

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pembangunan hukum pajak di Indonesia senantiasa diarahkan untuk mencapai keseimbangan antara kepastian hukum, keadilan, dan kemanfaatan sosial. Dalam konteks ini, harmonisasi antara hukum pajak dan hukum ketenagakerjaan menjadi aspek penting yang menentukan arah kebijakan fiskal dan kesejahteraan pekerja. Namun, dalam praktiknya, hubungan keduanya tidak selalu berjalan seimbang. Hal ini tampak dalam perlakuan pajak terhadap tunjangan pendidikan anak pekerja yang belum memiliki kejelasan hukum apakah dapat dikategorikan sebagai biaya yang dapat dikurangkan (*Deductible Expense*) atau tidak.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP) menegaskan asas kepastian hukum dan keadilan sebagai dasar pembentukan norma perpajakan. Sementara itu, Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan melalui Pasal 100 ayat (3) memberikan ruang bagi perusahaan untuk menyelenggarakan program kesejahteraan pekerja, termasuk bantuan pendidikan bagi anak pekerja. Akan tetapi, ketika ketentuan tersebut dihadapkan pada Pasal 6 ayat (1) huruf n UU Pajak Penghasilan yang menyatakan bahwa biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto adalah biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, timbul perbedaan tafsir antara fiskus

dan wajib pajak terkait hubungan langsung antara tunjangan pendidikan anak dan kegiatan usaha.

Lebih jauh, permasalahan ini juga bersinggungan dengan amanat Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2003 tentang Sistem Pendidikan Nasional (UU Sisdiknas). Meskipun Pasal 11 UU Sisdiknas mengamanatkan bahwa pemerintah dan pemerintah daerah wajib memberikan layanan dan kemudahan, serta menjamin terselenggaranya pendidikan yang bermutu bagi setiap warga negara tanpa diskriminasi, realitas di lapangan menunjukkan adanya keterbatasan anggaran dan ketidakmerataan akses pendidikan. Oleh karena itu, Pasal 54 UU Sisdiknas mendorong peran serta masyarakat (termasuk badan usaha) dalam penyelenggaraan dan pengendalian mutu layanan pendidikan. Dalam konteks ini, ketika perusahaan memberikan tunjangan pendidikan anak kepada pekerjanya, hal tersebut merupakan wujud nyata partisipasi swasta dalam membantu pemerintah meratakan akses pendidikan. Ironisnya, partisipasi yang meringankan beban negara ini justru sering kali 'dihukum' melalui koreksi fiskal oleh otoritas pajak karena dianggap bukan sebagai deductible expense, sehingga menciptakan disinsentif bagi perusahaan untuk turut serta mencerdaskan kehidupan bangsa.

Ketentuan teknis melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66 Tahun 2023 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan atas Penggantian atau Imbalan Sehubungan dengan Pekerjaan atau Jasa dalam Bentuk Natura dan/atau Kenikmatan juga belum memberikan kejelasan. PMK ini memang

memperluas cakupan pengakuan biaya natura sebagai pengurang penghasilan bruto, tetapi tidak menyebutkan secara eksplisit mengenai tunjangan pendidikan anak sebagai bentuk natura yang diakui. Kekosongan ini menimbulkan legal uncertainty dalam praktik perpajakan, karena di satu sisi, tunjangan tersebut merupakan bentuk kesejahteraan yang sejalan dengan semangat hukum ketenagakerjaan, namun di sisi lain tidak memiliki dasar eksplisit dalam norma fiskal.

Kondisi tersebut semakin nyata dengan adanya contoh kasus sengketa pajak seperti Putusan Nomor PUT-107174.15/2013/PP/M.XVA Tahun 2018, di mana Direktorat Jenderal Pajak menolak pengakuan biaya kesejahteraan pekerja sebagai *Deductible Expense* karena dianggap tidak memiliki hubungan langsung dengan kegiatan memperoleh penghasilan. Sengketa semacam ini menunjukkan adanya ketidakpastian hukum yang berulang dan berpotensi menimbulkan ketidakadilan fiskal bagi perusahaan yang beritikad memberikan kesejahteraan kepada pekerjanya.

