dikenakan berdasarkan laba, sudah seharusnya perhitungan biaya yang diperbolehkan menjadi pengurang harus sesuai dengan batasan-batasan dalam ketentuan pajak. Biaya-biaya tersebut dikenal dengan istilah *deductible expenses*. Menurut Kauppila (2012), terdapat dua jenis *deductible expenses*, yaitu *ordinary* dan *necessary*. *Ordinary* adalah biaya yang boleh dikurangkan dikarenakan entitas sejenis memiliki jenis biaya yang sama, sementara *necessary* adalah biaya yang terkait dengan perolehan profit sebagai tujuan bisnis. Dengan kata lain, *deductible expenses* merupakan biaya yang keluar terkait dengan perdagangan atau bisnis.

Sementara itu, menurut Lanka (2020) bahwa biaya untuk tujuan pajak perlu diklasifikasikan berdasarkan keterkaitannya dengan kegiatan bisnis atau investasi. Selain itu, biaya tersebut hanya dapat menjadi *deductible expenses* bila bisnis telah dimulai. Maka dari itu, pentingnya menurutnya bagi wajib pajak untuk memahami jenis-jenis biaya yang terkait dengan jalannya bisnis untuk pemenuhan kewajiban pajak yang lebih akurat.

Agency Theory

Agency theory bermula pada keresahan terhadap adanya permasalahan akibat *risk-sharing* antara pihak yang berkooperasi. Secara spesifik,

agency theory mengarah pada hubungan prinsipal dan agen. Hubungan keduanya muncul dari pendelegasian kewajiban pada agen yang dilakukan oleh prinsipal, dan agen melaksanakan kewajiban tersebut. Permasalahan yang timbul adalah adanya konflik keinginan atau kepentingan antara prinsipal dan agen, serta kesulitan prinsipal untuk mengetahui apakah agen telah menjalankan kewajiban sebagaimana mestinya (Heath, 2011).

Terdapat dua pandangan terhadap teori ini, yaitu *positivist agency theory* dan *principal-agent research*. Pandangan positivis (Jensen, 1983) berfokus pada bagaimana mekanisme pengelolaan organisasi mampu menyelesaikan *agency problem*. Sementara itu, pandangan *principal-agent research* yang dikemukakan Harris & Raviv (1978) berfokus pada teori umum hubungan antara prinsipal dan agen, sehingga pandangan ini dapat berlaku lebih luas, seperti hubungan pemberi kerja-pegawai, pengacara-klien, pembeli-supplier, dan hubungan agensi lainnya.

Bila dikaitkan dengan kewajiban perpajakan, maka pandangan *principal-agent research* dapat digunakan sebagai dasar analisis aksi-reaksi dalam hubungan yang lebih luas. Sebagai contoh, antara wajib pajak-otoritas pajak, investor-manajer, dan hubungan agensi dalam lingkup perpajakan lainnya. *Agency theory* juga dapat digunakan sebagai dasar analisis untuk mengetahui berbagai perlakuan wajib pajak terhadap pembebanan fiskal biaya natura.

Matching Principle

Matching principle merupakan salah satu konsep yang digunakan dalam penentuan perlakuan pajak atas suatu transaksi. Penentuan ini dilakukan dengan melihat konsekuensi suatu transaksi terhadap pihak yang bertransaksi. Dari segi pajak, konsekuensi tersebut merupakan perlakuan pajak yang timbul atas transaksi antar pihak tersebut. Menurut Drinkwater & Edwards (2014), penerapan *matching principle* dalam pajak dapat dilihat dari penentuan *expense*. Suatu biaya dapat dikategorikan sebagai *deductible expense* bila *expense* tersebut menjadi *revenue/income* bagi pihak lain yang menerima pembayaran dan menimbulkan pemajakan pada penghasilan tersebut (*taxable income*). Penerapan ini hanya berlaku pada hubungan antara *expense-income* dengan pengecualian pada pajak (penghasilan) sebagai *deductible expense*.

Hal sejalan juga diungkapkan oleh Roin (1993). Dalam penelitiannya Roin berargumen bahwa *matching principle* menggunakan konsep *systemic matching* yang berfokus pada hubungan perlakuan pajak berbagai pihak dalam suatu transaksi yang terjadi. Menurutnya, konsep ini perlu digunakan sebagai dasar dalam analisis kebijakan perpajakan. Meski begitu, Roin juga menyampaikan bahwa penerapan prinsip ini tidak selamanya mampu mencapai keadilan pemajakan. Secara keseluruhan, penerapan prinsip ini menyediakan sarana berpikir

yang berguna dalam penentuan *deductions*, *exemptions*, dan efek sistematisnya.

Tax Compliance Theory

Kepatuhan pajak dapat diartikan sebagai keputusan wajib pajak untuk patuh terhadap hukum dan regulasi perpajakan dengan melaksanakan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Keberhasilan suatu sistem perpajakan dapat diukur berdasarkan tingkat kepatuhan pajak. Selain itu, tingkat kepatuhan pajak juga dapat digunakan sebagai instrumen yang digunakan untuk memproyeksikan penerapan regulasi perpajakan.

Secara garis besar, pendekatan kepatuhan pajak dapat dibagi menjadi dua, yaitu *economic deterrence approach* dan *behavioral approach* yang meliputi aspek sosial, norma, dan psikologi (Devos, 2014). Pendekatan *economic deterrence* difokuskan pada asumsi bahwa wajib pajak merupakan pihak rasional yang melakukan pertimbangan *cost-benefit* dan berusaha memaksimalkan utilitas yang diperoleh, sehingga kepatuhan wajib pajak akan bergantung pada tinggi rendahnya *cost* dan *benefit* yang diperoleh jika ia patuh atau tidak patuh terhadap ketentuan perpajakan. Sementara itu, pendekatan *behavioral* meletakkan asumsi bahwa wajib pajak bukan merupakan pihak yang selalu memaksimalkan utilitas, namun sebagai pihak yang memiliki serangkaian sikap dan keyakinan yang berinteraksi dan merespon norma sosial, sehingga kepatuhan wajib pajak bergantung pada bagaimana dia berinteraksi dan merespon faktor-faktor sosial dan psikologi yang ada disekitarnya dan mentransformasikannya dalam sikap dan keyakinannya, khususnya terhadap sistem perpajakan.

Dalam lingkup kepatuhan pajak badan, Downs & Stetson (2014) memiliki tiga indikasi yang lebih aplikatif terhadap pendekatan ekonomi dan moral/norma sosial. Indikasi pertama adalah wajib pajak badan akan patuh terhadap suatu ketentuan perpajakan bila *positive expected valuenya* material. Kedua, legalitas yang dirasakan wajib pajak badan terhadap suatu ketentuan pajak mengacu pada perspektif norma sosial dan hukum dapat mempengaruhi kepatuhan pajaknya, bahkan lebih signifikan dibandingkan indikasi berdasarkan pendekatan ekonomi. Ketiga, kepatuhan pajak badan yang ditentukan oleh *corporate decision makers* terhadap suatu regulasi perpajakan tidak bergantung pada seberapa besar kepatuhan pajak tersebut dapat melindunginya dari kritik atasan.

Youde (2019) memperdalam teori kepatuhan pajak tersebut dengan menyajikan dua perspektif, yaitu *enforced tax compliance* dan *voluntary tax compliance*. *Enforced tax compliance* bersandar pada asumsi pendekatan *economic deterrence*, yang menggambarkan bahwa wajib pajak melakukan pertimbangan *cost-benefit* dalam mematuhi ketentuan pajak. Pendekatan ini berfokus pada dampak pemeriksaan, penalti/sanksi, dan hukuman

lainnya terhadap pertimbangan *cost-benefit* dari wajib pajak. Sementara itu, *voluntary tax compliance* bersandar pada determinan psikologi sebagai kunci kepatuhan pajak. *Tax morale*, hubungan kuat pemerintah dan wajib pajak, keyakinan intrinsik kepatuhan pajak, kesadaran, serta kepercayaan terhadap otoritas pajak menjadi faktor-faktor kunci yang mempengaruhi kepatuhan wajib pajak.

3. METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang digunakan adalah kualitatif deskriptif. Pengumpulan data primer dilakukan dengan melakukan wawancara. Hal ini dikarenakan penelitian memerlukan sudut pandang langsung dari para narasumber terkait pokok-pokok permasalahan yang diangkat dalam penelitian. Wawancara akan difokuskan pada perolehan data yang digunakan untuk mencapai tujuan penelitian terkait urgensi perubahan aturan dan proyeksi implementasi regulasi. Kemudian untuk narasumber, dipilih tiga sumber utama, yaitu pembuat kebijakan, akademisi, dan profesional pajak. Narasumber pembuat kebijakan adalah Bapak Syarif Ibrahim Busono Adi selaku Fungsional Analis Kebijakan Ahli Madya di Pusat Kebijakan Pendapatan Negara Badan Kebijakan Fiskal (BKF). Kemudian untuk akademisi, wawancara dilakukan terhadap Bapak Sulfan selaku dosen PKN STAN yang memiliki keahlian khusus di bidang Pajak Penghasilan dan Melati selaku peneliti dan dosen di salah satu perguruan tinggi di Malang yang memiliki keahlian di bidang terkait untuk memberikan sudut pandang yang seimbang. Kemudian untuk profesional, wawancara dilakukan terhadap Bapak Rizky Indarto selaku konsultan pajak di KKP Maryanto dan Rekan.

Studi literatur juga digunakan untuk memperoleh data sekunder. Informasi diperoleh dari berbagai laporan institusi, artikel ilmiah maupun web, buku-buku terkait topik perpajakan, hingga aturan perundang-undangan berbagai negara. Fokus sumber perolehan data adalah penerbit jurnal yang kredibel, otoritas pajak berbagai negara, serta penyedia/profesional jasa perpajakan untuk menjaga keandalan informasi.

4. HASIL PENELITIAN

4.1 Matching Principle dalam Penentuan Deductibility Biaya Natura dan/atau Kenikmatan

Prinsip *matching principle* merupakan salah satu prinsip dasar dalam kerangka aturan perpajakan yang berfungsi untuk menentukan *deductibility*. Prinsip ini bekerja dengan cara melihat substansi suatu transaksi dan mengaitkannya dengan konsekuensi yang timbul atas transaksi tersebut. Hubungan sebab-akibat yang timbul menjadi dasar konstruksi teoritis dan diaplikasikan dalam perumusan regulasi perpajakan.

