

DAMPAK PEMBERLAKUAN *OMNIBUS LAW* TERHADAP STATUS PEKERJA MIGRAN INDONESIA SEBAGAI SUBJEK PAJAK LUAR NEGERI

Indra Gunawan

Faculty Of Law, Air Marshal Suryadarma University

Email : indragunawan1@gmail.com

Citation: Indra Gunawan. Tinjauan Pemenuhan Dampak Pemberlakuan *Omnibus Law* Terhadap Status Pekerja Migran Indonesia Sebagai Subjek Pajak Luar Negeri. *LEX LAGUENS: Jurnal Kajian Hukum dan Keadilan* 4.1.2026. 99-116

Submitted: 10-11-2025 **Revised:** 10-12-2025 **Accepted:** 01-01-2026

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis dampak pemberlakuan kebijakan *Omnibus Law* terhadap status Pekerja Migran Indonesia (PMI) sebagai Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) serta implikasinya terhadap kepastian hukum dan potensi terjadinya pajak berganda (*double taxation*). Perubahan regulasi perpajakan yang lahir dari reformasi kebijakan melalui Undang-Undang Cipta Kerja menimbulkan dinamika baru dalam penentuan status subjek pajak bagi Warga Negara Indonesia yang bekerja di luar negeri. Kondisi tersebut menuntut adanya kajian hukum yang komprehensif untuk memahami bagaimana regulasi tersebut memengaruhi kewajiban perpajakan PMI serta perlindungan hukum yang diberikan oleh negara. Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif dengan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) dan pendekatan perbandingan hukum (*comparative law approach*). Sumber data yang digunakan berupa bahan hukum primer, sekunder, dan tersier yang dianalisis secara kualitatif. Bahan hukum primer meliputi Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Pajak Penghasilan, Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, serta Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021 yang mengatur kriteria penetapan status SPLN bagi WNI yang bekerja di luar negeri. Analisis juga dilakukan dengan membandingkan regulasi sebelum dan sesudah perubahan kebijakan untuk menilai konsistensi norma serta implikasinya terhadap kepatuhan pajak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pemberlakuan *Omnibus Law* membawa perubahan terhadap mekanisme penentuan status perpajakan PMI dan memperjelas kriteria penetapan SPLN. Namun demikian, dalam praktiknya masih terdapat sejumlah hambatan administratif, keterbatasan pemahaman regulasi oleh PMI, serta potensi risiko pajak berganda akibat perbedaan sistem perpajakan antarnegara. Oleh karena itu, diperlukan harmonisasi kebijakan, peningkatan sosialisasi perpajakan kepada PMI, serta penguatan koordinasi antara Direktorat Jenderal Pajak dan lembaga perlindungan pekerja migran guna menjamin kepastian hukum dan keadilan fiskal bagi PMI yang bekerja di luar negeri.

Kata Kunci : *Omnibus Law*, Pekerja Migran Indonesia, Subjek Pajak Luar Negeri

Abstract

This study aims to analyze the impact of the *Omnibus Law* on the status of Indonesian Migrant Workers (PMI) as Foreign Tax Subjects (SPLN), as well as its implications for legal certainty and the potential for double taxation. Changes in tax regulations arising from policy reforms through the Job Creation Law have created new dynamics in determining the tax subject status of Indonesian citizens working abroad. This situation requires a comprehensive legal study to understand how these regulations affect PMI's tax obligations and the legal protection provided by the state. The research method used is normative legal research with a statute approach and a comparative law approach. The data sources used are primary, secondary, and tertiary legal materials analyzed qualitatively. Primary legal materials include the Law on General Provisions and Tax Procedures, the Income Tax Law, Law Number 11 of 2020 concerning Job Creation, and Minister of Finance Regulation Number 18/PMK.03/2021, which regulates the criteria for determining SPLN status for Indonesian citizens working abroad. An analysis was also conducted by comparing regulations before and after the policy change to assess the consistency of norms and their implications for tax compliance. The results show that the enactment of the *Omnibus Law* brought changes to the mechanism for determining the tax status of migrant workers and clarified the criteria for determining SPLN. However, in practice, several administrative obstacles remain, limited understanding of regulations by migrant workers, and the potential risk of double taxation due to differences in tax systems between countries. Therefore, policy harmonization, increased tax outreach to migrant workers, and strengthened coordination between the Directorate General of Taxes and migrant worker protection agencies are needed to ensure legal certainty and fiscal justice for migrant workers working abroad.

Keyword : *Omnibus Law*, Indonesian Migrant Workers, Foreign Taxpayers

A. PENDAHULUAN

Mobilitas tenaga kerja lintas negara yang meningkat dalam dua dekade terakhir mendorong berbagai negara untuk menata ulang mekanisme perlindungan dan tata kelola fiskal bagi pekerja migran. Dalam konteks Indonesia, Pekerja Migran Indonesia (PMI) memiliki peran signifikan terhadap perekonomian nasional melalui kontribusi remitansi dan devisa. Berdasarkan data penempatan PMI tahun 2024-2025, penempatan PMI pada tahun 2025 terkonsentrasi pada lima negara tujuan utama, yaitu Taiwan, Hong Kong, Malaysia, Jepang, dan Singapura. Kelima negara tersebut secara kumulatif menampung sebesar 86,26% dari total layanan penempatan PMI, yang menunjukkan tingginya ketergantungan penempatan PMI pada negara-negara tujuan tertentu di kawasan Asia.¹

Taiwan menjadi negara tujuan dengan jumlah penempatan tertinggi pada tahun 2025, yaitu sebanyak 89.960 layanan atau sebesar 30,29% dari total penempatan, serta mengalami peningkatan sebesar 6,36% dibandingkan tahun 2024. Hong Kong menempati posisi kedua dengan 76.157 layanan penempatan atau 25,65%, meskipun mengalami penurunan signifikan sebesar 23,67% dibandingkan tahun sebelumnya. Malaysia juga menunjukkan tren penurunan dengan jumlah penempatan sebanyak 54.434 layanan pada tahun 2025 atau turun sebesar 5,24% dari tahun 2024. Sebaliknya, Jepang dan Singapura justru mengalami peningkatan penempatan yang cukup tinggi, masing-masing sebesar 57,01% dan 44,38%, meskipun secara proporsi jumlahnya masih relatif lebih kecil. Selain lima negara utama tersebut, penempatan ke negara tujuan lainnya juga mengalami peningkatan sebesar 7,90%, yang mengindikasikan adanya perluasan tujuan penempatan PMI.²