Dari perspektif teori hukum, Gustav Radbruch menekankan bahwa hukum yang baik harus mengandung unsur keadilan, kemanfaatan, dan kepastian hukum.¹ Ketika suatu norma gagal memberikan kejelasan terhadap hak dan kewajiban, maka hukum kehilangan daya ikatnya sebagai pedoman. Dalam konteks ini, ketidakjelasan perlakuan pajak terhadap tunjangan pendidikan anak merupakan bentuk kegagalan hukum dalam memberikan kepastian. Sementara itu, John Rawls melalui konsep *justice as fairness*

¹ Gustav Radbruch, *Legal Philosophy*, terj. Kurt Wilk (Oxford: Clarendon Press, 1950), hlm. 107.

menegaskan bahwa ketidaksetaraan sosial hanya dapat dibenarkan jika membawa manfaat bagi pihak yang paling tidak beruntung.² Dengan demikian, menolak pengakuan biaya kesejahteraan seperti tunjangan pendidikan anak sebagai pengurang pajak berarti mengabaikan prinsip keadilan distributif yang menjadi fondasi negara kesejahteraan.

Ketidakharmonisan antara norma pajak dan ketenagakerjaan ini menimbulkan kebutuhan mendesak untuk melakukan rekonstruksi hukum pajak penghasilan. Rekonstruksi ini bertujuan untuk menegaskan posisi tunjangan pendidikan anak dalam sistem pajak nasional agar memiliki dasar hukum yang pasti, adil, dan selaras dengan prinsip perlindungan pekerja. Melalui pendekatan normatif dengan mempertimbangkan teori keadilan dan kepastian hukum, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi konseptual terhadap pembentukan kebijakan pajak yang tidak hanya berorientasi pada penerimaan negara, tetapi juga pada keadilan sosial dan kesejahteraan masyarakat.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian dalam latar belakang di atas, maka permasalahan yang akan dikaji dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

- 1.2.1 Apakah ketentuan hukum positif di Indonesia (UU Nomor 7 Tahun 2021 dan PMK Nomor 66 Tahun 2023) mengatur pengakuan tunjangan pendidikan anak sebagai *Deductible Expense* dalam Pajak

² John Rawls, A Theory of Justice (Cambridge: Harvard University Press, 1971), hlm. 60–65.

Penghasilan, serta bagaimana implikasi ketidakjelasan terhadap kepastian hukum dan keadilan fiskal bagi wajib pajak badan?

- 1.2.2 Apa bentuk rekonstruksi hukum pajak penghasilan yang ideal agar pengakuan tunjangan pendidikan anak sebagai *Deductible Expense* sejalan dengan prinsip keadilan, kepastian hukum, dan kesejahteraan pekerja sesuai UU Ketenagakerjaan?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah yang telah dikemukakan sebelumnya, maka tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

- 1.3.1 Untuk menganalisis ketentuan hukum positif di Indonesia (UU Nomor 7 Tahun 2021 dan PMK Nomor 66 Tahun 2023) mengatur pengakuan tunjangan pendidikan anak sebagai *Deductible Expense* dalam Pajak Penghasilan, serta bagaimana implikasi ketidakjelasan terhadap kepastian hukum dan keadilan fiskal bagi wajib pajak badan.
- 1.3.2 Untuk mengidentifikasi dan mengkaji bentuk rekonstruksi hukum pajak penghasilan yang ideal agar pengakuan tunjangan pendidikan anak sebagai *Deductible Expense* sejalan dengan prinsip keadilan, kepastian hukum, dan kesejahteraan pekerja sesuai UU Ketenagakerjaan

1.4 Manfaat Penelitian

Setiap penelitian hukum tidak hanya bertujuan menguraikan suatu permasalahan, tetapi juga diharapkan mampu memberikan manfaat yang nyata, baik dalam tataran teori maupun praktik. Berdasarkan pandangan tersebut, penelitian ini diharapkan tidak hanya memberikan kontribusi terhadap pengembangan ilmu hukum, tetapi juga memiliki nilai terapan bagi praktik perpajakan di Indonesia.