Dalam ketentuan perpajakan di Indonesia, prinsip ini telah diimplementasikan dalam UU Pajak Penghasilan. Penanaman prinsip ini tertuang dalam Pasal 4 ayat (1), Pasal 4 ayat (3), Pasal 6 ayat (1), serta Pasal 9 ayat (1) baik sebelum UU HPP berlaku maupun pasca UU HPP ditetapkan. Ketiga pasal tersebut memiliki isi yang saling berhubungan, yaitu terkait *taxable income*, *deductible expense*, serta *non-deductible expense*. Penyertaan komponen terkait salah satu dari tiga aspek tersebut tentunya akan menimbulkan implikasi pada pasal lain.

Sebelum UU HPP, penerapan *matching principle* dalam UU Pajak Penghasilan tidak absolut dan cenderung lebih menyimpang daripada perubahannya pada UU HPP. Hubungan *taxable-deductible* dan *nontaxable-non deductible* tidak sepenuhnya berlaku dalam beberapa kasus. Salah satu contoh dari inkonsistensi tersebut terdapat dalam kebijakan terkait natura dan/atau kenikmatan.

Pada Pasal 4 ayat (3) huruf d UU PPh disebutkan bahwa imbalan yang diberikan kepada karyawan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan bukan merupakan objek pajak. Sejalan dengan hal tersebut, dalam Pasal 9 ayat (1) huruf e menyatakan bahwa biaya atau pengeluaran dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang diberikan pada karyawan tidak dapat digolongkan sebagai pengurang penghasilan secara fiskal. Ketentuan tersebut menggambarkan secara umum hubungan linier *nontaxable-nondeductible* dalam implementasi regulasi terkait natura dan/atau kenikmatan. Meski begitu, terdapat perlakuan khusus yang juga dijelaskan bersamaan dalam klausa ketentuan yang sama.

Klausa lanjutan pada Pasal 4 ayat (3) huruf d juga menyatakan bahwa pemberian natura dan/atau kenikmatan pada karyawan dapat dikenakan Pajak Penghasilan. Syarat yang harus dipenuhi agar suatu natura dan/atau kenikmatan dapat dikategorikan sebagai objek Pajak Penghasilan adalah natura dan/atau kenikmatan harus diberikan oleh bukan Wajib Pajak, Wajib Pajak yang dikenakan pajak secara final, serta Wajib Pajak yang menggunakan norma penghitungan khusus yang diatur dalam Pasal 15 UU PPh (*deemed profit*). Perlakuan pengenaan pajak ini tentunya tidak sejalan dengan prinsip *matching principle* dikarenakan atas pengeluaran pemberi kerja dengan kriteria tersebut berupa natura dan/atau kenikmatan tidak dapat dibebankan secara fiskal, namun bagi penerimanya tetap dikenakan Pajak Penghasilan (*taxable-nondeductible*).

Dalam Pasal 9 ayat (1) huruf e juga mengandung pengecualian yang merefleksikan inkonsistensi penerapan *matching principle*. Pengeluaran dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang diberikan dalam bentuk penyediaan makanan dan minuman untuk karyawan, natura dan kenikmatan di daerah tertentu, serta natura dan/atau kenikmatan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan dapat dikategorikan sebagai *deductible*

expense. Hal tersebut juga dituangkan secara lebih rinci dalam PMK No. 167/PMK.03/2018 yang mengatur bahwa tiga jenis natura dan/atau kenikmatan tersebut merupakan pengurang penghasilan bruto pemberi kerja. Hal ini menggambarkan adanya perbedaan dari penerapan *matching principle* yang digambarkan dari adanya perlakuan *nontaxable-deductible*.

Berbeda dengan aturan sebelumnya, perubahan UU PPh dalam UU HPP menyatakan hal yang sangat berlawanan. Dalam UU HPP Bab III Pasal 4 ayat (1) huruf a disebutkan bahwa penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan yang diberikan kepada karyawan merupakan objek Pajak Penghasilan. Sementara itu, pada Bab III Pasal 6 ayat (1) huruf n dituliskan bahwa biaya penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan merupakan pengurang penghasilan bruto. Selain itu, ketentuan yang sebelumnya tercantum dalam Pasal 9 ayat (1) huruf e terkait pengecualian jenis pengeluaran yang dapat dikurangkan terhadap penghasilan bruto termasuk pengeluaran berupa natura dan/atau kenikmatan dihapuskan.

Perubahan ini mencerminkan adanya upaya penyesuaian regulasi terkait pembebanan fiskal biaya natura dan/atau kenikmatan dengan mempertimbangkan kesesuaian substansi dan hubungannya dengan penerapan *matching principle*. Secara konsep, penerapan *matching principle* dan substansi suatu transaksi sangat berkorelasi. Penggunaan *matching principle* sangat bergantung pada penentuan aspek fiskal yang saling berhubungan dalam suatu transaksi serta kontingensi yang dapat timbul. Singkatnya, penggunaan *matching principle* melihat pada sifat suatu pengeluaran dan konsekuensi yang timbul dalam pengeluaran tersebut serta bagaimana penerapan regulasi tersebut berdampak pada lanskap perpajakan negara.

Kriteria-kriteria kunci dalam determinasi sifat suatu transaksi telah dijelaskan dalam Pasal 6 ayat (1) UU PPh terkait biaya fiskal dan Pasal 4 ayat (1) UU PPh terkait penghasilan yang tergolong sebagai objek pajak. Dalam Pasal 6 ayat (1) dijelaskan bahwa agar suatu pengeluaran dapat menjadi pengurang penghasilan bruto, maka pengeluaran tersebut harus berkaitan dengan proses untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara (3M) penghasilan. Sementara itu, klausa dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh menyatakan bahwa objek pajak adalah segala penghasilan (tambahan kemampuan ekonomis) yang dapat digunakan untuk konsumsi dan/atau menambah kekayaan dalam bentuk apapun. Maka, apabila suatu transaksi telah memenuhi salah satu dari dua syarat tersebut (sebagai *taxable* atau *deductible*), sewajarnya secara otomatis transaksi tersebut menimbulkan kewajiban pajak yang sesuai dengan prinsip *matching principle*.

Apabila dikaitkan kembali dengan UU HPP, kunci perubahan regulasi terletak pada penentuan natura dan/atau kenikmatan sebagai *taxable income*. Hal ini dijelaskan dalam bagian Penjelasan UU HPP yang

menyatakan bahwa penghasilan berupa natura dan/atau kenikmatan diklasifikasikan sebagai penghasilan sesuai dengan pengertian dalam Pasal 4 ayat (1) dan digolongkan sebagai penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja. Penentuan ini berlawanan dengan UU PPh sebelumnya yang tidak mengklasifikasikan natura dan/atau kenikmatan sebagai penghasilan yang dikenakan Pajak Penghasilan.

Substansi dari pemberian penghasilan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dapat dilihat dari dua sudut pandang, yaitu dari sisi penerima (karyawan) dan pemberi kerja. Imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan bagi karyawan merupakan tambahan kemampuan ekonomis yang dapat digunakan untuk aktivitas konsumsi. Pemberiannya dalam bentuk yang bervariasi masing-masing mengandung *value* ekonomis meskipun tidak diberikan dalam bentuk uang. Selain itu, pemberian penghasilan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan merupakan suplemen penghasilan gaji (kas) dan esensi pemberiannya juga sama seperti upah kas, yaitu sebagai imbalan (penghargaan) atas pekerjaan yang dilakukan. Kesamaan substansi natura dan/atau kenikmatan dengan gaji (kas) dari sudut pandang penerima penghasilan menutup ruang perbedaan substansi yang berujung pada perbedaan perlakuan pajak, sehingga penetapan natura dan/atau kenikmatan sebagai penghasilan yang dikenakan pajak sudah sesuai dengan implementasi regulasi perpajakan yang konsisten secara teoritis dan aplikasi.

Sifat *taxable* yang akhirnya melekat pada penghasilan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dalam UU HPP menimbulkan dampak langsung terhadap aspek biaya fiskalnya. Penerapan *matching principle* direalisasikan dalam klausa yang tertuang pada Bab III Pasal 6 ayat (1) huruf n yang menjelaskan bahwa biaya natura dan/atau kenikmatan merupakan *deductible expense*. *Deductibility* tersebut muncul sebagai konsekuensi atas pengeluaran berupa natura dan/atau kenikmatan yang menjadi penghasilan bagi pihak penerima, sehingga biaya tersebut dapat diakui sebagai biaya fiskal. Hal ini merefleksikan keselerasan dengan prinsip dan sinkronisasi antara ketentuan yang mencakup unsur *income-expense*. Dari sini dapat dibuktikan bahwa perumusan regulasi terkait aspek pembebanan fiskal biaya natura dan/atau kenikmatan dalam UU HPP telah diharmonisasikan dengan *matching principle*.

Sehubungan dengan aspek substansial pembebanan fiskal biaya natura dan/atau kenikmatan dari sisi pemberi kerja, UU HPP tidak memaparkan penjelasan terkait dengan alasan biaya natura dan/atau kenikmatan ditetapkan sebagai pengurang penghasilan bruto. Namun, sejalan dengan penerapan *matching principle*, komponen pengeluaran berupa natura dan/atau kenikmatan sebenarnya juga telah memenuhi definisi dan kriteria biaya yang dapat dikurangkan terhadap penghasilan bruto sesuai yang tertuang dalam Pasal 6 ayat (1) UU PPh. Konstruksi alur

berpikir didasarkan pada peran biaya natura dan/atau kenikmatan dalam proses perolehan pendapatan. Adanya hubungan kuat antara proses *income creation* dan proses bisnis yang melibatkan *human capital* menjadi dasar berpikir dalam menentukan *deductibility* biaya natura dan/atau kenikmatan dalam batasan sesuai dengan Pasal 6 ayat (1) UU PPh.

Natura dan/atau kenikmatan yang diberikan pemberi kerja memiliki keterkaitan langsung dengan proses produksi yang dilakukan karyawan. Pemberian natura dan/atau kenikmatan ditujukan sebagai insentif agar karyawan tetap termotivasi dan dapat meningkatkan produktivitasnya yang berpengaruh terhadap besaran penghasilan yang didapatkan oleh entitas bisnis. Selain itu, pemberian natura dan/atau kenikmatan yang dianggap sebagai imbalan atas pekerjaan sesuai dengan yang tertuang dalam Undang-Undang merefleksikan substansinya sebagai tambahan penghasilan atas kontribusi karyawan dalam proses bisnis, bukan sebagai pemberian semata. Maka dari itu, hubungan langsung tersebut menggambarkan bahwa pengeluaran berupa natura dan/atau kenikmatan memenuhi kriteria pengeluaran yang berkaitan dengan 3M penghasilan.