Negara/Tujuan Penempatan	2024	2025	% Perubahan	Proporsi
Taiwan	84.581	89.960	▲ 6,36% (5.379)	30,29%
Hong Kong	99.773	76.157	▼ 23,67% (23.616)	25,65%
Malaysia	51.723	54.434	▲ 5,24% (2.711)	18,33%
Jepang	12.719	19.970	▲ 57,01% (7.251)	6,73%
Singapura	10.819	15.621	▲ 44,38% (4.802)	5,26%
Negara/Tujuan Lainnya	37.818	40.806	▲ 7,90% (2.988)	13,74%

Sumber: BP2MI (2025)

¹ Badan Pelindungan Pekerja Migran Indonesia, 2025, *Data Penempatan dan Pelindungan Pekerja Migran Indonesia Tahun 2025*, Jakarta: Pusat Data dan Informasi Badan Pelindungan Pekerja Migran Indonesia, p. 8.

² *Ibid.*, p. 8.

Gambar 1.1. Data Top 5 Negara/Tujuan Penempatan PMI 2025

Ditinjau dari aspek jabatan, penempatan PMI pada tahun 2025 masih didominasi oleh lima jenis pekerjaan utama, yaitu *house maid*, *caregiver*, *plantation worker*, *worker*, dan *domestic worker*. Kelima jabatan ini secara keseluruhan mencakup 63,94% dari total layanan penempatan PMI, yang menunjukkan konsentrasi penempatan pada sektor-sektor kerja dengan karakteristik pekerjaan berisiko dan perlindungan hukum yang relatif terbatas. Jabatan *house maid* menjadi yang paling dominan dengan jumlah penempatan sebanyak 76.773 layanan atau 25,85%, meskipun mengalami penurunan sebesar 23,30% dibandingkan tahun 2024. *Caregiver* juga menunjukkan penurunan sebesar 2,97%, dengan jumlah penempatan pada tahun 2025 sebanyak 53.574 layanan.³

Sebaliknya, beberapa jabatan mengalami peningkatan yang cukup signifikan. *Plantation worker* meningkat sebesar 34,66% dengan jumlah penempatan mencapai 27.828 layanan pada tahun 2025. Sementara itu, jabatan *domestic worker* mengalami lonjakan yang sangat tinggi sebesar 209,83%, meskipun secara jumlah masih relatif kecil. Peningkatan juga terjadi pada kategori jabatan lainnya sebesar 9,86%, yang mencerminkan adanya diversifikasi jenis pekerjaan PMI di luar jabatan-jabatan tradisional.⁴

Jabatan	2024	2025	% Perubahan	Proporsi
House Maid	100.096	76.773	▼ 23,30% (23.323)	25,85%
Caregiver	52.029	53.574	▲ 2,97% (1.545)	18,04%
Plantation Worker	20.665	27.828	▲ 34,66% (7.163)	9,37%
Worker	22.527	17.250	▼ 23,43% (5.277)	5,81%
Domestic Worker	4.669	14.466	▲ 209,83% (9.797)	4,87%
Jabatan Lainnya	97.446	107.057	▲ 9,86% (9.611)	36,05%

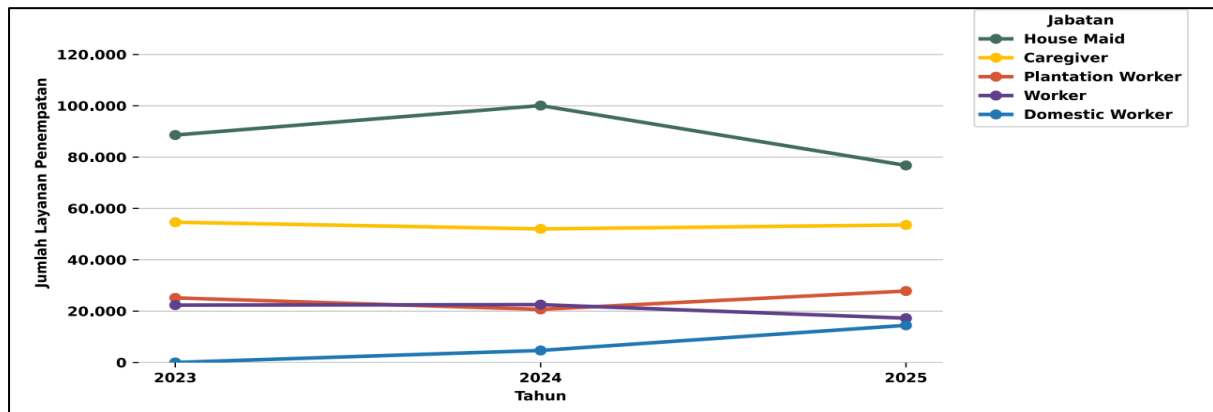
Sumber: Sumber: BP2MI (2025)

Gambar 1.2. Data Top 5 Jabatan Penempatan PMI pada tahun 2025

Berikut ini grafik yang menyajikan perkembangan jumlah layanan penempatan berdasarkan lima jabatan terbanyak selama periode 2023-2025. Grafik ini menunjukkan perubahan pola penempatan PMI dari tahun ke tahun serta kecenderungan pergeseran jenis pekerjaan yang diminati dan dibutuhkan di negara tujuan:

³ *Ibid.*, p. 8.

⁴ *Ibid.*, p. 9.



Sumber: Sumber: BP2MI (2025)

Gambar 1.3. Grafik Perkembangan Jumlah Layanan Penempatan PMI Menurut 5 Jabatan Terbanyak Tahun 2023-2025

Berdasarkan grafik di atas, jabatan house maid tetap mendominasi jumlah penempatan, meskipun mengalami penurunan cukup signifikan pada tahun 2025 setelah mencapai puncak pada tahun 2024. Jabatan caregiver relatif stabil dengan fluktuasi kecil, mencerminkan permintaan yang konsisten. Sementara itu, *plantation worker* menunjukkan tren peningkatan pada tahun 2025 setelah sempat menurun pada tahun sebelumnya. Sebaliknya, jabatan worker mengalami penurunan bertahap hingga tahun 2025. Adapun domestic worker meskipun jumlahnya paling kecil, menunjukkan peningkatan paling tajam, menandakan adanya pergeseran dan diversifikasi jenis pekerjaan PMI.⁵

