

## BAB 2

### TINJAUAN PUSTAKA DAN KERANGKA PEMIKIRAN

#### 2.1 TINJAUAN PUSTAKA

Beberapa penelitian tentang *e-commerce* telah dilakukan oleh mahasiswa Ilmu Administrasi Perpajakan FISIP Universitas Indonesia. Salah satu penelitian yang berhubungan dengan Pajak Penghasilan adalah penelitian dengan judul: *"Analisis Penentuan BUT sebagai Dasar Pemajakan atas E-commerce"* yang diteliti oleh Rena Fitria.

Penulis juga menjadikan tesis yang ditulis oleh Riston Ginting yang berjudul: *"Pajak Penghasilan atas Transaksi E-commerce: Suatu Tinjauan tentang Karakterisasi Penghasilan dan Pemajakan"* sebagai tinjauan pustaka penulis. Tesis ini mendalami dan menganalisis bagaimana karakterisasi penghasilan dan pemajakan penghasilan atas transaksi *e-commerce* tersebut.

Untuk memahami lebih jauh mengenai penelitian yang akan dibuat penulis, ada baiknya untuk menelaah penelitian yang terkait mengenai *e-commerce* yang terdapat dalam matriks dibawah ini

Keterangan	Skripsi	Tesis	Skripsi
Peneliti	RENA FITRIA Fakultas Ilmu Sosial dan Politik Universitas Indonesia NPM : 6504002338	RISKON GINTING Fakultas Ilmu Sosial dan Politik Universitas Indonesia NPM : 6901330323	LUKI MARTIANAWATI Fakultas Ilmu Sosial dan Politik Universitas Indonesia NPM : 0806377690
Judul	ANALISIS PENENTUAN BUT SEBAGAI DASAR PEMAJAKAN ATAS E-	PAJAK PENGHASILAN ATAS TRANSAKSI E-COMMERCE : SUATU	ANALISIS PENETAPAN KEGIATAN E-COMMERCE SEBAGAI SUATU BUT DI INDONESIA

	<i>COMMERCE</i>	TINJAUAN TENTANG KARAKTERISASI PENGHASILAN DAN PEMAJAKAN	
Tujuan	<p>1. Untuk menganalisis karakterisasi dan perlakuan perpajakan atas penghasilan yang diperoleh dari transaksi <i>e-commerce</i> berdasarkan ketentuan OECD Model, India dan Indonesia.</p> <p>2. Menganalisis pengertian BUT dimodifikasi berdasarkan ketentuan OECD Model dan India untuk menjangkau pemajakan atas <i>e-commerce</i>.</p> <p>3. Menganalisis kajian kebijakan perpajakan di Indonesia atas penghasilan yang bersumber dari bisnis <i>e-commerce</i>.</p>	<p>1. Untuk mengidentifikasi kriteria penentuan penghasilan atas transaksi <i>e-commerce</i>.</p> <p>2. Untuk menjelaskan pemajakan penghasilan atas transaksi <i>e-commerce</i> berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku.</p>	<p>1. Menganalisis kriteria <i>server</i> dan atau <i>website</i> yang dapat dikatakan sebagai BUT di Indonesia.</p> <p>2. Menganalisis permasalahan apa saja yang timbul dalam penetapan <i>e-commerce</i> sebagai BUT di Indonesia.</p> <p>3. Menganalisis bagaimana sistem pemajakan <i>e-commerce</i> di Jepang.</p>
Metode Penelitian	<p>Pendekatan penelitian : kualitatif</p> <p>Jenis penelitian : deskriptif</p> <p>Metode pengumpulan</p>	<p>Pendekatan penelitian : kualitatif</p> <p>Jenis Penelitian : deskriptif analisis</p> <p>Metode Pengumpulan data : data primer dan</p>	<p>Pendekatan penelitian : kualitatif</p> <p>Jenis penelitian : deskriptif</p> <p>Metode pengumpulan data : data primer dan data sekunder</p>