Berdasarkan penjelasan tersebut, diperbolehkannya pembebanan fiskal pengeluaran atas natura dan/atau kenikmatan secara umum didasari oleh implementasi *matching principle* yang juga sejalan dengan substansi pengeluaran tersebut sebagai biaya fiskal. Meski begitu, regulasi dalam UU HPP tetap mengandung inkonsistensi dalam penerapan *matching principle* yang digambarkan pada Bab III Pasal 4 ayat (3). Dalam pasal tersebut disebutkan bahwa masih terdapat jenis natura dan/atau kenikmatan tertentu yang dikecualikan sebagai objek pajak. Hal ini menyebabkan adanya jenis-jenis transaksi yang digolongkan sebagai *nontaxable-deductible*.

Pengecualian tersebut tidak dapat disamakan dengan regulasi yang tertuang dalam UU PPh sebelumnya. Meskipun perubahan tersebut mengandung inkonsistensi penerapan *matching principle*, analisis regulasi tersebut juga perlu mempertimbangkan impetus-impetus lain yang menyebabkan perubahan tersebut rasional dan diperlukan. Analisis inkonsistensi *matching principle* tersebut dapat dikaitkan dengan kompleksitas situasi dan limitasi yang terjadi di Indonesia.

Dalam Pasal 4 ayat (3) disebutkan lima jenis natura dan/atau kenikmatan yang bukan merupakan objek pajak, yaitu makanan dan/atau minuman bagi seluruh pegawai, natura dan/atau kenikmatan yang disediakan di daerah tertentu, natura dan/atau kenikmatan yang diberikan dalam rangka pelaksanaan pekerjaan, natura dan/atau kenikmatan yang dibebankan pada APBN, APBD, atau APBDDES, serta natura dan/atau kenikmatan dengan jenis atau batasan tertentu. Bila ditelaah, lima jenis natura dan/atau kenikmatan tersebut memiliki latar belakang masing-masing yang menyebabkan jenis-jenis natura dan/atau

kenikmatan tersebut tidak sewajarnya dikenakan pajak.

Pada contoh kasus pemberian makanan dan/atau minuman, pengenaan pajak terhadap jenis natura dan/atau kenikmatan tersebut dapat memberikan *welfare effects* berupa *welfare loss* pada pemberi kerja serta karyawan (Gutiérrez-i-Puigarnau & van Ommeren, 2011). Hal ini juga bertentangan dengan efisiensi ekonomi karena dapat menjadi disinsentif bagi karyawan (Adamache & Sloan, n.d.). Maka dari itu, pengenaan pajak terhadap natura berupa makanan dan/atau minuman tidak layak untuk diterapkan karena besarnya *cost* yang melebihi *benefit*. Hal ini juga berlaku bagi empat jenis natura dan kenikmatan lainnya dengan latar belakang yang beragam dan menciptakan suatu kondisi yang menyebabkan penerapan *matching principle* tidak *feasible*. Maka dari itu, tidak diterapkannya *matching principle* dalam beberapa kasus lebih preferen dan dapat ditoleransi demi menciptakan regulasi perpajakan yang lebih adil dan menguntungkan. Hal ini sejalan dengan yang dikemukakan oleh Sulfan (2022) yang menyatakan: “.....kemudian bagi pemberi kerja apakah dapat dibebankan atau tidak itu tidak melihat apakah bagi penerimanya *taxable* atau *nontaxable*, sebagai biaya itu dikaitkannya dengan syarat 3M” dan Indarto (2022) yang menyatakan:

“Menurut saya, pemberian natura yang dapat dijadikan sebagai pengurang Penghasilan Kena Pajak adalah berdasarkan kriteria Wajib Pajak dimana natura diberikan atas dasar sehubungan dengan pekerjaan dalam hal 3M (Mendapatkan, menagih, dan memelihara) selain itu tidak diperbolehkan”

Berdasarkan informasi tersebut, dapat disimpulkan bahwa penerapan regulasi pengenaan pajak dan pembebanan fiskal terkait natura dan/atau kenikmatan sebaiknya difokuskan pada substansi setiap penghasilan (penerima) dan hubungan pengeluaran (pemberi kerja) dengan 3M penghasilan. Selain itu, dalam regulasi perpajakan, *matching principle* tidak dapat diterapkan dalam setiap kasus (Dennis-Escoffier, 2000). Perlakuan fiskal yang hanya didasarkan pada penerapan konsep *taxable-deductible* akan menimbulkan kerancuan dalam penerapan regulasi.

Berdasarkan penjelasan tersebut, UU HPP merefleksikan pembenahan regulasi terkait natura dan/atau kenikmatan khususnya pada aspek pembebanan fiskal dalam konteks penerapan prinsip *matching principle* sebagaimana mestinya. Penentuan *deductible expense* terhadap biaya atas natura dan/atau kenikmatan juga telah disesuaikan dengan makna konseptual biaya fiskal setelah sebelumnya dikategorikan sebagai *nondeductible expense*, sehingga polemik yang muncul akibat dikotomi pandangan terhadap substansi biaya natura dan/atau kenikmatan dapat dikurangi. Terlepas dari adanya inkonsistensi prinsip dari perspektif penghasilan, secara biaya fiskal

perubahan regulasi ini memiliki *scope* yang lebih jelas dan kepastian hukum yang lebih baik daripada regulasi sebelumnya.

4.2 Perbandingan Kebijakan di Indonesia, Amerika Serikat, Tiongkok, dan Singapura

Setiap negara memiliki acuan tersendiri dalam merumuskan regulasi terkait pembebanan fiskal biaya atas natura dan/atau kenikmatan. Amerika, Singapura, dan Tiongkok secara umum menerapkan regulasi yang memperbolehkan biaya atas natura dan/atau kenikmatan sebagai *deductible expense*. Hal ini berlawanan dengan kebijakan di Indonesia sebelum penetapan UU HPP yang tidak memperbolehkan biaya atas natura dan/atau kenikmatan sebagai *deductible expense*. Kemudian, pasca penetapan UU HPP, Indonesia berjalan beriringan dengan tiga negara tersebut dengan memberikan perlakuan yang sama terhadap biaya atas natura dan/atau kenikmatan, yaitu sebagai *deductible expense*.

4.2.1 Ketentuan Umum

Regulasi di Amerika Serikat secara umum memperbolehkan segala jenis pengeluaran dalam rangka imbalan, termasuk natura dan/atau kenikmatan sebagai pengurang penghasilan bruto. Namun, terdapat beberapa jenis natura dan/atau kenikmatan yang mendapatkan perlakuan khusus. Hal ini disebabkan oleh fundamental regulasi pembebanan fiskal natura dan/atau kenikmatan yang mengikuti ketentuan umum terkait karakteristik *deductibility* suatu pengeluaran, yaitu terkait *ordinary* dan *necessary expense*. Tidak hanya itu, selain penentuan *deductibility* dari dua aspek tersebut, pemberian natura dan/atau kenikmatan juga harus melihat kewajaran dan keberadaan bukti yang andal bahwa adanya pekerjaan yang dilakukan oleh karyawan yang memvalidasi pemberian natura dan/atau kenikmatan tersebut sebagai imbalan atas suatu pekerjaan.

Singapura juga menerapkan hal serupa dengan Amerika Serikat, yaitu memperbolehkan biaya atas natura dan/atau kenikmatan secara umum sebagai pengurang penghasilan bruto. Namun, konsep dasar *deductibility* suatu biaya pada regulasi di Singapura lebih ketat dibandingkan Amerika Serikat. Terdapat empat kriteria yang harus dipenuhi agar suatu pengeluaran dapat dikategorikan sebagai pengurang penghasilan bruto, yaitu pengeluaran semata-mata dikeluarkan untuk menghasilkan pendapatan, pengeluaran bukan merupakan kewajiban kontinjensi yang berarti tidak bergantung pada peristiwa yang mungkin atau mungkin tidak terjadi di masa depan dengan maksud biaya harus dikeluarkan dan ketika kewajiban hukum untuk membayar biaya muncul, pengeluaran adalah pendapatan dan bukan modal, serta pengeluaran-pengeluaran tersebut tidak dilarang untuk dipotong berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan.

Empat kriteria tersebut menjadi basis dalam menentukan perlakuan pembebanan fiskal suatu

pengeluaran dalam bentuk apapun tanpa terkecuali, termasuk *fringe benefits* atau natura dan kenikmatan. Sebagai dampak diterapkannya empat kriteria tersebut, terdapat beberapa jenis natura dan/atau kenikmatan yang mendapatkan perlakuan khusus terkait dengan kesesuaiannya dengan karakteristik *deductible expense*. Dibandingkan dengan Amerika, kriteria yang dipaparkan dalam regulasi di Singapura lebih terus terang dengan memberikan batasan-batasan yang lebih spesifik. Selain itu, regulasi di Singapura juga secara jelas menyaratkan implementasi *matching principle* dalam penentuan *deductibility* suatu biaya.

Berbeda dengan Amerika Serikat dan Singapura, regulasi di Tiongkok tidak memaparkan kriteria *deductibility* suatu biaya secara spesifik. Secara umum, selama pengeluaran tersebut berkaitan dengan kegiatan operasional dalam basis aktual dan wajar, maka pengeluaran tersebut dapat dibebankan secara fiskal. Sehubungan dengan itu, regulasi di Tiongkok menetapkan bahwa gaji dan remunerasi yang diberikan kepada karyawan dalam bentuk apapun baik itu kas atau non-kas dapat dikurangkan terhadap penghasilan bruto. Dibandingkan dengan Amerika Serikat dan Singapura, regulasi Tiongkok terkait pembebanan fiskal biaya natura dan/atau kenikmatan lebih sederhana dan praktis.