Pola penempatan PMI yang terkonsentrasi pada negara dan jenis pekerjaan tertentu, sebagaimana ditunjukkan dalam data negara tujuan dan jabatan penempatan, tidak hanya berdampak pada aspek ketenagakerjaan, tetapi juga berimplikasi langsung pada aspek hukum dan administrasi perpajakan. Konsentrasi PMI pada sektor-sektor seperti *house maid*, *caregiver*, dan *domestic worker* (yang sebagian besar berada dalam kategori pekerjaan informal) menempatkan PMI pada posisi yang rentan dalam memenuhi kewajiban administratif lintas negara.⁶

Kondisi ini menjadi semakin kompleks ketika PMI berpindah status domisili fiskal dari Subjek Pajak Dalam Negeri ke Subjek Pajak Luar Negeri, karena karakteristik pekerjaan dan negara tujuan sering kali tidak mendukung ketersediaan dokumen perpajakan yang dipersyaratkan. Dengan demikian, dinamika penempatan PMI sebagaimana tergambar dalam

⁵ *Ibid.*, p. 8.

⁶ *Ibid.*, p. 9.

data empiris tersebut menjadi konteks penting untuk memahami munculnya persoalan ketidakpastian hukum dan potensi pajak berganda yang dihadapi PMI dalam sistem perpajakan Indonesia.⁷

Pada tataran lebih spesifik, persoalan muncul ketika PMI memasuki sistem perpajakan Indonesia. Sebelum bekerja di luar negeri, banyak PMI pernah bekerja di sektor formal sehingga memiliki NPWP dan berkewajiban melaporkan SPT Tahunan sebagai Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN) berdasarkan ketentuan UU PPh dan UU KUP.⁸ Ketika mereka bekerja dan tinggal di luar negeri, status tersebut berubah menjadi Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN). Namun, perubahan status ini tidak berlangsung sederhana. PER-02/PJ/2009 memberikan pengecualian pajak bagi PMI yang telah dipotong pajak di negara tujuan, tetapi regulasi terbaru, yaitu PMK-18/PMK.03/2021, justru mewajibkan pelaporan penghasilan global serta pemenuhan berbagai syarat administratif untuk penetapan SPLN.⁹

Perubahan lanskap regulasi tersebut tidak dapat dilepaskan dari pemberlakuan *Omnibus law* melalui Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja yang kemudian diperbarui dengan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023. *Omnibus law* membawa perubahan signifikan terhadap berbagai rezim hukum, termasuk ketenagakerjaan dan perpajakan, dengan tujuan menciptakan kemudahan berusaha dan meningkatkan daya saing nasional.¹⁰ Dalam klaster perpajakan, perubahan norma terkait subjek pajak dan perluasan prinsip territorial memberikan implikasi terhadap penentuan status pajak Warga Negara.¹¹

Secara normatif, *Omnibus law* memperkenalkan pendekatan yang lebih menekankan pada aspek keberadaan fisik dan pusat kepentingan ekonomi dalam menentukan status subjek pajak. Perubahan ini berpotensi menggeser interpretasi mengenai kriteria SPDN dan SPLN yang sebelumnya lebih sederhana, sehingga menimbulkan konsekuensi yuridis bagi PMI yang bekerja dalam jangka waktu tertentu di luar negeri. Dampak tersebut tidak hanya berkaitan dengan kewajiban pelaporan dan pembayaran pajak, tetapi juga dengan kepastian hukum atas status perpajakan mereka.¹²

⁷ *Ibid.*, p. 9.

⁸ Jaja Zakaria, 2018, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda: Serta Penerapannya di Indonesia*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, p. 62.

⁹ Suryani Suyanto & Associates, 2021, "Kebijakan Perpajakan, Relaksasi PPh Dividen Jadi Pemanis", SSAS, March 9.

¹⁰ Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.

¹¹ Septriadi Darussalam dan Dhora K., 2020, *Konsep dan Aplikasi Pajak Penghasilan Internasional*, Jakarta: DDTC.

¹² Gunadi, 2019, *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat, p. 24.

Ketidaksinkronan antara berbagai aturan pelaksana sebelum dan sesudah pemberlakuan Omnibus law menyebabkan ketidakpastian hukum, terutama bagi PMI di sektor informal yang sering mengalami kesulitan dalam memperoleh bukti tempat tinggal permanen, bukti keterikatan ekonomi, maupun dokumen pemotongan pajak dari negara penempatan. Kondisi ini membuka peluang terjadinya pajak berganda, meskipun Indonesia telah memiliki berbagai Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Sebagaimana dijelaskan Zakaria, perlindungan melalui P3B sangat bergantung pada kemampuan wajib pajak untuk memenuhi seluruh persyaratan administratif yang ditentukan.¹³

Kajian mengenai *Omnibus Law* selama ini lebih banyak menyoroti aspek ketenagakerjaan dan perlindungan buruh. Penelitian Aswindo, Munarni, dan Abdul Rivai Ras menunjukkan bahwa deregulasi perizinan bagi Perusahaan Penempatan Pekerja Migran Indonesia (P3MI) berpotensi meningkatkan kerentanan PMI akibat lemahnya pengawasan.¹⁴ Putriani menemukan adanya pelemahan perlindungan hak pekerja melalui fleksibilitas hubungan kerja dan perubahan ketentuan pesangon,¹⁵ sementara Nur Ma'rifah dan Umu Habibah menilai orientasi deregulasi cenderung berpihak pada kepentingan investasi dan pengusaha.¹⁶ Selain itu, penelitian oleh Hakim mengkritisi kecenderungan kebijakan yang lebih menguntungkan korporasi dibandingkan pekerja. Namun, seluruh penelitian tersebut berfokus pada dimensi hubungan industrial dan perlindungan tenaga kerja, tanpa mengaitkannya dengan status perpajakan PMI yang bekerja di luar negeri.¹⁷

Dalam konteks mobilitas dan subjek hukum lintas negara, Annisa menyoroti peningkatan tenaga kerja asing di Indonesia sebagai konsekuensi kemudahan perizinan, tetapi tidak membahas PMI sebagai subjek pajak luar negeri.¹⁸ Dengan demikian, meskipun terdapat kajian mengenai subjek pajak dan tenaga kerja lintas yurisdiksi, analisis tersebut masih terpisah dari pembahasan mengenai reformasi regulasi dan implikasinya terhadap status perpajakan warga negara Indonesia yang bekerja di luar negeri.