1.4.1 Manfaat Teoritis

Penelitian ini diharapkan dapat memperkaya kajian ilmu hukum, khususnya dalam bidang hukum pajak dan hukum ketenagakerjaan, dengan memberikan perspektif baru mengenai perlakuan pajak atas tunjangan pendidikan anak sebagai bentuk kesejahteraan pekerja. Kajian ini juga diharapkan dapat memperkuat konsep keadilan distributif dalam sistem perpajakan nasional dengan mengintegrasikan teori keadilan John Rawls dan teori kepastian hukum Gustav Radbruch dalam konteks rekonstruksi norma pajak penghasilan.

1.4.2 Manfaat Praktis

Secara praktis, hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan pertimbangan bagi pembuat kebijakan, terutama Kementerian Keuangan dan Direktorat Jenderal Pajak, dalam menyusun regulasi atau pedoman teknis yang lebih jelas mengenai kriteria natura yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto. Selain itu, penelitian ini juga dapat menjadi referensi bagi perusahaan dan praktisi perpajakan dalam

memahami batasan serta justifikasi hukum atas pengakuan tunjangan pendidikan anak sebagai *Deductible Expense*, sehingga tercipta keselarasan antara kepentingan fiskal negara dan kesejahteraan pekerja.

1.5 Orisinalitas Penelitian

Penelitian ini memiliki unsur kebaruan yang terletak pada fokus kajiannya terhadap kriteria pengakuan tunjangan pendidikan anak sebagai *Deductible Expense* dalam sistem Pajak Penghasilan di Indonesia. Hingga saat ini, belum terdapat penelitian yang secara spesifik mengulas hubungan antara ketentuan hukum pajak dan hukum ketenagakerjaan dalam konteks perlakuan fiskal terhadap tunjangan kesejahteraan pekerja.

Penelitian Leontev menganalisis validitas pengurangan pajak penghasilan pribadi untuk biaya pendidikan anak di sekolah, dengan temuan bahwa pengakuan expense tersebut bergantung pada kriteria ketat seperti akreditasi sekolah dan batas usia anak, yang menghasilkan ketidakpastian bagi wajib pajak kelas menengah.³ Berbeda dengan penelitian ini menawarkan originalitas melalui rekonstruksi hukum spesifik, di mana ambiguitas PMK-16/PMK.03/2010 belum diintegrasikan dengan perspektif keadilan distributif Rawls untuk tunjangan pendidikan anak.

Penelitian Christl mengevaluasi reformasi child tax credit yang mengurangi beban pajak rumah tangga beranak dengan kredit progresif berdasarkan jumlah anak, terbukti menurunkan kemiskinan sebesar 5-7%

³ Leontev, E. V., Leontieva, Y. V., Shirshov, S. A., & Linnik, E. Y. (2024). The Validity of Personal Income Tax Deductions: Analyzing Expenses for Children's Education in Private Schools in Moscow. *Journal of Tax Reform*, 10(1), 84-99.

melalui model simulasi fiskal.⁴ Originalitas penelitian ini terletak pada adaptasi pendekatan serupa ke Indonesia, dengan gap antara UU PPh Pasal 6 dan praktik DGT yang belum mempertimbangkan kepastian hukum untuk tunjangan serupa, berbeda dari analisis Eropa yang lebih menekankan dampak makroekonomi.