Berbanding terbalik dengan tiga negara tersebut, sebelum UU HPP berlaku regulasi di Indonesia menetapkan bahwa biaya atas natura dan/atau kenikmatan bukan merupakan pengurang penghasilan bruto. Apabila mengacu pada ketentuan terkait biaya fiskal dalam Pasal 6 ayat (1) UU PPh, maka dapat diartikan bahwa dulunya biaya atas natura dan/atau kenikmatan dianggap tidak memiliki keterkaitan dengan kegiatan 3M penghasilan. Meski begitu, terdapat tiga jenis natura dan kenikmatan yang masih diperbolehkan untuk dibebankan secara fiskal.

Ketentuan tersebut akhirnya diubah pada UU HPP. Biaya atas natura dan/atau kenikmatan yang dikeluarkan oleh pemberi kerja diakui sebagai *deductible expense* tanpa terkecuali. Ketentuan terkait perlakuan khusus aspek pembebanan fiskal biaya natura dan/atau kenikmatan dihapus dan dialihkan pada aspek pemajakan dari penghasilan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan. Perubahan radikal ini akhirnya menyelaraskan regulasi di Indonesia dengan Amerika Serikat, Tiongkok, Singapura, serta sebagian besar komunitas internasional.

Sulfan (2022) menyatakan: “....menurut informasi yang saya dengar, itu ada saran dari negara OECD untuk menyelaraskan dengan *best practice* agar tidak menjadi sarana *tax avoidance*”. Sementara itu, Melati (2022) juga menyatakan hal serupa yaitu: “Iya, dikarenakan bagaimanapun Indonesia tidak lepas dari cengkraman internasional... jadi memang tidak bisa lepas dari campur tangan dunia internasional”. Merujuk pada informasi tersebut, dapat diinterpretasikan bahwa perubahan ini diperlukan

sejalan dengan timbulnya urgensi untuk mengadopsi *best practice international*, sehingga penyesuaian ini diperlukan untuk memperkuat ketentuan perpajakan dalam menghadapi isu-isu perpajakan global, khususnya terkait aspek pembebanan fiskal natura dan/atau kenikmatan. Sementara itu, Ibrahim (2022) menyampaikan:

“Kalau berpikir best practice itu beda-beda.....Jadi memang kalau berbicara benchmarking, beda-beda. Ada juga negara yang masih menerapkan seperti Indonesia dulu, nontaxable-nondeductible. Tetapi itu juga tergantung sama kondisi negara masing-masing yang memiliki latar belakang masing-masing.....”

Menurutnya, penyelerasan dengan *best practice international* diperlukan, namun juga harus memperhatikan situasi di Indonesia saat ini, sehingga *best practice* yang diimplementasikan lebih variatif.

4.2.2 Perlakuan Khusus

Setiap negara tentunya memiliki perlakuan khusus terhadap beberapa jenis natura dan/atau kenikmatan. Ketentuan-ketentuan tersebut ditetapkan dengan mempertimbangkan berbagai faktor supaya regulasi tetap relevan dan dapat menghasilkan output yang sejalan dengan agenda perpajakan masing-masing negara. Maka dari itu, tidak ada aturan global terkait *deductibility* jenis-jenis natura dan/atau kenikmatan tertentu yang dapat diaplikasikan. Meski begitu, Indonesia, Amerika Serikat, Tiongkok, dan Singapura masih memiliki beberapa kesamaan dalam pemberian perlakuan khusus terhadap beberapa jenis natura dan/atau kenikmatan.

Natura berupa makanan dan minuman merupakan salah satu jenis natura yang memiliki perhatian khusus dalam regulasi di Indonesia baik sebelum ataupun sesudah UU HPP. Sebelum UU HPP, biaya yang berkaitan dengan pengeluaran dalam bentuk natura berupa makanan dan minuman bagi seluruh pegawai dapat dikurangkan terhadap penghasilan bruto mengikuti ketentuan turunan yang diatur dalam PMK. Kemudian dalam UU HPP, fokus aspek perpajakan terkait natura berupa makanan dan minuman beralih dari dimensi *deductibility* menjadi *taxability*. Meski terjadi perubahan fokus regulasi, pembebanan fiskal natura berupa makanan dan minuman bagi seluruh karyawan tetap diperbolehkan dan merefleksikan konsistensi perlakuan khusus terhadap jenis natura ini terlepas dari ketentuan dalam pasal lain yang mengatur terkait kriteria *deductible expense*.

Amerika Serikat juga menerapkan perlakuan khusus terhadap jenis natura berupa makanan dan minuman (*meals*). Secara umum, regulasi hanya memperbolehkan pengurangan sebesar 50% terhadap biaya penyediaan makanan dan minuman kepada karyawan. Namun, terdapat lima kondisi yang menyebabkan pengurangan bisa dilakukan sebesar 100%, sehingga terdapat keleluasaan bagi wajib pajak

untuk menentukan preferensi model pembiayaan natura berupa makanan dan minuman. Apabila dibandingkan dengan regulasi di Indonesia, Amerika Serikat memiliki ketentuan yang lebih kompleks dalam pengaturan limitasi *deductibility* biaya natura berupa makanan dan minuman.

Natura dan/atau kenikmatan dalam bentuk pemberian transportasi juga memiliki ketentuan khusus di Amerika Serikat serta Singapura. Amerika Serikat menetapkan secara umum bahwa biaya yang dikeluarkan oleh pemberi kerja berkaitan dengan penyediaan transportasi bagi karyawan dalam bentuk apapun tidak dapat dikurangkan terhadap penghasilan bruto. Sejalan dengan hal tersebut, Singapura juga memberikan pengecualian *deductibility* bagi penyediaan kendaraan pribadi (*S-Plated*) dan kendaraan perusahaan (*Q-Plated* dan *RU-Plated*) oleh perusahaan. Apabila dibandingkan, kedua negara tersebut memiliki perlakuan yang sama dalam penerapan pengurangan secara umum, namun terdapat perbedaan fokus objek dalam ketentuan praktikalnya.

Tidak hanya transportasi, regulasi Amerika Serikat dan Singapura juga secara khusus mengatur tentang pemberian natura dalam bentuk saham yang diberikan kepada karyawan. Amerika Serikat mengategorikan pemberian natura dalam bentuk saham ke dalam jenis natura properti dan disejajarkan dengan pemberian dalam bentuk properti lainnya. Pemberian properti dalam bentuk saham yang dilakukan pemberi kerja dapat dikurangkan terhadap penghasilan bruto dengan dibiayakan sebagai upah (*wage*). Berbanding lurus dengan hal tersebut, Singapura juga memperbolehkan pengeluaran terkait *share-based remuneration* sebagai pengurang penghasilan bruto. Walaupun regulasi di dua negara tersebut memperbolehkan pengurangan, model pengurangan yang diterapkan berbeda. Regulasi Amerika Serikat berfokus pada nilai pengurangan yang diperoleh dari selisih antara harga pasar dan pengeluaran karyawan yang menerima saham, sementara Singapura berfokus pada pengeluaran aktual terendah antara subjek yang terlibat dalam pemberian saham (perusahaan, perusahaan induk, atau SPV).

Natura dan/atau kenikmatan lain yang juga menjadi perhatian beberapa negara adalah program kesejahteraan karyawan. Amerika Serikat, Singapura, dan Tiongkok ketiganya memiliki regulasi khusus terkait pembebanan fiskal pengeluaran atas program kesejahteraan karyawan. Regulasi Singapura secara spesifik hanya mengatur tentang *medical benefit scheme*, sementara Amerika Serikat dan Tiongkok memiliki ruang lingkup yang lebih luas, seperti edukasi, proteksi karyawan, *working condition benefit* dan lain-lain. Dari segi *deductibility*, Singapura dan Tiongkok memperbolehkan pengurangan hingga persentase tertentu dari total remunerasi yang diterima karyawan, sementara Amerika Serikat memperbolehkan

pengurangan dalam jumlah berapapun sesuai dengan *applicable line* dalam formulir pelaporan pajak (*tax return*). Indonesia di sisi lain tidak mengatur pembebanan fiskal pengeluaran atas program kesejahteraan karyawan secara spesifik.

Similaritas beberapa aspek dalam regulasi pembebanan fiskal tersebut tidak menutup fakta bahwa masih lebih banyak perbedaan dalam regulasi tiap negara. Sebagai contoh, Amerika Serikat juga menerapkan perlakuan khusus terhadap jenis natura dan/atau kenikmatan dalam bentuk penghargaan dan Indonesia yang memberikan pengurangan penuh terhadap semua jenis natura dan/atau kenikmatan tanpa terkecuali hingga turunnya regulasi terbaru. Selain itu, perbedaan skema penerapan, subjek, serta spesifikasi objek yang beragam menggambarkan bahwa similaritas hanya terjadi pada ketentuan umum. Perbedaan regulasi ini menggambarkan bahwa regulasi perpajakan tiap negara dipengaruhi oleh situasi politik dan ekonomi masing-masing negara (Bird & Zolt, 2008).

Berdasarkan penjelasan tersebut, dapat disimpulkan bahwa keempat negara telah merefleksikan upaya adopsi kebijakan perpajakan yang selaras dalam taraf global dengan memperbolehkan pembebanan fiskal terhadap biaya atas natura dan/atau kenikmatan secara umum. Namun, terlepas dari beberapa kesamaan kebijakan umum dan perlakuan khusus yang diberikan terhadap beberapa jenis natura dan/atau kenikmatan tersebut, perbedaan fokus dan limitasi regulasi yang berbeda-beda dalam skala yang lebih mikro menggambarkan bahwa regulasi perpajakan mengikuti kompleksitas situasi politik dan ekonomi tiap negara. Hal ini sejalan dengan yang diungkapkan Baake et al. (2004) bahwa kompleksitas regulasi perpajakan bergantung pada banyaknya informasi yang dapat diperoleh oleh otoritas pajak, sehingga uniformitas regulasi perpajakan pada keempat negara tersebut memiliki kemungkinan kecil untuk dapat terjadi.

4.3 Urgensi Lain Penetapan Regulasi

4.3.1 Tax Avoidance

Sebelum adanya UU HPP, natura dan/atau kenikmatan merupakan salah satu instrumen *tax avoidance* bagi Wajib Pajak. Natura dan/atau kenikmatan yang secara umum diperlakukan sebagai *nondeductible-nontaxable* menimbulkan *loophole*. *Loophole* ini kemudian dimanfaatkan oleh Wajib Pajak yang memiliki objektif untuk melakukan efisiensi pajak. Dengan adanya celah ini, tentunya potensi penerimaan pajak yang dapat terealisasi akan terkikis.