¹³ Jaja Zakaria, 2018, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda: Serta Penerapannya di Indonesia*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, p. 73.

¹⁴ Munarni Aswindo dan Abdul Rivai Ras, 2020, "Omnibus Law Cipta Kerja dan Prospek Ketahanan Pekerja Migran Indonesia", *Jurnal Hukum dan Pembangunan*, p. 51.

¹⁵ Putriani dkk., 2025, "Implikasi Yuridis Omnibus Law terhadap Perlindungan Hak Pekerja", *Jurnal Konstitusi dan Regulasi*, p. 44.

¹⁶ Nur Ma'rifah dan Umu Habibah, 2025, "Implikasi Hukum Omnibus Law terhadap Ketenagakerjaan di Indonesia", *Jurnal Ilmu Hukum*, p. 564.

¹⁷ Hakim, 2021, "Kebijakan Omnibus Law dalam Perspektif Kebijakan Buruh", *Jurnal Legislasi Indonesia*, p. 244.

¹⁸ Annisa, 2025, "Dampak Kebijakan Omnibus Law terhadap Peningkatan Tenaga Kerja Asing di Indonesia", *Jurnal Ilmu Hukum dan Ketenagakerjaan*, p. 4.

Pada sisi lain, penelitian Muhammad Junaidi dan Khikmah¹⁹, Herman Bakir dan Debby Syahputra²⁰, Ayuningtyas dan Yuniza²¹, lebih menitikberatkan pada perlindungan hukum, tata kelola penempatan, remitansi, dan implementasi regulasi perlindungan PMI. Meskipun memberikan kontribusi penting dalam perspektif perlindungan dan kebijakan publik, penelitian-penelitian tersebut belum mengintegrasikan analisis hukum pajak internasional, khususnya terkait prinsip domisili, asas sumber, dan potensi pajak berganda. Oleh karena itu, masih terdapat gap penelitian yang secara komprehensif mengaitkan pemberlakuan Omnibus law dengan perubahan status PMI sebagai subjek pajak luar negeri dalam kerangka hukum pajak nasional dan lintas negara.

Dari tinjauan literatur tersebut, terlihat sejumlah gap penting. Belum ada penelitian yuridis yang secara komprehensif membahas dampak *Omnibus law* terhadap penetapan SPLN bagi PMI. Minim pula penelitian empiris yang menggali pengalaman PMI, khususnya pekerja sektor informal, dalam menyesuaikan status perpajakan pasca-reformasi regulasi. Selain itu, risiko pajak berganda yang dialami PMI dalam konteks perubahan kebijakan belum dibahas secara mendalam meskipun Indonesia memiliki P3B. Aspek keadilan pajak bagi PMI berpendapatan rendah juga belum mendapat perhatian memadai dalam literatur hukum perpajakan. gap ini menunjukkan perlunya penelitian hukum yang tidak hanya menelaah norma sebelum dan sesudah *Omnibus law*, tetapi juga mengkaji dampak praktisnya terhadap situasi nyata PMI.

Penelitian ini bertujuan menganalisis dampak pemberlakuan Omnibus law terhadap perubahan kriteria dan mekanisme penetapan PMI sebagai Subjek Pajak Luar Negeri, mengevaluasi implikasi yuridisnya terhadap kepastian hukum dan potensi pajak berganda, serta merumuskan rekomendasi kebijakan untuk menjamin perlindungan hukum dan keadilan fiskal bagi PMI. Secara teoritis, penelitian ini memperkaya kajian hukum perpajakan internasional dan hukum ketenagakerjaan dalam konteks reformasi regulasi melalui Omnibus law. Secara praktis, hasil penelitian diharapkan menjadi rujukan bagi DJP, BP2MI dan pembuat kebijakan untuk menyelaraskan kebijakan perpajakan dengan perlindungan hak-hak PMI.

¹⁹ Muhammad Junaidi dan Khikmah, 2024, "Perlindungan Hukum dan Penempatan Pekerja Migran Indonesia di Luar Negeri", *Jurnal Hukum dan Masyarakat*.

²⁰ Herman Bakir dan Debby Syahputra, 2023, "Legal Protection of the Rights of Indonesian Migrant Workers", *Jurnal Hukum Internasional*.

²¹ Ayuningtyas dan M. E. Yuniza, 2022, "Government Intervention in Indonesian Migrant Workers' Remittances", *Jurnal Kebijakan Publik dan Ekonomi*.

B. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif yang berfokus pada kajian terhadap norma hukum positif dengan mengandalkan data sekunder sebagai sumber utama. Pendekatan yang digunakan meliputi pendekatan perundang-undangan untuk menelaah regulasi yang relevan, pendekatan konseptual untuk menganalisis konsep-konsep hukum yang berkaitan dengan objek penelitian, pendekatan perbandingan untuk mengkaji persamaan dan perbedaan konstruksi hukum, serta pendekatan sejarah untuk menelusuri perkembangan norma dari waktu ke waktu. Data penelitian terdiri atas bahan hukum primer, sekunder, dan tersier yang diperoleh melalui studi kepustakaan dan penelaahan dokumen. Analisis data dilakukan secara kualitatif dengan metode induktif, yaitu melalui penafsiran dan penalaran hukum terhadap data non-numerik guna menarik kesimpulan dari hal-hal yang bersifat khusus menuju rumusan yang lebih umum.

C. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

1. Peraturan Perpajakan terhadap PMI sebagai Subyek Pajak Luar Negeri

Kewajiban membayar pajak diatur dalam Pasal 23A UUD 1945 yang berbunyi “Pajak dan Pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.” Sesuai dengan draft kesimpulan pertama. Ini berarti kewajiban membayar pajak diatur secara hukum dan negara memiliki hak untuk memaksa warga negara yang enggan membayar pajak. Dalam rangka untuk mengatur kewajiban membayar pajak, negara menyusun Undang-undang perpajakan.

Warga negara dianggap sebagai subyek pajak yang memiliki kewajiban membayar pajak, sehingga negara membuat Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (disebut “UU KUP”). Dalam UU KUP, telah dijelaskan mengenai pengertian, hak dan kewajiban subyek pajak. Untuk memberikan kejelasan atas isi UU KUP, maka perlu peraturan pelaksana yang dapat berupa Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak.