	data : data primer dan data sekunder	data sekunder	
Hasil Penelitian	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Atas ke-28 transaksi <i>e-commerce</i>, menurut OECD Model dan konsep <i>Base Erosion Approach</i> di India, hanya ada 2 transaksi yang dikategorikan sebagai <i>royalty</i>, selebihnya adalah <i>business profit</i>.</li> <li>- Alternatif konsep PE yang sesuai dengan transaksi <i>e-commerce</i> adalah <i>virtual permanent establishment approach</i> karena tidak mensyaratkan kehadiran fisik dalam menentukan PE.</li> <li>- Indonesia harus mengkaji secara mendalam ke-28 jenis penghasilan <i>e-commerce</i> dan merumuskan bagaimana perlakuan pajaknya karena karakteristik penghasilan tersebut merupakan isu penting menyangkut hak pemajakan (<i>taxing right</i>) di Indonesia.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Penghasilan dari transaksi <i>e-commerce</i> merupakan penghasilan usaha. Untuk kepentingan pemajakan, maka penghasilan <i>e-commerce</i> dapat dikategorikan sebagai penghasilan laba usaha, royalti, jasa dan sewa. Sistem dan prosedur pemajakan atas penghasilan tersebut berbeda satu sama lain.</li> <li>- Karakterisasi penghasilan atas transaksi <i>e-commerce</i> untuk WPLN sangat penting untuk menentukan hak pemajakan bagi negara sumber. Penghasilan yang dikategorikan sebagai laba usaha. Negara sumber tidak mempunyai hak pemajakan. Sedangkan penghasilan royalti, jasa dan sewa negara sumber mempunyai hak pemajakan.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ketentuan pasal 2(5) huruf p UU PPh mengenai BUT <i>E-commerce</i> yang mengisyaratkan bahwa <i>dedicated server</i> sebagai suatu <i>fixed place of business</i> di Indonesia memiliki beberapa criteria yang sampai saat ini belum diatur dalam petunjuk pelaksanaan UU PPh, merujuk pada ketentuan yang terdapat dalam OECD Model.</li> <li>- Permasalahan yang dapat timbul dalam penetapan <i>e-commerce</i> sebagai BUT adalah: <ul style="list-style-type: none"> <li>a. Sistem administrasi perpajakan Indonesia yang belum mencakup hal-hal yang berkaitan dengan transaksi <i>e-commerce</i></li> <li>b. Pemenuhan kewajiban administratif perpajakan seperti penyelenggaraan pembukuan, penghitungan laba BUT, dan pemenuhan kewajiban administratif perpajakan perusahaan lainnya.</li> <li>c. Pemajakan atas royalti yang disalurkan melalui <i>bandwidth</i> yang belum diatur secara jelas dalam <i>Tax Treaty</i>.</li> <li>d. Pengawasan terhadap pengenaan pajak atas <i>e-commerce</i>.</li> </ul> </li> <li>- Model pemajakan atas transaksi <i>e-commerce</i> Jepang yang dapat diterapkan di Indonesia antara</li> </ul>

			<p>lain:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Pembentukan badan pengawas khusus seperti PROTECT yang terdiri dari orang-orang profesional dan memiliki kemampuan yang memadai dalam bidang teknologi informasi maupun analisa perpajakan.</li> <li>b. Menerapkan sistem seperti <i>Kokuzei Sogo Kanri</i> (KSK) atau Sistem Administrasi Perpajakan Komprehensif. Dengan menggunakan sistem KSK, PROTECT dapat mencocokkan SPT Wajib Pajak dengan data-data rekening Bank Wajib Pajak yang akan diverifikasi, dengan cara mengkonfirmasi kepada bank terkait. Tindakan ini dapat dilakukan sebab di Jepang untuk tujuan pemenuhan kewajiban perpajakan, tidak berlaku ketentuan kerahasiaan bank.</li> </ol>
--	--	--	---

Penelitian yang penulis lakukan melanjutkan penelitian yang ada sebelumnya yang telah disebutkan diatas, yaitu "*Analisis Penetapan Kegiatan E-commerce Sebagai Suatu Bentuk Usaha Tetap di Indonesia (Suatu Tinjauan Undang-Undang No. 36 Tahun 2008)*". Penelitian ini melanjutkan penelitian yang

sebelumnya dilakukan yaitu tentang bagaimana penetapan kegiatan *e-commerce* sebagai BUT di Indonesia menurut kajian undang-undang pajak penghasilan no. 36 tahun 2008.