Dalam praktiknya, sebagian besar *tax avoidance* yang dilakukan Wajib Pajak lebih berfokus pada aspek *taxable income* daripada *deductibility* biaya atas natura dan/atau kenikmatan. Apabila ditarik ke belakang, mayoritas penerima penghasilan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan adalah karyawan *top level* seperti manajer dan direktur. Para karyawan *top level* yang memiliki kuasa lebih ini tentunya akan memanfaatkan sumber daya perusahaan untuk

interest pribadi mereka. Dengan mengetahui bahwa regulasi menetapkan natura dan/atau kenikmatan sebagai *nondeductible-nontaxable*, mereka akhirnya memutuskan untuk mengurangi nilai gaji dan meningkatkan jumlah natura dan/atau kenikmatan yang diberikan perusahaan pada mereka. Hal ini akan berdampak pada berkurangnya pajak yang harus dibayar oleh para karyawan *top level* tersebut dan mengalihkan beban pajak pada perusahaan.

Berkurangnya pajak yang harus dibayar oleh para karyawan *top level* tentunya berimplikasi pada keberhasilan fungsi redistribusi pajak. Regulasi yang seharusnya bisa meredistribusi penghasilan kelompok kaya pada kelompok marjinal justru gagal mengaktualisasikan pemerataan sebagaimana yang disampaikan Ibrahim (2022):

".....postur PPh OP kita masih rentan, jadi masih banyak orang-orang yang mempunyai kemampuan ekonomi besar tapi pajaknya kecil, secara nominal besar tapi tax coveragennya kecil, sehingga menimbulkan ketidakadilan. Kalau kita lihat gini coefficient, itu sebenarnya menunjukkan gap, salah satu hal yang dapat mengurangi gap tersebut dengan cara mengatribusikan sebagian penghasilan orang kaya kepada orang miskin, nah kita perlu mengaddress hal itu"

Tidak hanya itu, *loophole* ini juga memotivasi karyawan *top level* untuk terus mengakomodasi pemberian natura dan/atau kenikmatan bagi kelompok mereka, sehingga muncul ketidakadilan dikarenakan pemberian kompensasi berupa natura dan/atau kenikmatan hanya dinikmati oleh sebagian kecil karyawan dalam perusahaan.

Praktik yang juga marak dilakukan adalah melakukan *tax planning* dengan reklasifikasi akun natura dan/atau kenikmatan. Sebagai contoh, Sulfan (2022) menyatakan: *"....reklasifikasi natura dan kenikmatan sebagai uang atau tunjangan agar deductible"*. Pemberian natura dan/atau kenikmatan yang seharusnya dikategorikan sebagai *nondeductible expense* diubah menjadi jenis akun lain yang dikategorikan sebagai *deductible expense*, misalnya gaji. Hal ini juga didukung dengan sulitnya untuk melakukan *tracing*, sehingga akan sangat rumit untuk bisa membuktikan apakah biaya yang telah dikeluarkan ditujukan untuk pemberian natura dan/atau kenikmatan.

Beragam praktik *tax avoidance* tersebut akhirnya memunculkan urgensi untuk menciptakan suatu regulasi yang dapat memitigasi risiko-risiko tersebut ke depannya. Maka dari itu, UU HPP hadir sebagai angin segar khususnya terkait permasalahan *tax avoidance* pada aspek perpajakan natura dan/atau kenikmatan. Dengan menetapkan natura dan/atau kenikmatan sebagai *taxable-deductible*, celah-celah *tax avoidance* diharapkan dapat dicegah dan upaya pemerataan serta keadilan dapat tercapai.

4.3.2 Optimalisasi Penerimaan dari Pajak Penghasilan

Permasalahan yang muncul pada era sebelum UU HPP terkait aspek perpajakan natura dan/atau kenikmatan disebabkan oleh ketidakadilan dalam pemberian penghasilan serta pemindahan beban pajak pada perusahaan. Dampaknya adalah fungsi redistribusi pajak yang tidak teraktualisasi karena gagal meredistribusi penghasilan kelompok kaya kepada kelompok marjinal. Di sisi lain, pengalihan beban Pajak Penghasilan Orang Pribadi pada perusahaan dengan memanfaatkan aturan *nondeductible* pada natura dan/atau kenikmatan akan mendistorsi perekonomian.

Ibrahim (2022) menyatakan: *"...PPh Badan sifatnya distorsi bagi ekonomi, sehingga harusnya kita ubah penerimaan negara lebih pada konsumsi masyarakat dan ini sifatnya less disruptive."* Dari sini, dapat disimpulkan bahwa pengenaan pajak seharusnya lebih difokuskan pada orang pribadi dan bukan badan. Hal ini juga sejalan dengan yang dikemukakan Nicodeme (2021) bahwa pemajakan pada badan menciptakan distorsi pada ekonomi sehingga mengurangi efisiensinya. Dalam skala domestik, pemajakan yang berfokus pada badan menimbulkan *deadweight loss*, besarnya biaya administrasi dan kepatuhan (*administrative and compliance cost*), distorsi yang diinduksi pada *labour market*, serta distorsi akibat *shifting* dari pemajakan orang pribadi ke badan. Dalam kasus natura dan/atau kenikmatan, aturan *nondeductible* menyebabkan para pemangku jabatan level atas pada perusahaan untuk mengalihkan beban pajak orang pribadi mereka ke perusahaan dengan cara mengubah sebagian besar porsi kompensasi mereka ke dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan. Hal ini akan berdampak pada rendahnya proporsi biaya yang dapat dibebankan secara fiskal bagi perusahaan, sehingga pajak atas penghasilan badan yang dikenakan akan bertambah dan di sisi lain nilai pajak penghasilan orang pribadi penerima natura dan/atau kenikmatan akan jauh lebih kecil.

Berdasarkan penjelasan tersebut, regulasi sebelum UU HPP berkaitan dengan aspek perpajakan natura dan/atau kenikmatan menimbulkan distorsi pada perekonomian dengan meletakkan beban pajak pada badan/perusahaan. Maka dari itu, regulasi dalam UU HPP yang menetapkan natura dan/atau kenikmatan sebagai *taxable-deductible* menjadi titik awal optimalisasi perpajakan khususnya dari segi PPh Orang Pribadi. Pemajakan yang dilakukan terhadap natura dan/atau kenikmatan akan mengeruk potensi penerimaan perpajakan yang cukup besar dari karyawan *top level* dan di saat bersamaan tidak akan memberatkan karyawan *low level*. Selain itu, regulasi dalam UU HPP juga berusaha untuk lebih berfokus pada aspek *taxable income* daripada *deductibility* pada natura dan/atau kenikmatan, sehingga beban pajak yang ditanggung oleh perusahaan lebih rendah dan diharapkan dapat mengurangi distorsi pada perekonomian.

4.3.3 *Imbalance dan Inequality*

Regulasi sebelum UU HPP memberi insentif bagi para karyawan *top level* untuk terus memaksimalkan penggunaan natura dan/atau kenikmatan untuk *personal interest* mereka. Hal ini dikarenakan penerapan *nontaxable* pada penghasilan berupa natura dan/atau kenikmatan dapat mengurangi beban pajak orang pribadi mereka. Dengan kondisi seperti itu, pemberian natura dan/atau kenikmatan dalam jumlah yang besar hanya dapat dinikmati oleh para karyawan *top level* selaku pemegang kuasa pada perusahaan. Keadaan tersebut akan menimbulkan ketidakseimbangan dalam pemberian kompensasi pada seluruh elemen karyawan pada perusahaan.

Pemberian natura dan/atau kenikmatan yang dulunya tidak dikenakan pajak juga memunculkan *inequality*. Pemberian natura dan/atau kenikmatan secara substansi juga menambah *economic power* selayaknya gaji pada umumnya. Namun, penggolongannya dalam non objek pajak penghasilan mengakibatkan *tax coverage ratio* yang rendah. Situasi ini tentunya mengarah pada ketimpangan antara karyawan *top level* dan *low level* yang diakibatkan oleh ketidakseimbangan antara *economic power* dengan beban pajak yang harus ditanggung. Selain itu, besarnya potensi pemajakan pada natura dan/atau kenikmatan yang tidak dapat direalisasikan akibat limitasi pada regulasi menyebabkan gagalnya redistribusi kekayaan dan penghasilan dari kelompok kaya ke kelompok marjinal. Dalam skala makro, hal ini mengarah pada tingginya *gini coefficient*.

Indarto (2022) di sisi lain melihat *inequality* yang terjadi dalam sudut pandang yang berbeda, yaitu:

".....berkaitan dengan pemberian natura dan/atau kenikmatan yang diberikan seperti kepada Wajib Pajak bagi yang dikenakan final atau menggunakan perhitungan norma dengan Wajib Pajak yang menggunakan pembukuan. Dalam UU HPP ini dipersamakan karena mungkin timbul kesenjangan atau gap antara aspek perpajakan dari contoh 2 Wajib Pajak tersebut"

Menurutnya, pada regulasi sebelumnya terdapat *gap* yang muncul akibat adanya pengenaan pajak atas penghasilan natura dan kenikmatan terhadap Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan tersebut dari Wajib Pajak final dan Wajib Pajak yang menggunakan norma penghitungan khusus yang dimaksud dalam Pasal 15 UU PPh yang berbeda dengan Wajib Pajak pada umumnya. Hal tersebut memicu ketimpangan dan ketidakadilan antara Wajib Pajak Orang Pribadi selaku penerima penghasilan meskipun pada praktiknya tidak ada perbedaan substansi yang signifikan dari perspektif penerima penghasilan.

Imbalance dan *inequality* yang timbul menjadi tantangan yang cukup signifikan. *Inequality* yang terus terpelihara akan menyebabkan meningkatnya risiko konflik, mencegah penurunan kemiskinan,

meningkatnya tensi politik dan sosial. *Instability* yang tercipta tersebut akan menciptakan iklim yang buruk untuk investasi, inovasi, dan pengambilan risiko (Ayub, 2013). Hal serupa juga diungkapkan Ibrahim (2022) yaitu: *"Kalau equality nya terjaga, itu akan memberikan dampak yang kondusif bagi investasi nantinya...kemudian kalau dinilai stabil, investasi jangka panjangnya diharapkan bisa masuk lebih tinggi."*

Maka dari itu, regulasi pada UU HPP menetapkan natura dan/atau kenikmatan sebagai *taxable income*. Perlakuan ini diharapkan bisa menjadi disinsentif bagi karyawan *top level* untuk terus mempertahankan praktik pemberian kompensasi dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dalam jumlah yang besar dan pembagian yang tidak seimbang. Di sisi lain, biaya natura dan/atau kenikmatan yang juga ditetapkan sebagai *deductible expense* juga menutup alternatif pengalihan beban pajak, sehingga diharapkan para penerima natura dan/atau kenikmatan dalam jumlah yang besar dapat membayar pajaknya secara *fair* dan celah *inequality* dapat berkurang.