Pada tanggal 5 Oktober 2020, DPR telah mengesahkan UU Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, atau dikenal dengan istilah *Omnibus Law*, yang diundangkan pada tanggal 2 November 2020. Dengan adanya Omnibus Law maka perlu untuk meneliti dampak implementasi pajak terhadap kewajiban membayar pajak bagi warga negara sebagai subyek pajak.

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis secara komprehensif pengaturan dan implementasi penetapan status Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) bagi Pekerja Migran Indonesia (PMI) dengan menitikberatkan pada perbandingan antara ketentuan PER-02/PJ/2009 dan PMK 18/PMK.03/2021. Kedua regulasi tersebut merepresentasikan dua rezim pengaturan yang berbeda dalam memperlakukan kewajiban perpajakan PMI, khususnya terkait kriteria residensi pajak dan konsekuensi administratif yang harus dipenuhi oleh wajib pajak orang pribadi yang bekerja di luar negeri. Perubahan kebijakan dari PER-02/PJ/2009 menuju PMK 18/PMK.03/2021 menunjukkan adanya pergeseran pendekatan pemerintah dalam menata kewajiban pajak WNI di luar negeri, yang pada praktiknya menimbulkan berbagai implikasi hukum dan administratif bagi PMI.

Analisis dalam penelitian ini dilakukan melalui pendekatan yuridis normatif dengan menelaah peraturan perundang-undangan, asas-asas hukum perpajakan, serta teori-teori yang relevan, khususnya teori residensi fiskal, kepastian hukum, dan keadilan pajak. Pendekatan normatif tersebut kemudian diperkaya dengan data empiris berupa temuan faktual mengenai hambatan administratif, sosial, dan tingkat literasi perpajakan yang dihadapi oleh PMI dalam proses penetapan status SPLN. Pengayaan data empiris ini penting untuk menggambarkan kesenjangan antara norma hukum yang tertulis (*das sollen*) dan praktik pelaksanaannya di lapangan (*das sein*), terutama bagi PMI sektor informal yang memiliki keterbatasan akses informasi dan dokumen pendukung.

Penempatan *Omnibus law* sebagai kerangka reformasi regulasi yang melatarbelakangi lahirnya PMK 18/PMK.03/2021. Dengan demikian, fokus penelitian tidak hanya pada perbandingan norma, tetapi pada analisis dampak kebijakan pasca *Omnibus law* terhadap status hukum PMI sebagai Subjek Pajak Luar Negeri, khususnya dari aspek kepastian hukum, keadilan pajak, dan perlindungan hukum.

Fokus utama pembahasan diarahkan pada aspek kepastian hukum, keadilan pajak, serta risiko terjadinya pajak berganda yang berpotensi dialami PMI akibat ketidaksesuaian antara pengaturan normatif dan praktik administrasi perpajakan. Ketentuan PMK 18/PMK.03/2021 yang mensyaratkan pembuktian residensi dan pelaporan penghasilan global, apabila tidak diimbangi dengan mekanisme administratif yang sederhana dan adaptif terhadap kondisi PMI, berpotensi menimbulkan beban kepatuhan yang berlebihan. Oleh karena itu, penelitian ini tidak hanya memotret problematika regulasi, tetapi juga mengevaluasi sejauh mana kebijakan penetapan SPLN telah mencerminkan prinsip keadilan dan memberikan perlindungan hukum yang memadai bagi Pekerja Migran Indonesia.

Pemberlakuan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja yang kemudian ditegaskan kembali melalui Undang-Undang Nomor 6 Tahun 2023 telah membawa perubahan struktural terhadap berbagai rezim hukum, termasuk hukum perpajakan. Dalam klaster perpajakan, perubahan tersebut secara langsung memengaruhi pengaturan subjek pajak, khususnya status Pekerja Migran Indonesia (PMI) sebagai Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN). Reformulasi ini tidak hanya berdimensi normatif, tetapi juga berdampak pada praktik administrasi perpajakan dan perlindungan hukum PMI, yang secara kuantitatif jumlahnya terus meningkat sebagaimana tercermin dalam data resmi penempatan PMI tahun 2025.²²

a. Pendekatan Keberadaan Fisik pada Rezim Sebelum *Omnibus Law*

Sebelum berlakunya *Omnibus Law*, penentuan status SPLN bagi PMI pada dasarnya menggunakan pendekatan administratif yang sederhana dan berbasis pada keberadaan fisik. Hal ini tercermin dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-02/PJ/2009, yang menegaskan bahwa warga negara Indonesia yang bekerja dan bertempat tinggal di luar negeri lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan diperlakukan sebagai SPLN. Konsekuensinya, penghasilan yang telah dikenai pajak di negara penempatan tidak lagi dikenai Pajak Penghasilan di Indonesia.

Pendekatan tersebut memiliki beberapa karakteristik utama, yaitu:

- 1) Penekanan pada aspek kuantitatif berupa durasi keberadaan fisik;
- 2) Minimnya persyaratan pembuktian administratif;
- 3) Adanya kepastian hukum yang relatif tinggi bagi wajib pajak orang pribadi, termasuk PMI.

Dalam konteks administrasi Pajak Penghasilan Orang Pribadi, pendekatan ini sejalan dengan prinsip kemudahan pemenuhan kewajiban pajak dan efisiensi administrasi sebagaimana dikemukakan oleh Fitriandi, Primandita, dan Liyana.²³ Bagi PMI sektor informal, model ini memberikan perlindungan administratif karena tidak mensyaratkan dokumen formal yang sulit diperoleh di negara penempatan.

b. Pendekatan Residensi Fiskal pada Rezim Pasca *Omnibus Law*

Pasca perubahan Undang-Undang Pajak Penghasilan melalui klaster perpajakan *Omnibus Law*, paradigma penentuan subjek pajak mengalami pergeseran mendasar. Pendekatan keberadaan fisik tidak lagi menjadi satu-satunya tolok ukur, melainkan diperluas

²² BP2MI, 2025, *Data Penempatan dan Pelindungan Pekerja Migran Indonesia Tahun 2025*, Available on website: <http://www.bp2mi.go.id/>, Accessed on February 18th, 2026.