Penelitian Pressman dan Scott menunjukkan bahwa tax credit refundable untuk anak dapat mengurangi tingkat kemiskinan rumah tangga hingga 15% dan utang keluarga melalui pendekatan Post-Keynesian, dengan rekomendasi pengurangan progresif berdasarkan pendapatan. Penelitian ini menerapkan rekonstruksi *Deductible Expense* tunjangan pendidikan anak, menggabungkan aspek keadilan dan litigasi pajak.⁵

Penelitian-penelitian sebelumnya lebih banyak menyoroti aspek umum mengenai perlakuan pajak atas natura dan kenikmatan, seperti pada kajian tentang implementasi PMK Nomor 66 Tahun 2023 atau pembahasan deduksi biaya kesejahteraan karyawan secara umum. Namun, penelitian ini berbeda karena mengangkat isu khusus mengenai tunjangan pendidikan anak sebagai bentuk natura yang memiliki karakter sosial dan moral yang kuat, tetapi belum memiliki kejelasan yuridis dalam sistem perpajakan.

Selain itu, penelitian ini menggunakan pendekatan normatif dengan landasan teori keadilan John Rawls dan teori kepastian hukum Gustav Radbruch untuk menilai ketidakharmonisan antara peraturan pajak dan

⁴ Christl, M., De Poli, S., & Varga, J. (2022). Reducing the income tax burden for households with children: an assessment of the child tax credit reform in Austria. *Fiscal Studies*, 43(2), 151-177.

⁵ Pressman, S., & Scott III, R. H. (2022). A refundable tax credit for children: its impact on poverty, inequality, and household debt. *Journal of Post Keynesian Economics*, 45(4), 536-557.

ketenagakerjaan. Pendekatan ini memberikan nilai tambah dibanding penelitian sebelumnya yang umumnya bersifat deskriptif administratif. Dengan demikian, penelitian ini diharapkan mampu memberikan kontribusi konseptual terhadap rekonstruksi norma hukum pajak penghasilan agar lebih responsif terhadap nilai keadilan sosial dan perlindungan pekerja.

1.6 Tinjauan Pustaka

1.6.1 Teori Hukum

Dalam penelitian ini, landasan teoritis yang digunakan meliputi teori kepastian hukum dari Gustav Radbruch¹, teori keadilan dari John Rawls², dan teori hierarki norma hukum (*Stufenbau des Recht*) dari Hans Kelsen³. Ketiga teori ini menjadi pijakan utama dalam menganalisis ketidakpastian norma dan kebutuhan rekonstruksi hukum pajak penghasilan terkait tunjangan pendidikan anak.

Teori kepastian hukum Radbruch menegaskan bahwa hukum harus memiliki kejelasan agar dapat dijadikan pedoman dalam bertindak. Ketika peraturan tidak memberikan kejelasan terhadap hak dan kewajiban, hukum kehilangan daya mengikatnya. Dalam konteks pajak, ketidakjelasan mengenai pengakuan tunjangan pendidikan anak sebagai biaya yang dapat dikurangkan menciptakan ketidakpastian hukum dan berpotensi menimbulkan perbedaan interpretasi antara fiskus dan wajib pajak.

Teori keadilan John Rawls, sebagaimana dikutip oleh Budiono Kusumohamidjojo dalam bukunya *Teori Hukum: Dilema antara Hukum dan Kekuasaan* (2017), menjelaskan bahwa keadilan merupakan hasil kesepakatan rasional dari manusia yang berada dalam posisi awal yang setara (*original position*).⁶ Prinsip perbedaan (*difference principle*) Rawls menegaskan bahwa ketidaksetaraan ekonomi dan sosial hanya dapat dibenarkan jika memberikan manfaat bagi mereka yang paling tidak beruntung. Prinsip ini relevan untuk menilai kebijakan pajak yang menolak pengakuan biaya kesejahteraan pekerja karena dapat dianggap bertentangan dengan prinsip keadilan distributif.

Sementara itu, teori *Stufenbau des Recht* dari Hans Kelsen memberikan dasar metodologis bahwa setiap norma hukum harus bersumber pada norma yang lebih tinggi. Dengan demikian, Peraturan Menteri Keuangan tidak boleh bertentangan dengan Undang-Undang Pajak Penghasilan ataupun dengan semangat perlindungan pekerja dalam UU Ketenagakerjaan. Teori ini digunakan untuk menilai posisi hierarkis PMK 66 Tahun 2023 dalam struktur peraturan perundang-undangan dan memastikan konsistensi vertikal norma.