Jika sebelumnya Rena Fitria meneliti tentang bagaimana penentuan BUT atas *e-commerce* sebagai dasar pemajakan dengan membandingkan Model OECD dengan Penerapan yang ada di India, maka penulis menganalisis bagaimana dan apa saja kriteria penetapan yang dilakukan DJP atas kegiatan *e-commerce* sebagai suatu BUT di Indonesia dan membandingkan dengan sistem yang telah ada di Jepang. Selain itu penulis juga menganalisis permasalahan yang terjadi di Indonesia dalam penetapan *e-commerce* sebagai BUT tersebut.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yang dilakukan Riston Ginting adalah peneliti sebelumnya membahas mengenai identifikasi kriteria penentuan penghasilan atas transaksi *e-commerce* dari berbagai jenis transaksi *e-commerce*. Sedangkan penelitian ini fokus kepada penetapan BUT sebagai dasar pemajakan dari laba usaha *e-commerce* di Indonesia.

## **2.2 KERANGKA PEMIKIRAN**

### **2.2.1 Internet**

Internet telah membuat revolusi baru dalam dunia komputer dan dunia komunikasi yang tidak pernah diduga sebelumnya. Beberapa penemuan telegram, telepon, radio, dan komputer merupakan rangkaian kerja ilmiah yang menuntun menuju terciptanya Internet yang lebih terintegrasi dan lebih berkemampuan dari pada alat-alat tersebut. Internet memiliki kemampuan penyiaran ke seluruh dunia, memiliki mekanisme diseminasi informasi, dan sebagai media untuk berkolaborasi dan berinteraksi antara individu dengan komputernya tanpa dibatasi oleh kondisi geografis.

Internet berasal dari kata *Interconnection Networking* yang memiliki pengertian hubungan dari banyak jaringan computer dengan berbagai tipe dan jenis, dengan menggunakan tipe komunikasi seperti telepon, satelit dan lainnya.

Internet merupakan sebuah contoh paling sukses dari usaha investasi yang tak pernah henti dan komitmen untuk melakukan riset berikut pengembangan infrastruktur teknologi informasi. Dimulai dengan penelitian *packet switching* (paket pensaklaran), pemerintah, industri dan para *civitas academica* telah bekerjasama berupaya mengubah dan menciptakan teknologi baru yang menarik ini. Istilah yang lazim digunakan berkaitan dengan internet:

### 1. *Internet Service Provider (ISP)*

Penyedia jasa internet (ISP), yaitu pemilik ruang elektronik yang disebut *website/keybase* yang terdiri dari site yang satu dengan yang lainnya dapat dibedakan. Tugas utama dari ISP adalah menyediakan layanan akses internet, tetapi ISP seringkali memberikan jasa-jasa lainnya yang berhubungan dengan internet.

ISP merupakan perusahaan atau organisasi yang menyediakan jasa internet. Misalnya: *Indonet, Radnet*, dan lain sebagainya. Untuk dapat menggunakan internet, kita harus terlebih dahulu mendaftarkan diri ke salah satu ISP tersebut. Tetapi, kita dapat menggunakan internet tanpa harus mendaftarkan diri secara langsung ke ISP, yaitu melalui *Telkomnet* misalnya.

### 2. *Browser (Web Browsing)*

*Browser* merupakan suatu program atau perangkat lunak yang berfungsi untuk menghubungkan computer ke internet. Contoh dari Browser adalah *Internet Explorer, Mozila Firefox*, dan *Netscape Communicator*.

### 3. *Home Page dan Web Page*

*Home page* adalah halaman yang ditampilkan setiap kali membuka browser. Sedangkan *web page* adalah halaman-halaman yang ada di internet.

#### 4. *Web Site*

*Website* adalah menu yang terdapat dalam suatu halaman (biasa disingkat *site* atau dalam Bahasa Indonesia dikenal dengan istilah situs). Pada dasarnya *website* adalah cara untuk memperlihatkan sesuatu di internet. Baik itu berupa produk ataupun lainnya. Jika diibaratkan, internet adalah sebuah pusat perdagangan terbesar di dunia dan *website* adalah salah satu toko/kios di pusat perdagangan tersebut.

Semua orang menggunakan *Web* untuk segala sesuatu mulai dari pekerjaan sekolah sampai dengan transaksi jual beli barang atau makanan karena prosesnya cepat, mudah, murah dan menyenangkan.

#### 5. *Server*

*Server* adalah sebuah sistem komputer yang menyediakan jenis layanan tertentu dalam sebuah jaringan komputer. *Server* didukung dengan prosesor yang bersifat *scalable* dan RAM yang besar, juga dilengkapi dengan sistem operasi khusus, yang disebut sebagai sistem operasi jaringan atau *network operating system*.