²³ Primandita Fitriandi dan Nur Farida Liyana, 2019, *Praktikum Pajak Penghasilan (Orang Pribadi)*, Yogyakarta: Penerbit Andi.

dengan konsep residensi fiskal yang komprehensif. Implementasi teknisnya diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021.²⁴

PMK tersebut mensyaratkan pembuktian berbagai indikator residensi, antara lain:

- 1) Keberadaan tempat tinggal permanen (*permanent home*);
- 2) Pusat kegiatan utama atau *center of vital interests*;
- 3) Kebiasaan bertempat tinggal (*habitual abode*);
- 4) Keterikatan sosial dan ekonomi;
- 5) Status sebagai subjek pajak di negara lain yang dibuktikan secara formal.²⁵

Pendekatan ini secara teoritis sejalan dengan praktik internasional dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B), khususnya melalui mekanisme *tie-breaker rules* sebagaimana diatur dalam Model OECD.²⁶ Konsep *center of vital interests* menegaskan bahwa residensi pajak ditentukan oleh keterikatan ekonomi dan sosial yang paling dominan, bukan semata-mata oleh lamanya keberadaan fisik di suatu negara.²⁷

c. Dampak Implementatif bagi PMI

Meskipun secara normatif mencerminkan harmonisasi dengan standar internasional, namun penerapan PMK 18/PMK.03/2021 menimbulkan persoalan implementatif yang signifikan bagi PMI. Berdasarkan karakteristik penempatan PMI tahun 2025, sebagian besar PMI bekerja pada sektor informal dengan hubungan kerja yang tidak terdokumentasi secara formal.

Kondisi tersebut menimbulkan berbagai kendala, antara lain:

- 1) Ketiadaan kontrak kerja formal;
- 2) Tidak adanya bukti domisili permanen di negara penempatan;
- 3) Ketiadaan dokumen resmi pemotongan pajak;
- 4) Kesulitan memperoleh sertifikat residensi dari otoritas pajak negara tujuan.

Akibatnya, meskipun secara faktual PMI telah bekerja dan tinggal di luar negeri lebih dari 183 hari, secara administratif mereka tetap dikualifikasikan sebagai Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN). Situasi ini berpotensi menimbulkan pajak berganda serta menurunkan tingkat

²⁴ Peraturan Menteri Keuangan Nomor 18/PMK.03/2021 Tahun 2021 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja di Bidang Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, serta Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

²⁵ Jaja Zakaria, 2018, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda: Serta Penerapannya di Indonesia*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, p. 82.

²⁶ Heriantonius Silalahi dan Steven Han, 2025, "Dual Residency and the OECD Model Tax Convention: A Normative Analysis of Tie-Breaker Rules in the Indonesian Legal Context", *Sinergi International Journal of Law*, Vol. 3 No. 4, p. 283.

²⁷ Direktorat Jenderal Pajak, 2026, "Tie-breaker Rules, Solusi Hindari Pajak Berganda dan Tantangannya", Available on website: <https://pajak.go.id/en/node/113250>, Accessed on January 28th, 2026.

kepatuhan sukarela wajib pajak, sebagaimana dijelaskan dalam teori kepatuhan pajak berbasis *Theory of Planned Behavior*.

d. Analisis Perspektif Kepastian Hukum dan Tata Kelola

Dari perspektif kepastian hukum, perubahan regulasi ini menimbulkan persoalan normatif. Kepastian hukum menuntut adanya norma yang jelas, tidak multitafsir, dan dapat diterapkan secara konsisten. Namun, pergeseran dari pengaturan sederhana PER-02/PJ/2009 menuju pengaturan kompleks dalam PMK 18/PMK.03/2021 justru memperluas ruang interpretasi dan meningkatkan beban pembuktian di pihak wajib pajak.

Dalam kerangka asas-asas umum pemerintahan yang baik (AUPB), kondisi tersebut berpotensi bertentangan dengan asas kepastian hukum, asas kecermatan, dan asas pelayanan yang baik. Dari sudut pandang sosiologi hukum, ketegangan antara norma hukum dan realitas sosial PMI mencerminkan konflik regulasi yang dapat melemahkan efektivitas hukum itu sendiri.

Selain itu, kompleksitas administrasi juga berpotensi meningkatkan compliance cost dan memengaruhi relasi antara otoritas pajak dan wajib pajak. Dalam perspektif interaksi sosial perpajakan, pendekatan yang terlalu menitikberatkan pada kontrol formal tanpa mempertimbangkan kondisi sosial wajib pajak dapat menurunkan tingkat kepercayaan dan kepatuhan.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa setelah berlakunya *Omnibus Law*, pengaturan perpajakan terhadap PMI sebagai SPLN mengalami pergeseran paradigma yang fundamental, yaitu:

- 1) Dari pendekatan administratif berbasis keberadaan fisik, menuju pendekatan residensi fiskal berbasis keterikatan ekonomi dan sosial;
- 2) Dari sistem yang sederhana dan mudah diterapkan, menuju sistem yang lebih selaras dengan praktik internasional, namun kompleks secara implementatif.

Secara normatif, perubahan ini mencerminkan upaya modernisasi dan harmonisasi hukum pajak Indonesia dengan rezim pajak global. Namun, secara empiris, penerapannya masih menyisakan tantangan serius bagi PMI, khususnya dalam aspek kepastian hukum, keadilan administratif dan kemudahan pemenuhan kewajiban perpajakan.

2. Hambatan yang Dialami PMI dan Upaya Pemerintah dalam Mencegah *Double Taxation*

a. Hambatan yang Dialami Pekerja Migran Indonesia

Hambatan yang dialami Pekerja Migran Indonesia (PMI) dalam penetapan status Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) serta pemenuhan kewajiban perpajakan tidak bersifat tunggal, melainkan saling berkaitan dan dapat diklasifikasikan ke dalam tiga aspek utama, yaitu administratif, literasi perpajakan, dan risiko pajak berganda. Berikut beberapa hambatannya:

1) Hambatan administratif

Hambatan administratif merupakan kendala paling dominan yang dihadapi PMI, khususnya pasca berlakunya PMK 18/PMK.03/2021 yang mensyaratkan pembuktian residensi fiskal secara komprehensif. PMI sering kali tidak mampu memenuhi persyaratan berupa bukti tempat tinggal permanen, kontrak kerja formal, maupun dokumen pemotongan pajak yang diakui otoritas pajak. Kondisi ini terutama dialami oleh PMI sektor informal yang bekerja sebagai pekerja rumah tangga, caregiver, dan sektor jasa personal lainnya. Data penempatan PMI tahun 2025 menunjukkan bahwa mayoritas PMI masih berada pada sektor dengan perlindungan administratif yang terbatas, sehingga kesenjangan antara norma hukum dan realitas sosial menjadi semakin nyata. Dalam perspektif sosiologi hukum, situasi tersebut mencerminkan konflik antara pengaturan normatif dan kondisi empiris masyarakat sasaran, yang berpotensi melemahkan efektivitas hukum apabila tidak diimbangi dengan kebijakan afirmatif.