4.4 *Proyeksi Implementasi Regulasi*

4.4.1 *Tantangan Valuasi*

Penetapan natura dan/atau kenikmatan sebagai *taxable income* dan *deductible expense* tentunya memunculkan permasalahan terkait bagaimana menghitung nilai dari natura dan/atau kenikmatan yang diberikan. Berbeda dibandingkan dengan kas yang memiliki nilai jelas, natura dan kenikmatan tidak menyatakan nilai yang pasti dalam pemberiannya. Acuan valuasi yang digunakan cenderung relatif dan memiliki tendensi adanya subjektivitas, misalnya valuasi yang didasarkan pada nilai pasar, nilai yang harus dibayar oleh karyawan, atau bahkan *zero marginal cost* dari pemberi kerja. Valuasi yang tidak tepat bisa memunculkan distorsi pada pasar tenaga kerja (Kosters & Steuerle, 1981) dan berdampak pada distribusi kompensasi pada karyawan (Smeeding, 1983). Dalam konteks pemajakan, problematika pada valuasi bisa berdampak pada besaran penerimaan pajak serta peluang munculnya sengketa dalam implementasinya di lapangan. Hal ini sejalan dengan yang disampaikan Ibrahim (2022) yaitu: *"...efek negatifnya ketika di lapangan belum siap untuk appraisal nilainya dengan baik, muncul potensi dispute di lapangan antara Wajib Pajak dengan DJP."*

Berkaca pada kondisi sebelum UU HPP, pemberian natura dan kenikmatan pada karyawan *top level* dengan porsi yang cukup besar menjadi kunci potensi pajak penghasilan. Apabila dikaitkan dengan proses valuasi yang memungkinkan timbul perbedaan nilai, maka terdapat dua kontingensi negatif, yaitu valuasi yang terlalu tinggi atau terlalu rendah. Valuasi yang terlalu tinggi terhadap natura dan kenikmatan menimbulkan ketidakadilan antara pihak penerima dengan pihak pemberi. Ketidakadilan ini menyebabkan inefisiensi secara ekonomis dan dapat mendisrupsi

substansi natura dan kenikmatan sebagai insentif dalam bekerja. Sementara itu, valuasi yang terlalu rendah terhadap natura dan kenikmatan menyebabkan realisasi pajak lebih rendah daripada potensi aktualnya. Kegagalan dalam mencapai titik ekuilibrium proses valuasi natura dan kenikmatan tidak hanya akan berimplikasi pada karyawan *top level*, tetapi bisa berdampak lebih luas terhadap struktur kompensasi, *employment costs*, serta *tax effectiveness* (Johansson, 1986).

Perbedaan valuasi yang dapat terjadi juga menimbulkan kemungkinan terjadinya *dispute* atau sengketa pajak. Perbedaan metode valuasi dan persepsi antara fiskus dengan Wajib Pajak terhadap natura dan kenikmatan menjadi alasan utama mengapa valuasi bisa mengarah menjadi sengketa. Terlebih lagi, penerapan regulasi *taxable* dan *deductible* terhadap natura dan kenikmatan ini baru pertama kali diberlakukan melalui UU HPP, sehingga peluang munculnya sengketa lebih besar akibat adanya perubahan paradigma serta proses adaptasi dari Wajib Pajak dan juga otoritas pajak. Besarnya kemungkinan terjadinya sengketa juga menimbulkan kekhawatiran bahwa penerapan regulasi ini justru akan meningkatkan *cost* daripada *benefit* yang diharapkan, seperti meningkatnya *administrative cost*.

Dampak-dampak yang bersumber dari permasalahan valuasi tersebut bisa menjadi tantangan bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam pelaksanaan regulasi ini. Kesiapan mekanisme valuasi melalui penetapan aturan pelaksanaan di masa mendatang perlu menjadi fokus utama, mengingat pemberlakuan regulasi ini terbilang baru setelah beberapa dekade tidak terdapat perubahan yang fundamental. Selain itu, penerapan regulasi ini memunculkan kontingensi yang belum pernah dihadapi sebelumnya, sehingga penetapan aturan pelaksanaan perlu mempertimbangkan berbagai faktor seperti dinamika ekonomi, mitigasi risiko, serta linieritas teori fundamental dan aplikasi.

4.4.2 Tax Planning

Regulasi pajak bagaimanapun memiliki tujuan utama untuk mengoptimalkan penerimaan pajak negara melalui penerapan mekanisme yang bervariasi. Sebagai pihak yang dikenakan pajak, tentunya Wajib Pajak memiliki objektif untuk bisa melakukan efisiensi pajak dengan maksimal. Hal ini didorong dengan adanya motivasi ekonomi untuk meminimalisir *cost* dan mendapatkan *benefit* dari pajak sebesar-besarnya. Apabila dikaitkan dengan *tax compliance theory*, kepatuhan Wajib Pajak sangat bergantung pada *positive expected value* yang dapat direalisasikan dari suatu kepatuhan regulasi perpajakan.

Berkaca pada kondisi di lapangan, tindakan Wajib Pajak tersebut direfleksikan dalam penelitian yang dilakukan Barid & Wulandari (2021) yang menyatakan bahwa terjadi peningkatan praktik penghindaran pajak pada rentang sebelum dan sesudah COVID-19 dengan nilai mean *Cash Effective*

Tax Rate yang menurun dari 23,97 ke angka 17,87. Hal ini dipicu karena banyaknya insentif pajak yang disediakan oleh pemerintah, namun Wajib Pajak mengutilisasinya sebagai celah untuk melakukan *tax avoidance*. Apabila mengacu pada *agency theory*, tindakan ini merupakan langkah manajer selaku *agent* untuk menstabilkan perekonomian perusahaan dengan cara menurunkan beban pajak yang ditanggung.

Dalam lingkup natura dan/atau kenikmatan, upaya *tax planning* juga telah berjalan cukup lama dengan memanfaatkan celah penetapan prinsip *nontaxable nondeductible* pada regulasi sebelumnya. Dengan menghubungkannya dengan konsep *tax compliance theory* dan *agency theory*, secara ringkas Wajib Pajak akan berupaya untuk meminimalisir beban pajaknya dengan pertimbangan ekonomis. Hal ini dilakukan dengan cara menggeser beban pajak Orang Pribadi ke perusahaan dengan memberikan natura dan kenikmatan dalam jumlah besar ke eksekutif perusahaan. Kemudian dari sudut pandang PPh badan, *tax planning* dilakukan dengan cara melakukan reklasifikasi akun natura ke jenis akun lain yang dikategorikan sebagai *deductible expense* mengacu pada regulasi sebelum ditetapkannya UU HPP.

Apabila dikaitkan dengan perubahan regulasi, tentunya penetapan natura dan kenikmatan sebagai *taxable deductible* menutup atau setidaknya mengurangi celah *tax planning* yang ada pada regulasi sebelumnya. Akan tetapi, pengecualian pengenaan pajak terhadap jenis natura dan kenikmatan tertentu sebagaimana yang tertuang Bab III Pasal 4 ayat (3) huruf d UU HPP bisa menjadi salah satu celah regulasi sebagaimana yang terjadi pada regulasi sebelumnya yang memberikan pengecualian *nondeductible* pada pengeluaran natura dan kenikmatan tertentu. Melihat kondisi tersebut, terdapat kontingensi adanya *tax planning* dari aspek penghasilan berupa natura dan kenikmatan, sedangkan dari aspek pembebanan fiskal tidak terdapat pengaruh signifikan.

Fenomena *tax avoidance* tersebut menggambarkan bahwa Wajib Pajak dalam kondisi-kondisi yang memungkinkan, akan melakukan praktik *tax planning* untuk melakukan efisiensi pajak. Hal ini sejalan dengan yang diungkapkan Sulfan (2022) yaitu:

“Mereka pasti secara strategi pembayaran penghasilan menjadi diubah, istilahnya tax planning, dan itu otomatis. Intinya wajib pajak akan mencari cara dan ini kembali lagi ke perspektif wajib pajak agar pembayaran pajaknya lebih efisien.”

Mengacu pada pernyataan tersebut, dapat diartikan bahwa dalam perspektif Wajib Pajak upaya *tax planning* akan terus dilakukan agar pembayaran pajak lebih efisien. Sejalan dengan hal tersebut, pemberian insentif atau kompensasi lebih terhadap *tax director* dalam suatu perusahaan berkorelasi positif dengan tingkat pengurangan beban pajak (Armstrong et al., 2012), sehingga akan terus ada upaya

penghindaran pajak selama terdapat insentif ekonomi bagi para eksekutor *tax planning*.

Perubahan regulasi yang ada dikaitkan dengan motivasi untuk terus melakukan *tax planning* merupakan salah satu tantangan yang diproyeksi akan muncul dalam implementasi perubahan regulasi ini. Dari perspektif Wajib Pajak, melihat perubahan yang cukup fundamental tentunya Wajib Pajak harus mengeluarkan biaya untuk merancang ulang strategi *tax planning*. Hal ini sejalan dengan yang diungkapkan Melati (2022) yang menyatakan:

"Jika dikaitkan dengan kepatuhan, hal ini tentunya akan meningkatkan tingkat kepatuhan, tetapi ada dampak negatif bagi Wajib Pajak, misal faktor psikologi dan hal lainnya yang tentunya menjadi beban bagi Wajib Pajak. Tetapi saya yakin seiring berjalannya waktu dan kemudahan akses informasi, Wajib Pajak bisa belajar dan menyaring apa yang terbaik bagi negara, mungkin ada yang sadar seperti itu meskipun tidak bisa dipungkiri yang namanya dampak negatif pasti selalu ada"

Berdasarkan penjelasan tersebut, disimpulkan bahwa perubahan ini tentunya akan memberatkan pihak Wajib Pajak. Sementara dari perspektif pemerintah, perubahan radikal ini diharapkan mampu memperbesar *cost tax planning* bagi Wajib Pajak sehingga peningkatan kepatuhan pajak bisa tercapai. Tetapi di satu sisi, pemerintah juga diharapkan mampu menciptakan aturan untuk memitigasi risiko terkikisnya potensi penerimaan pajak akibat adanya *tax planning* di masa mendatang.