*Server* juga menjalankan perangkat lunak administratif yang mengontrol akses terhadap jaringan dan sumber daya yang terdapat di dalamnya, seperti halnya berkas atau alat pencetak (*printer*), dan memberikan akses kepada *workstation* anggota jaringan.

### 2.2.2 *Electronic Commerce*

#### 2.2.2.1 *Pengertian E-commerce*

David Baum menyatakan bahwa *e-commerce* sebagai suatu set teknologi, aplikasi, dan proses bisnis yang dinamis yang menghubungkan perusahaan, konsumen, dan komunitas tertentu melalui transaksi elektronik dan perdagangan barang, pelayanan, dan informasi yang dilakukan secara elektronik. (John H., Darussalam, Danny S., 2006, hal. 129) Sedangkan menurut Eric Albarda, *e-*

*commerce* merupakan cara untuk melakukan transaksi bisnis melalui computer dan jaringan telekomunikasi. (John H., Darussalam, Danny S., 2006, hal. 129) Secara sederhana, *Association for Electronic Commerce* mendefinisikan *e-commerce* sebagai mekanisme bisnis secara elektronik.

Pada dasarnya transaksi *e-commerce* berbeda dengan transaksi perdagangan biasa. Transaksi *e-commerce* memiliki beberapa karakteristik, diantaranya:

a. Transaksi tanpa batas.

Dengan internet pengusaha kecil dan menengah dapat memasarkan produknya secara internasional cukup dengan membuat situs web atau dengan memasang iklan di situs-situs internet tanpa batas waktu 24 jam, dan tentu saja pelanggan dari seluruh dunia mengakses situs tersebut dan melakukan transaksi secara online.

b. Transaksi Anonim.

Para penjual dan pembeli dalam transaksi melalui internet tidak bertemu muka satu dengan yang lainnya. Penjual tidak memerlukan nama dari pembeli sepanjang mengenai pembayarannya telah diotorisasi oleh penyedia sistem pembayaran yang ditentukan yang biasanya dengan menggunakan kartu kredit.

c. Produk digital dan non digital.

Produk-produk seperti *software* komputer, musik dan produk digital lainnya dapat dipasarkan secara elektronik dengan cara *download* secara elektronik.

d. Produk barang tak berwujud.



Banyak perusahaan yang bergerak di bidang *e-commerce* dengan menawarkan barang tak berwujud seperti data *software* dan ide-ide yang dijual melalui internet.

#### 2.2.2.2 Bentuk Transaksi *E-commerce*

Transaksi *e-commerce* pada dasarnya terbagi menjadi dua yaitu, *Business to Business* (B2B) serta *Business to Consumer* (B2C). (Wahyu, Winardi, *Inside Tax*, 2007, hal.21)

a. *Business to business* memiliki karakteristik:

1. *Trading partners* yang sudah saling mengetahui dan antara mereka sudah terjalin hubungan yang berlangsung cukup lama.
2. Pertukaran data dilakukan secara berulang-ulang dan berkala dengan format data yang telah disepakati bersama.
3. Salah satu pelaku tidak harus menunggu rekan mereka lainnya untuk mengirimkan data.
4. Model yang umum digunakan adalah peer to peer, di mana *processing intelligence* dapat didistribusikan di kedua pelaku bisnis.

Transaksi B to B dalam *e-commerce* sering disebut sebagai Enterprise Resources Planing (ERP) ataupun *supply chain management*. Tipe B2B melakukan transaksi antar perusahaan yang dapat dikelompokkan dalam tiga jenis, yaitu sistem yang berorientasi pembeli, orientasi penjual, dan *virtual marketplace* (pasar maya).

b. *Business to Consumer* memiliki karakteristik:

1. Terbuka untuk umum, di mana informasi disebarkan secara umum pula.
2. Servis yang digunakan juga bersifat umum, sehingga dapat digunakan oleh orang banyak.

3. Servis yang digunakan berdasarkan permintaan.
4. Sering dilakukan sistem pendekatan *client-server*.

Dalam tipe B2C, penjual adalah perusahaan dan pembeli adalah konsumen yang melakukan transaksi *e-commerce* yang dikenal dengan elektronik *retail*. Beberapa keuntungan yang diperoleh dalam menggunakan internet untuk transaksi bisnis sendiri adalah: (Usdiyanto, 2001, hal. 136)

- a. *E-commerce* memiliki kemampuan untuk menjangkau lebih banyak pelanggan yang setiap saat dapat mengakses seluruh informasi secara terus menerus
- b. *E-commerce* dapat mendorong kreatifitas pihak penjual secara cepat dan tepat dengan distribusi informasi secara *periodic*
- c. *E-commerce* dapat menciptakan efisiensi yang tinggi, murah serta informatif.