2) Rendahnya literasi perpajakan

Sebagian besar PMI belum memiliki pemahaman memadai mengenai perbedaan status Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN) dan SPLN, kewajiban pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan, serta mekanisme kredit pajak luar negeri. Rendahnya literasi ini berdampak langsung pada ketidakmampuan PMI untuk menggunakan hak-hak perpajakannya secara optimal. Kondisi tersebut sejalan dengan *Theory of Planned Behavior* yang menegaskan bahwa tingkat kepatuhan wajib pajak dipengaruhi oleh *perceived behavioral control*, yaitu persepsi individu terhadap kemampuan dirinya dalam memenuhi kewajiban administratif. Dalam konteks PMI, keterbatasan informasi dan akses edukasi perpajakan menyebabkan persepsi ketidakmampuan tersebut semakin kuat, sehingga menurunkan kepatuhan sukarela.

3) Risiko pajak berganda (*double taxation*).

Risiko pajak berganda muncul ketika PMI tetap dikualifikasikan sebagai SPDN oleh otoritas pajak Indonesia, sementara penghasilannya telah dikenai pajak di negara penempatan. Ketidakmampuan PMI untuk menetapkan status SPLN atau mengkreditkan pajak luar negeri menyebabkan penghasilan yang sama dikenai pajak dua kali. Secara substantif, kondisi ini bertentangan dengan prinsip keadilan pajak dan *ability to pay*, mengingat PMI pada umumnya

merupakan kelompok berpenghasilan menengah ke bawah. Dari sudut pandang negara hukum, praktik yang berpotensi menimbulkan pemajakan ganda tanpa mekanisme perlindungan yang efektif juga berimplikasi pada tergerusnya kepastian hukum dan rasa keadilan bagi warga negara.

b. Upaya Pemerintah dalam Mencegah *Double Taxation*

Secara normatif, pemerintah Indonesia telah menyediakan sejumlah instrumen hukum dan kebijakan untuk mencegah terjadinya pajak berganda bagi PMI. Instrumen tersebut mencerminkan upaya harmonisasi hukum pajak nasional dengan rezim pajak internasional, meskipun efektivitas implementasinya masih menghadapi tantangan, diantaranya:

1) Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B)

P3B merupakan instrumen utama dalam pembagian hak pemajakan antara negara domisili dan negara sumber, termasuk pengaturan mekanisme kredit pajak dan *tie-breaker rules* dalam hal terjadi *dual residency*. Dalam teori dan praktik pajak internasional, *tie-breaker rules* berfungsi menentukan residensi pajak berdasarkan *center of vital interests*. Namun demikian, efektivitas P3B sangat bergantung pada kemampuan wajib pajak untuk memenuhi persyaratan administratif, seperti sertifikat residensi dan bukti pemajakan di negara mitra. Bagi PMI sektor informal, persyaratan ini sering kali sulit dipenuhi, sehingga manfaat P3B tidak sepenuhnya dapat diakses.

2) Mekanisme kredit pajak luar negeri

Undang-Undang Pajak Penghasilan telah menyediakan mekanisme kredit pajak luar negeri untuk menghindari pemajakan ganda. Secara konseptual, mekanisme ini mencerminkan asas keadilan dan proporsionalitas dalam pemungutan pajak. Namun, dalam praktiknya, PMI sering kali tidak memiliki bukti pemotongan pajak yang diakui secara formal, sehingga hak atas kredit pajak tidak dapat direalisasikan.

3) Reformasi administrasi dan digitalisasi perpajakan

Pemerintah juga melakukan reformasi administrasi melalui digitalisasi layanan perpajakan, integrasi Nomor Induk Kependudukan (NIK) sebagai NPWP, serta penguatan sistem administrasi berbasis teknologi informasi. Dari perspektif Teori Administrasi Pajak, modernisasi ini bertujuan meningkatkan efisiensi, transparansi, dan akuntabilitas. Namun, hasil penelitian Lestari & Selfiani menunjukkan bahwa reformasi tersebut belum sepenuhnya inklusif bagi PMI yang berada di luar negeri, terutama yang memiliki keterbatasan akses digital dan literasi administrasi.

4) Peran lembaga pendamping PMI

Lembaga pendamping seperti BP2MI memiliki peran strategis dalam memberikan edukasi dan pendampingan pra-keberangkatan, termasuk edukasi perpajakan dasar. Sinergi antara Direktorat Jenderal Pajak dan BP2MI menjadi krusial untuk menekan risiko pajak berganda melalui peningkatan literasi perpajakan dan asistensi administratif. Dalam perspektif *good governance*, kolaborasi lintas instansi merupakan prasyarat penting untuk mewujudkan pelayanan publik yang efektif dan berkeadilan.

Berdasarkan uraian tersebut, dapat ditegaskan bahwa perubahan regulasi perpajakan pasca *Omnibus Law* telah mengubah secara signifikan mekanisme penentuan status PMI sebagai SPLN. Hambatan administratif dan rendahnya literasi perpajakan menjadi faktor utama yang meningkatkan risiko pajak berganda, terutama bagi PMI sektor informal.

Meskipun pemerintah telah menyediakan instrumen normatif untuk mencegah double taxation melalui P3B, kredit pajak luar negeri, serta reformasi administrasi, implementasinya belum sepenuhnya efektif dan inklusif. Oleh karena itu, untuk menjamin kepastian hukum dan keadilan pajak, diperlukan penyederhanaan prosedur penetapan SPLN bagi PMI, penguatan edukasi perpajakan pra-keberangkatan, serta integrasi data lintas instansi. Langkah-langkah tersebut penting agar reformasi perpajakan pasca *Omnibus Law* tidak hanya selaras secara normatif, tetapi juga adil dan aplikatif bagi Pekerja Migran Indonesia.