4.4.3 Penerimaan Pajak Meningkat

Penetapan natura dan kenikmatan sebagai *taxable deductible* tentunya akan berimplikasi pada penerimaan pajak, khususnya dari segi PPh OP dan PPh Badan. Secara sederhana, pengenaan pajak terhadap penghasilan dalam bentuk natura dan kenikmatan akan meningkatkan penerimaan dari PPh OP. Sementara itu, penetapan biaya atas natura dan kenikmatan sebagai *deductible expense* tentunya akan mengurangi penghasilan kena pajak perusahaan setelah sebelumnya tidak dapat dibiayakan, sehingga PPh Badan yang dibayarkan akan menurun.

Apabila dikaitkan dengan kondisi sebelum UU HPP, dalam perspektif penerimaan pajak, perubahan ini memiliki dua motivasi utama yaitu untuk mengurangi distorsi pada perekonomian dengan mengalihkan fokus penerimaan PPh pada PPh Badan ke PPh orang pribadi serta memaksimalkan *tax coverage* pada pemajakan orang pribadi. Dari segi optimalisasi penerimaan, dapat disimulasikan bahwa penerimaan pajak dari pengenaan pajak pada penghasilan natura dan kenikmatan lebih besar daripada meletakkan beban pajak penghasilan pada badan dengan menetapkan biaya atas natura dan kenikmatan sebagai *nondeductible expense*. Pembebanan pajak pada orang pribadi ini juga lebih baik dari segi *tax coverage*

dikarenakan mekanisme regulasi yang pada akhirnya membuka ruang pemajakan terhadap jenis penghasilan non kas yang pada dasarnya sama-sama merefleksikan adanya tambahan *economic power*.

Berikut merupakan contoh hasil penghitungan pajak penghasilan dengan asumsi suatu perusahaan memiliki penghasilan bruto Rp 60.000.000.000, dengan biaya gaji satu eksekutif sebesar Rp 600.000.000 dan kompensasi dalam bentuk natura dan kenikmatan sebesar Rp 200.000.000, serta status PTKP eksekutif K/2 dengan nilai sebesar Rp 63.000.000. Kemudian untuk tarif PPh Badan sebesar 22% tanpa menggunakan fasilitas 31E. Sementara itu, untuk tarif progresif PPh Pasal 17 Orang Pribadi mengikuti ketentuan dalam UU HPP dengan *layer* terkecil yaitu 5% diterapkan untuk penghasilan kena pajak hingga Rp 60.000.000.

Tabel I Contoh Perbedaan Hasil Perhitungan

Uraian	Nontaxable-nondeductible	Taxable-deductible
PPh Badan	13.068.000.000	13.024.000.000
PPh Orang Pribadi	105.100.000	165.100.000
Total	13.173.100.000	13.189.100.000

Sumber: Diolah Penulis

Berdasarkan hasil perhitungan tersebut, dapat dilihat bahwa potensi pajak penghasilan yang dapat terealisasi dari komposisi penghasilan yang sama pada dua kondisi yang berbeda menjadi lebih besar apabila penetapan *taxable deductible* diterapkan. Meski begitu, hal ini tidak berlaku menyeluruh bagi semua model komposisi penghasilan. Faktor-faktor yang perlu diperhatikan adalah pada tarif *layer* berapa penghasilan yang diterima orang pribadi tersebut jatuh, penggunaan tarif PPh Badan karena fasilitas pasal 31E, status PTKP orang pribadi, serta besaran nilai natura dan kenikmatan yang diberikan. Secara sederhana, selama perhitungan pajak tarif progresif PPh Pasal 17 orang pribadi berada pada *layer* yang lebih besar dibandingkan tarif PPh Badannya serta porsi pemberian natura dan kenikmatan yang cukup signifikan dibandingkan status PTKP-nya, maka pemberlakuan *taxable deductible* akan lebih optimal dari segi penerimaan perpajakan dibandingkan *nontaxable nondeductible*.

Melihat penjelasan di atas, dapat diproyeksikan bahwa penerimaan perpajakan khususnya dari PPh Orang Pribadi bisa meningkat dan lebih optimal. Hal ini selaras dengan yang diungkapkan oleh Ibrahim (2022) yaitu: *"Jangka panjangnya penerimaan negara stabil, khususnya dari OP itu semakin meningkat"* dan Sulfan (2022): *"Kalau naik pasti naik, apalagi PPh Pasal 21, kemudian PPh OP, pasti naik keduanya karena pemotongan naik, PPh OP-nya pasti naik."* Kedua narasumber menyatakan bahwa penerimaan perpajakan dari segi orang pribadi akan meningkat. Selain itu, peningkatan ini secara

bersamaan diharapkan mampu mengaktualisasikan prinsip keadilan yang berusaha diimplementasikan dalam ketentuan ini.

5. KESIMPULAN

Urgensi penetapan pengeluaran atas natura dan/atau kenikmatan sebagai deductible expense dalam Bab III Pasal 6 ayat (1) huruf n UU HPP adalah penyesuaian dengan prinsip matching principle. Hal ini disebabkan oleh penerapan matching principle yang tidak konsisten pada regulasi sebelumnya sehingga menimbulkan ketidakadilan pada postur PPh sebagai akibat dari penerapan nontaxable-nondeductible dalam aspek perpajakan natura dan/atau kenikmatan. Meski secara umum ketentuan menetapkan taxable-deductible bagi natura dan/atau kenikmatan, terdapat beberapa pengecualian yang ditetapkan karena adanya faktor-faktor tertentu yang menyebabkan penerapan matching principle tidak relevan.

Penetapan perubahan ini juga timbul akibat adanya tax avoidance, upaya untuk optimalisasi penerimaan perpajakan, serta upaya untuk mengurangi imbalance dan inequality. Praktik tax avoidance dalam regulasi sebelumnya memanfaatkan loophole prinsip nontaxable-nondeductible. Kemudian, perubahan ini juga berusaha mengalihkan beban pajak penghasilan dari badan ke orang pribadi dengan mengenakan PPh pada penerima penghasilan natura dan kenikmatan serta menetapkan atas pengeluarannya sebagai biaya fiskal. Pengenaan PPh yang dibebankan pada badan akan mendistorsi perekonomian dan sudah selangkahnya penerimaan PPh dari orang pribadi lebih dioptimalkan daripada PPh badan. Selanjutnya, penetapan natura dan/atau kenikmatan sebagai nontaxable-nondeductible pada regulasi sebelumnya menimbulkan ketidakseimbangan pembagian kompensasi pada karyawan dan tax coverage yang kecil pada karyawan top-level sehingga fungsi redistribusi pajak belum bisa tercapai. Di samping matching principle, pengecualian perlakuan aspek perpajakan natura dan/atau kenikmatan bagi beberapa jenis Wajib Pajak memunculkan ketidakadilan dalam postur PPh.

Ketentuan umum di Indonesia sebelum UU HPP terkait aspek perpajakan natura dan/atau kenikmatan berbeda dibandingkan Amerika Serikat, Tiongkok, dan Singapura. Ketiga negara tersebut menetapkan natura dan/atau kenikmatan sebagai taxable-deductible, sementara itu Indonesia baru menerapkan ketentuan ini sejak UU HPP ditetapkan. Dari perspektif deductible expense, setiap negara memiliki ketentuannya masing-masing mengenai definisi dan limitasi atas suatu biaya agar dapat dikategorikan sebagai deductible expense dan keempat negara sepakat bahwa natura dan/atau kenikmatan termasuk di dalamnya. Namun, akibat perbedaan ketentuan fundamental terkait definisi dan

limitasi, terdapat beberapa perlakuan khusus terhadap jenis-jenis natura dan/atau kenikmatan tertentu.

Perubahan regulasi ini juga menghadirkan tantangan valuasi bagi otoritas pajak dan menjadi celah bagi sengketa pajak. Selain itu, kontingensi adanya tax planning oleh Wajib Pajak juga menjadi salah satu tantangan dalam implementasi regulasi ini. Meski begitu, upaya tax planning juga membutuhkan alokasi biaya dan waktu dari Wajib Pajak dikarenakan adanya perubahan yang cukup fundamental. Sementara dari segi penerimaan pajak, tentunya penerimaan dari PPh Orang Pribadi akan meningkat dikarenakan ditetapkannya penghasilan atas natura dan/atau kenikmatan sebagai taxable income.

DAFTAR PUSTAKA

- Adamache, K. W., & Sloan, F. A. (n.d.). Fringe Benefit: To Tax or Not To Tax? 1.
- Adiyanta, F. S. (2020). Fleksibilitas Pajak sebagai Instrumen Kebijakan Fiskal untuk Mengantisipasi Krisis Ekonomi sebagai Akibat Dampak Pandemi Covid-19. *Administrative Law and Governance Journal*, 3(1), 162–181. <https://doi.org/10.14710/alj.v3i1.162-181>
- Alarcón-García, G. (2008). Deductible and non deductible Expenses. *Common Consolidated Corporate Tax Base*, January 2008, 337–360.
- Arfandi, Muhammad Suun, & Sudirman, R. (2019). Efektivitas perencanaan pajak untuk biaya natura sebagai upaya mengefisienkan pajak. *Jurnal Ilmu Ekonomi*, 2(1), 229–240.
- Armstrong, C. S., Blouin, J. L., & Larcker, D. F. (2012). The incentives for tax planning. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1–2), 391–411. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.04.001>
- Artz, B. (2010). Fringe benefits and job satisfaction. *International Journal of Manpower*, 31(6), 626–644. <https://doi.org/10.1108/01437721011073346>
- Ayub, M. (2013). Poverty and Inequality. *Global Journal of Emerging Market Economies*, 5(3), 329–346. <https://doi.org/10.1177/0974910113505796>
- Baake, P., Borck, R., & Löffler, A. (2004). Complexity and progressivity in income tax design: Deductions for work-related expenses. *International Tax and Public Finance*, 11(3), 299–312. <https://doi.org/10.1023/B:ITAX.0000021973.38388.da>
- Badan Pusat Statistik. (2021a). Pertumbuhan Ekonomi Indonesia Triwulan IV-2020. *Www.Bps.Go.Id*, 13, 12. <https://www.bps.go.id/pressrelease/2021/02/05/1811/ekonomi-indonesia-2020-turun-sebesar-2-07-persen--c-to-c-.html>
- Badan Pusat Statistik. (2021b). Statistik Pertumbuhan Ekonomi Indonesia Triwulan II-2021.