1.6.2 Kajian Empiris dan Normatif

Penelitian sebelumnya yang membahas natura dan kenikmatan umumnya hanya menyoroti aspek administratif dan teknis, seperti pelaporan dalam SPT Tahunan dan batasan nilai natura yang dapat

⁶ Budiono Kusumohamidjojo, *Teori Hukum: Dilema antara Hukum dan Kekuasaan* (Bandung: Yrama Widya, 2017), hlm. 290.

dikecualikan dari objek pajak. Namun, belum ada penelitian yang secara khusus menelaah tunjangan pendidikan anak sebagai bentuk natura dalam konteks kesejahteraan pekerja. Oleh karena itu, penelitian ini berupaya mengisi kekosongan tersebut dengan menganalisisnya dari perspektif hukum normatif dan keadilan sosial.

Selain itu, putusan pajak PUT-107174.15/2013/PP/M.XVA Tahun 2018⁴ digunakan sebagai rujukan empiris yang menunjukkan adanya perbedaan tafsir antara fiskus dan wajib pajak dalam menentukan hubungan antara biaya kesejahteraan pekerja dan kegiatan usaha. Kasus ini memperlihatkan bahwa ketiadaan norma eksplisit mengenai tunjangan pendidikan anak berpotensi menimbulkan sengketa berulang, sehingga memperkuat urgensi rekonstruksi norma pajak.

1.6.3 Relevansi Penelitian

Dengan memadukan teori hukum dan pendekatan normatif, penelitian ini berusaha memberikan pemahaman yang lebih komprehensif tentang hubungan antara kebijakan pajak dan perlindungan kesejahteraan pekerja. Kajian ini tidak hanya penting secara akademik tetapi juga praktis, karena dapat menjadi rujukan dalam merumuskan kebijakan pajak yang berkeadilan sosial dan memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak.

1.7 Metode Penelitian

1.7.1 Tipe Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif, yaitu penelitian yang bertujuan untuk menemukan kebenaran koherensi antara norma hukum, asas hukum, dan prinsip hukum yang berlaku. Menurut Peter Mahmud Marzuki, penelitian hukum (*legal research*) pada hakikatnya bersifat normatif karena berfokus pada upaya menemukan kesesuaian antara aturan hukum, norma hukum, dan prinsip hukum yang berlaku, bukan pada perilaku masyarakat.⁷ Oleh karena itu, penelitian hukum tidak termasuk dalam kategori ilmu sosial, melainkan bersifat preskriptif dan sui generis karena menelaah hukum sebagai norma yang mengatur perilaku manusia dalam kehidupan bermasyarakat.

1.7.2 Pendekatan Masalah (*Approach*)

a. Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*)

Menelaah peraturan perundang-undangan yang relevan, seperti UU Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, UU Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan, dan PMK Nomor 66 Tahun 2023 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan atas Penggantian atau Imbalan dalam Bentuk Natura dan/atau Kenikmatan.

⁷ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum* (Edisi Revisi), (Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2017), hlm. 35.

b. Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*)

Mengkaji konsep *Deductible Expense*, kesejahteraan pekerja, dan prinsip keadilan fiskal dalam perspektif teori hukum.

c. Pendekatan Kasus (*Case Approach*)

Menelaah Putusan Nomor PUT-107174.15/2013/PP/M.XVA Tahun 2018 sebagai contoh konkret sengketa pajak yang menunjukkan ketidakpastian norma dalam pengakuan biaya kesejahteraan.

d. Pendekatan Linguistik

Menganalisis teks hukum, norma, atau putusan menggunakan kaidah linguistik untuk mengungkap ambiguitas, makna tersirat, atau ketidakpastian bahasa. Dalam rekonstruksi hukum pajak berguna untuk membedah frasa seperti "tunjangan pendidikan anak" atau "*Deductible Expense*" dari UU PPh Pasal 6 dan PMK terkait.