### 2.2.2.3 Penghasilan atas Kegiatan *E-commerce*

Secara garis besar, penghasilan dari kegiatan *e-commerce* dapat dikelompokkan menjadi penghasilan dari bisnis usaha (*business income*), *royalty*, dan *technical service*. TAG Report mengklasifikasikan transaksi-transaksi tersebut sebagai *Business Income*, kecuali *Elektronic Ordering and Downloading of Digital Products for Purpose of Commercial Exploitation of The Copyright, Technical Information* dan *Content Acquisition Transaction* yang digolongkan sebagai *Royalty*, dan *Software Maintenance* yang digolongkan sebagai *Technical Service*. (Wahyu, Winardi, *Inside Tax*, 2007, hal.21)

*Business income* merupakan penghasilan yang diperoleh dari aktifitas bisnis. (R. Mansury, Asia Pasific Tax and Investment Researce Centre, hal. 99) Penghasilan dari *e-commerce* dapat dikategorikan sebagai laba usaha adalah penghasilan yang diterima atas transaksi seperti: penjualan barang melalui internet, penjualan *digital product*, penghasilan iklan, akses *website*, dan penghasilan lainnya. (Riskon Ginting, *Tesis FISIP Universitas Indonesia*, 2004, hal. 46)

Sedangkan royalti diartikan sebagai semua bentuk pembayaran yang diterima sebagai balas jasa atas penggunaan, atau hak untuk menggunakan setiap hak kesusasteraan, kesenian atau karya ilmiah. (Jaja Zakaria, 2005, hal. 149)

### 2.2.3 Yuridiksi Pemajakan

Setiap pajak yang dipungut harus berdasarkan Undang-undang, dan setiap Negara yang berdaulat memiliki yuridiksi atau kewenangan mengatur pemajakan atas objek pajak yang berada dalam wilayah kekuasaannya. Yuridiksi yang dianut akan mempengaruhi perlakuan perpajakan terhadap subjek dan objek pajak luar negeri. Asas domisili dan asas sumber didasarkan pada prinsip dimana manfaat diperoleh, artinya pajak harus dipungut dimana pembayar pajak memperoleh manfaat atau penghasilan. Domisili atau tempat kedudukan merupakan dasar untuk kegiatan ekonomi. Dengan demikian, *capital gain*, dividen, royalti, dan yang tidak langsung berkaitan dengan properti di negara lain harus dikenakan pajak di negara dimana ia berdomisili.

#### 2.2.3.1 Yuridiksi Domisili

Menurut Gunadi, Indonesia membangun yuridiksi pemajakannya berdasarkan dua pertalian fiscal (*fiscal allegiance*) yaitu: (Gunadi, 2002, hal. 48)

- Subjektif (*personal*) yang memperhatikan status Wajib Pajak berupa tempat tinggal/domisili, keberadaan niat dalam kasus Wajib Pajak Orang Pribadi, tempat pendirian atau kedudukan dalam kasus Wajib Pajak Badan.
- Objektif yang mendasarkan pada letak geografis sumber penghasilan.

Istilah yang lebih umum untuk digunakan untuk yuridiksi yang mendasar kepada pertalian subjektif disebut yuridiksi domisili. Pengenaan pajak berdasarkan azas domisili berarti subjek pajak dikenakan pajak di Negara mana ia berdomisili. Negara yang menganut perpajakan berdasarkan domisili biasanya menganut prinsip *World Wide Income* artinya penghasilan yang diperoleh dari dalam negeri dan luar negeri dikenai pajak.

### 2.2.3.2 Yuridiksi Sumber

Yuridiksi yang merujuk kepada sumber penghasilan disebut yuridiksi sumber. Pengenaan pajak berdasarkan sumber adalah pengenaan pajak di Negara dimana sumber penghasilan berasal. Penentuan sumber penghasilan menurut Rachmanto Surahmat yaitu: jenis penghasilan itu sendiri, dan berdasarkan undang-undang pajak di Negara tersebut. (Rachmanto Surahmat, 2001, hal. 9)

Asumsi yang sering dipakai adalah yuridiksi sumber dianggap lebih utama daripada yuridiksi domisili. Alasannya adalah faktor untuk memproduksi penghasilan tersebut terletak pada Negara sumber yang telah memberikan perlindungan dan menciptakan keadaan yang mendukung proses produksi penghasilan.