- Www.Bps.Go.Id, 1–12.
<https://www.bps.go.id/pressrelease/2020/02/05/1755/ekonomi-indonesia-2019-tumbuh-5-02-persen.html>
- Barid, F. M., & Wulandari, S. (2021). Praktik Penghindaran Pajak Sebelum dan Setelah Pandemi Covid – 19 di Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi & Perpajakan (JRAP)*, 8(02), 68–74.
<https://doi.org/10.35838/jrap.2021.008.02.17>
- Bird, R. M., & Zolt, E. M. (2008). Tax policy in emerging countries. *Environment and Planning C: Government and Policy*, 26(1), 73–86.
<https://doi.org/10.1068/cav3>
- Deloitte. (2020). *Internation Tax China Highlights 2020*. January, 5.
- Dennis-Escoffier, S. (2000). Tax court rules matching concept does not limit deduction. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 11(6), 77–79.
[https://doi.org/10.1002/1097-0053\(200009/10\)11:6<77::AID-JCAF15>3.0.CO;2-L](https://doi.org/10.1002/1097-0053(200009/10)11:6<77::AID-JCAF15>3.0.CO;2-L)
- Devos, K. (2014). Factors influencing individual taxpayer compliance behaviour. In *Factors Influencing Individual Taxpayer Compliance Behaviour* (Vol. 9789400774).
<https://doi.org/10.1007/978-94-007-7476-6>
- Dewanto, D. B., & Wijaya, S. (2018). Analisis Tax Planning Melalui Natura dan Kenikmatan (kasus PT A). *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 5(2), 143–156.
<https://doi.org/10.37641/jiakes.v5i2.85>
- Diniz Magalhaes, T., & Christians, A. (2020). Rethinking Tax for the Digital Economy After COVID-19. *Harvard Business Law Review*, 25.
- Downs, A., & Stetson, B. (2014). Economic and non-economic factors: An analysis of corporate tax compliance. *Advances in Taxation*, 21, 37–72.
<https://doi.org/10.1108/S1058-749720140000021002>
- Drinkwater, D., & Edwards, J. D. (2014). The Nature of Taxes and the Matching Principle. *The Accounting Review*, 40(3), 579–582.
- Gazur, W. (2006). Assessing Internal Revenue Code Section 132 After Twenty Years. In *Va. Tax Rev.* (Vol. 25).
- Gutiérrez-i-Puigarnau, E., & van Ommeren, J. N. (2011). Welfare effects of distortionary fringe benefits taxation: The case of employer-provided cars. *International Economic Review*, 52(4), 1105–1122.
<https://doi.org/10.1111/j.1468-2354.2011.00661.x>
- Harris, M., & Raviv, A. (1978). Some results on incentive contracts with application to education and employment, health insurance, and law enforcement. *American Economic Review*, 68, 20–30.
- Heath, J. (2011). Agency Theory. *Finance Ethics: Critical Issues in Theory and Practice*, 14(1), 125–142.
<https://doi.org/10.1002/9781118266298.ch7>
- Ibrahim, S. (2022). Personal Communication.
- IMF. (2020). *World Economic Outlook Update June 2020*. International Monetary Fund, 2, 6.
<https://www.imf.org/en/Publications/WEO/Issues/2020/06/24/WEOUpdateJune2020>
- Indarto, R. (2022). Personal Communication.
- Inland Revenue Authority of Singapore. (2021a). *Business Expenses*.
<https://www.iras.gov.sg/taxes/corporate-income-tax/income-deductions-for-companies/business-expenses>
- Inland Revenue Authority of Singapore. (2021b). *Understanding the Tax Treatment*.
<https://www.iras.gov.sg/taxes/individual-income-tax/employers/understanding-the-tax-treatment>
- IRS. (2021a). *Business Expenses*.
<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p535.pdf>
- IRS. (2021b). *Employer's Tax Guide to Fringe Benefits*. 1–34.
- Jensen, M. (1983). Organization theory and methodology. *Accounting Review*, 56, 319–338.
- Johansson, T. (1986). Fringe Benefit Taxes: The Changes, and Strategies for Handling it. *Asia Pacific Journal of Human Resources*, 24(3), 17–22.
<https://doi.org/10.1177/103841118602400309>
- KAPLAN, R., & PRICE, D. (2015). Change and Continuity in Fringe Benefit Taxation: Seeking Sense and Sensibility. *NYLS Law Review*, 59(2), 3.
- Kauppila, D. (2012). What Are Deductible Business Expenses ? 5.
- Kementerian Keuangan. (2021). *Laporan Keuangan Pemerintah Pusat Tahun 2020*. Kementerian Keuangan, 2020, 1–370.
<https://djpb.kemenkeu.go.id/portal/id/data-publikasi/publikasi-cetak/laporan-keuangan-pemerintah-pusat-lkpp.html>
- Kosters, M. H., & Steuerle, E. (1981). THE EFFECT OF FRINGE BENEFIT TAX POLICIES ON LABOR AND CONSUMER MARKETS. *Proceedings of the Annual Conference on Taxation Held under the Auspices of the National Tax Association-Tax Institute of America*, 74, 86–92.
<http://www.jstor.org/stable/42911836>
- Lanka, M. (2020). Tax Treatment of Business Expenses. 9(2), 1–4.
<https://scholarworks.sjsu.edu/sjsumstjournal/vol9/iss2/6>
- Lazear, E. P. (2018). Compensation and incentives in the workplace. *Journal of Economic Perspectives*, 32(3), 195–214.
<https://doi.org/10.1257/jep.32.3.195>
- Liu, T., Makridis, C. A., Ouimet, P., & Simintzi, E. (2018). Is Cash Still King: Why Firms Offer Non-Wage Compensation and the Implications for Shareholder Value. *SSRN Electronic Journal*.
<https://doi.org/10.2139/ssrn.3088067>
- Long, J. E., & Scott, F. A. (1982). *The Income Tax and*

- Nonwage Compensation. The Review of Economics and Statistics, 64(2), 211. <https://doi.org/10.2307/1924300>
- Melati. (2022). Personal Communication.
- Menteri Keuangan RI. (2018). Peraturan Menteri Keuangan Nomor 167/PMK.03/2018 tentang Penyediaan Makanan dan Minuman Bagi Seluruh Pegawai Serta Penggantian atau Imbalan dalam Bentuk Natura dan Kenikmatan di Daerah Tertentu dan yang Berkaitan dengan Pelaksanaan Pekerjaan yang dapat Di. Kemenkeu.Go.Id, 10.
- Mitchell, O. S. (1982). Fringe Benefits and Labor Mobility. The Journal of Human Resources, 17(2), 286. <https://doi.org/10.2307/145474>
- Modjo, M. I. (2020). Memetakan Jalan Penguatan Ekonomi Pasca Pandemi. The Indonesian Journal of Development Planning, 14(2). <https://doi.org/10.33758/mbi.v14i4.342>
- Nicodeme, G. (2021). Corporate Income Tax and Economic Distortions. SSRN Electronic Journal. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1310070>
- Pasztor, J., & Valent, S. (2016). Fringe Benefit- Still a Motivation? December. <http://kgk.uni-obuda.hu/fikusz>
- Patel, J. A., Nielsen, F., Badiani, A. A., Assi, S., Unadkat, V. A., Patel, B., Ravindrane, R., & Wardle, H. (2020). Poverty, inequality and COVID-19: the forgotten vulnerable. January. <https://doi.org/10.1111/j.1475->
- Pemerintah Indonesia. (2008). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.
- Pemerintah Indonesia. (2021). Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 2021. JDIH Sekretariat Negara, 1–224.
- PricewaterhouseCoopers. (n.d.). Singapore - Corporate - Deductions. Retrieved January 11, 2022, from <https://taxsummaries.pwc.com/singapore/corporate/deductions>
- PricewaterhouseCoopers. (2020). The People ' s Republic of China Tax Facts and Figures 2020 Foreword. 28.
- Putranto, J. H., Subagyo, T., & Lestari, S. (2021). Pandemi COVID-19: Analisis Tantangan Kebijakan Ekonomi di Indonesia. Jurnal Pengembangan Wiraswasta, 23(1), 69. <https://doi.org/10.33370/jpw.v23i1.557>
- Richter, W. F. (2006). Efficiency effects of tax deductions for work-related expenses. International Tax and Public Finance, 13(6), 685–699. <https://doi.org/10.1007/s10797-006-6602-6>
- Rodl & Partner China. (n.d.). ACHIEVING CLARITY China : Tax Framework.
- Roin, J. A. (1993). Unmasking the “Matching Principle” in Tax Law. Virginia Law Review, 79(4), 813. <https://doi.org/10.2307/1073470>
- Smeeding, T. M. (1983). The size distribution of wage and nonwage compensation: employer cost versus employee value. In The measurement of labor cost. <https://www.nber.org/chapters/c7379.pdf>
- Soled, J. A., & Thomas, K. D. L. (2016). Revisiting the taxation of fringe benefits. In Washington Law Review (Vol. 91, Issue 2).
- Sulfan. (2022). Personal Communication.
- Income Tax Act, THE STATUTES OF THE REPUBLIC OF SINGAPORE 1134 (2014).
- Turner, R. (2009). Fringe Benefits. Tax Topics, 167–170.
- Voßmerbäumer, J. (2013). Incentive effects and the income tax treatment of employer-provided workplace benefits. Review of Managerial Science, 7(1), 61–84. <https://doi.org/10.1007/s11846-011-0074-5>
- Woodbury, S. A., & Huang, W.-J. (1991). The Tax Treatment of Fringe Benefits. The Tax Treatment of Fringe Benefits, 1–7. <https://doi.org/10.17848/9780880996075>
- Youde, S., Lim, S., Penh, P., Avoidance, T., & Evasion, T. (2019). Tax Compliance. 1–5.
- Zhang, J. (2008). A Summary of Enterprises Income Tax Law of the People ' s Republic of China. 1–8. https://www.fenwick.com/FenwickDocuments/Labor_Contract_Law_China_2008.pdf