D. KESIMPULAN

Dalam Pasal 23A UUD 1945, negara memiliki wewenang yang bersifat memaksa untuk melakukan pemungutan pajak. Namun pemungutan pajak ini, harus diatur dalam undang-undang perpajakan, salah satunya adalah UU KUP yang mengatur mengenai pengertian, hak dan kewajiban subyek pajak. Untuk memberikan kejelasan dalam rangka pelaksanaan UU KUP, maka negara membuat Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak. Sebelum berlakunya *Omnibus Law*, penetapan status Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) bagi Pekerja Migran Indonesia (PMI) didasarkan pada kriteria keberadaan fisik lebih dari 183 hari di luar negeri yang bersifat sederhana dan memberikan kepastian hukum. Setelah berlakunya *Omnibus Law* dan diterbitkannya PMK 18/PMK.03/2021, penentuan status SPLN tidak lagi hanya berbasis durasi tinggal, melainkan menggunakan pendekatan residensi fiskal yang mempertimbangkan keterikatan ekonomi, sosial dan pusat kegiatan utama. Perubahan ini secara normatif bertujuan menyesuaikan hukum pajak nasional dengan praktik internasional, namun secara implementatif

meningkatkan kompleksitas administratif dan mengurangi kepastian hukum bagi PMI, khususnya yang bekerja di sektor informal.

PMI menghadapi hambatan administratif berupa keterbatasan dokumen pendukung, rendahnya literasi perpajakan, dan juga akses yang terbatas terhadap layanan administrasi pajak lintas negara, yang berimplikasi pada tingginya risiko pajak berganda. Pemerintah telah berupaya agar PMI tidak dikenakan *double taxation* yaitu melalui Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan negara tujuan dan melakukan digitalisasi administrasi perpajakan melalui BP2MI agar dapat menyampaikan laporan berkala kepada kantor pajak. Namun implementasi instrumen tersebut belum sepenuhnya efektif bagi PMI sektor informal dikarenakan rendahnya literasi perpajakan mereka sehingga masih berpotensi menimbulkan ketidakadilan pajak.

E. SARAN

Pemerintah perlu membuat peraturan yang memberikan kemudahan kepada PMI dalam menyelesaikan administrasi perpajakan sebelum PMI meninggalkan Indonesia, terutama dengan mengurangi persyaratan administratif yang sulit dipenuhi oleh PMI sektor informal. Selain itu, diperlukan mekanisme penetapan SPLN yang lebih berbasis data faktual, seperti data keimigrasian dan data penempatan PMI, agar beban pembuktian tidak sepenuhnya dibebankan kepada wajib pajak.

Pemerintah melalui Direktorat Jenderal Pajak disarankan untuk menyusun pedoman teknis khusus terkait perlakuan pajak bagi PMI, termasuk panduan praktis pengajuan SPLN dan kredit pajak luar negeri. Penguatan sistem digital juga perlu diiringi dengan layanan pendampingan yang mudah diakses oleh PMI di luar negeri. Badan Kebijakan Fiskal (BKF) sebagai pembuat kebijakan fiskal perlu mengevaluasi kembali penerapan pendekatan residensi fiskal dalam konteks PMI agar tidak hanya berorientasi pada kepatuhan fiskal, tetapi juga memperhatikan prinsip keadilan sosial dan perlindungan kelompok rentan. BP2MI perlu mengintegrasikan edukasi perpajakan dalam program pembekalan pra-keberangkatan PMI. Edukasi tersebut mencakup pemahaman status subjek pajak, risiko pajak berganda, serta hak dan kewajiban perpajakan PMI selama bekerja di luar negeri. Direktorat Jenderal Pajak dan BP2MI harus dapat melakukan pertukaran data, agar sistem *check and balance* dapat dilakukan untuk mencegah risiko pengenaan sanksi perpajakan kepada PMI.

DAFTAR PUSTAKA

- Annisa. "Dampak Kebijakan Omnibus Law terhadap Peningkatan Tenaga Kerja Asing di Indonesia". *Jurnal Ilmu Hukum dan Ketenagakerjaan*. 2025.
- Aswindo, Munarni dan Abdul Rivai Ras. "Omnibus Law Cipta Kerja dan Prospek Ketahanan Pekerja Migran Indonesia". *Jurnal Hukum dan Pembangunan*. 2020.
- Ayuningtyas dan M. E. Yuniza. "Government Intervention in Indonesian Migrant Workers' Remittances". *Jurnal Kebijakan Publik dan Ekonomi*. 2022.
- Badan Pelindungan Pekerja Migran Indonesia. *Data Penempatan dan Pelindungan Pekerja Migran Indonesia Tahun 2025*. Jakarta: Pusat Data dan Informasi Badan Pelindungan Pekerja Migran Indonesia. 2025.
- Bakir, Herman dan Debby Syahputra. "Legal Protection of the Rights of Indonesian Migrant Workers". *Jurnal Hukum Internasional*. 2023.
- Darussalam, Septriadi dan Dhora K. *Konsep dan Aplikasi Pajak Penghasilan Internasional*. Jakarta: DDTC. 2020.
- Direktorat Jenderal Pajak. "Tie-breaker Rules, Solusi Hindari Pajak Berganda dan Tantangannya". Available on website: <https://pajak.go.id/en/node/113250>. Accessed on January 28th, 2026.
- Fitriandi, Primandita dan Nur Farida Liyana. *Praktikum Pajak Penghasilan (Orang Pribadi)*. Yogyakarta: Penerbit Andi. 2019.
- Gunadi. *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat. 2019.
- Hakim. "Kebijakan Omnibus Law dalam Perspektif Kebijakan Buruh". *Jurnal Legislasi Indonesia*. 2021.
- Junaidi, Muhammad dan Khikmah. "Perlindungan Hukum dan Penempatan Pekerja Migran Indonesia di Luar Negeri". *Jurnal Hukum dan Masyarakat*. 2024.
- Ma'rifah, Nur dan Umu Habibah. "Implikasi Hukum Omnibus Law terhadap Ketenagakerjaan di Indonesia". *Jurnal Ilmu Hukum*. 2025.

- Putriani dkk. "Implikasi Yuridis Omnibus Law terhadap Perlindungan Hak Pekerja". *Jurnal Konstitusi dan Regulasi*. 2025.
- Silalahi, Heriantonius dan Steven Han. "Dual Residency and the OECD Model Tax Convention: A Normative Analysis of Tie-Breaker Rules in the Indonesian Legal Context". *Sinergi International Journal of Law*. Vol. 3 No. 4. 2025.
- Suryani Suyanto & Associates. "Kebijakan Perpajakan, Relaksasi PPh Dividen Jadi Pemanis". SSAS. March 9. 2021.
- Zakaria, Jaja. *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda: Serta Penerapannya di Indonesia*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada. 2018.