1.7.3 Sumber Bahan Hukum (*Legal Sources*)

a. Bahan hukum primer

- 1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (UU HPP);
- 2) Undang-Undang Nomor 13 Tahun 2003 tentang Ketenagakerjaan;
- 3) Peraturan Menteri Keuangan Nomor 66 Tahun 2023; serta
- 4) Putusan Nomor PUT-107174.15/2013/PP/M.XVA Tahun 2018.

b. Bahan Hukum sekunder

Literatur, buku, jurnal ilmiah, dan pendapat ahli, termasuk karya Budiono Kusumohamidjojo⁸ dan Peter Mahmud Marzuki⁹ yang menjadi landasan teoritis dan metodologis.

1.7.4 Prosedur Pengumpulan dan Pengolahan Bahan Hukum

Kamus hukum, ensiklopedia, dan sumber pelengkap lain yang menjelaskan istilah-istilah hukum.

1.7.5 Analisis Bahan Hukum

Pengumpulan bahan hukum dilakukan melalui studi kepustakaan (*library research*), yaitu dengan menelusuri peraturan perundang-undangan, literatur ilmiah, dan putusan pengadilan terkait. Analisis bahan hukum dilakukan secara deskriptif-kualitatif, yaitu dengan menggambarkan dan menafsirkan isi norma hukum, kemudian menghubungkannya dengan teori hukum untuk menemukan konsistensi dan koherensi antar peraturan.

Metode analisis ini digunakan untuk menilai kesesuaian antara norma pajak dan norma ketenagakerjaan dalam kaitannya dengan prinsip keadilan distributif dan kepastian hukum. Hasil analisis diharapkan dapat menghasilkan konsep rekonstruksi hukum pajak

⁸ Budiono Kusumohamidjojo, *Teori Hukum: Dilema antara Hukum dan Kekuasaan* (Bandung: Yrama Widya, 2017), hlm. 290.

⁹ Peter Mahmud Marzuki, *oc.cit.*

penghasilan yang adil, jelas, dan konsisten dengan tujuan perlindungan kesejahteraan pekerja.

1.8 Sistematika Penulisan

Untuk memberikan gambaran yang jelas mengenai alur pembahasan dalam penelitian ini, sistematika penulisan tesis disusun sebagai berikut:

1.8.1 Bab I Pendahuluan

Bab ini berisi uraian mengenai latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, originalitas penelitian, tinjauan pustaka, metode penelitian, dan sistematika penulisan. Bab ini bertujuan untuk memberikan gambaran umum mengenai arah dan fokus penelitian yang dilakukan.

1.8.2 Bab II Tinjauan Pustaka dan Kerangka Teoretis

Bab ini menguraikan landasan teori yang digunakan dalam penelitian, meliputi teori keadilan John Rawls, teori kepastian hukum Gustav Radbruch, serta teori hierarki norma hukum (Stufenbau des Recht) Hans Kelsen. Selain itu, dibahas pula kajian terhadap peraturan perundang-undangan yang relevan dan penelitian-penelitian terdahulu sebagai dasar konseptual penelitian ini.

1.8.3 Bab III Analisis Hukum dan Rekonstruksi Hukum Pajak Penghasilan

Bab ini berisi pembahasan mendalam mengenai penerapan hukum pajak penghasilan terhadap tunjangan pendidikan anak dalam kaitannya dengan prinsip keadilan dan kepastian hukum. Dalam bab ini

juga dibahas studi kasus Putusan Nomor PUT-107174.15/2013/PP/M.XVA Tahun 2018 untuk menggambarkan problematika nyata dalam praktik perpajakan.

1.8.4 Bab IV Penutup

Bab ini memuat kesimpulan yang merupakan jawaban atas rumusan masalah serta saran yang dapat dijadikan pertimbangan bagi pembuat kebijakan, praktisi hukum, dan akademisi dalam pengembangan hukum pajak di Indonesia.