### 2.2.4 Bentuk Usaha Tetap (BUT)

#### 2.2.4.1 Pengertian BUT

Konsep BUT dalam model persetujuan penghindaran pajak berganda dimaksudkan untuk menentukan hak pemajakan Negara sumber agar dapat mengenakan atas penghasilan dari bisnis (dan profesi) yang dijalankan oleh bukan WPDN. (Gunadi, 2007, hal. 61) William dan Patrick dalam “*Permanent Establishment in The United States*” tahun 1978, menyatakan bahwa:

“*Permanent Establishment (PE)* lebih merupakan ambang batas (threshold) atau criteria yang memungkinkan suatu negara sumber untuk memajaki penghasilan dari bisnis (dan profesi) transnasional (lintas perbatasan)”. (Gunadi, 2007, hal. 61)

Mengenai bentuk usaha tetap, hukum pajak internasional memuat asas bahwa badan-badan luar negeri hanya dapat dikenakan pajak oleh suatu Negara bilamana badan itu dalam Negara Fiskus, melakukan perusahaan dengan suatu “tempat usaha tetap”/”pendirian tetap”. (R. Santoso Brotodihardjo, 2003, hal. 230)

Mansury mengatakan bahwa “BUT adalah bagian dari “source rule” yaitu sekumpulan ketentuan hukum yang menentukan apa syarat-syaratnya bagi suatu jenis penghasilan agar supaya Negara tempat diterimanya atau diperolehnya penghasilan itu supaya menjadi Negara sumber yang berhak memungut pajak atas

penghasilan yang diterima atau diperoleh di Negara sumber tersebut. (R. Mansury, 1998, hal. 13)

Konsep BUT sebagai suatu kriteria untuk menentukan hak pemajakan dari suatu Negara yang mengadakan perjanjian agar dapat mengenakan pajak atas penghasilan usaha dari perusahaan Negara lainnya yang mengadakan perjanjian dengan Negara tersebut dijelaskan dalam *Commentary* dari Model OECD. *Article* tersebut mempunyai pengertian bahwa suatu bentuk usaha tetap bersifat tetap dengan situs tertentu. Definisi tersebut mengandung beberapa syarat, yaitu: adanya tempat usaha berupa prasarana, tempat usaha ini harus bersifat tetap, yaitu harus berada di satu tempat yang sifatnya tetap, dan kegiatan usaha perusahaan tersebut dilakukan melalui tempat tetap ini.

Dengan kata lain, penghasilan usaha dari Wajib Pajak suatu Negara hanya dapat dikenakan pajak oleh Negara dimana Wajib Pajak tersebut menjadi WPDN (*resident*), kecuali apabila Wajib Pajak tersebut melakukan kegiatan usaha di Negara sumber melalui suatu BUT, maka Negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber di negaranya tersebut.

Berdasarkan pengertian-pengertian diatas, maka yang dimaksud dengan BUT adalah merupakan kriteria bagi Negara sumber (*source country*) untuk dapat mengenakan pajak atas penghasilan usaha dari Negara lain yang mengadakan perjanjian dengan Negara sumber tersebut. (John H., Darussalam, Danny S., 2006, hal. 129)

Dalam hal Indonesia sebagai Negara sumber berhak untuk mengenakan pajak atas laba usaha yang diterima atau diperoleh perusahaan yang merupakan penduduk Negara mitranya, karena perusahaan tersebut melakukan kegiatan usaha melalui bentuk usaha tetapnya yang ada di Indonesia, pelaksanaan pengenaan pajaknya akan mengikuti prosedur pemajakan yang berlaku untuk bentuk usaha tetap. (Jaja Zakaria, 2005, hal. 109)

#### **2.2.4.2 Klasifikasi BUT**

Keberadaan suatu BUT dapat diidentifikasi ke dalam beberapa kelompok, yaitu: (Gunadi, 2007, hal. 61)

- a. BUT Fasilitas Fisik

Keberadaan suatu BUT perusahaan asing timbul apabila perusahaan asing tersebut memiliki fasilitas fisik yang merupakan tempat untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usahanya di Indonesia. Fasilitas fisik tersebut merupakan milik sendiri atau disewa dari pihak lain. Contoh fasilitas fisik antara lain adalah:

- tempat kedudukan manajemen
- cabang perusahaan
- kantor perwakilan
- gedung kantor
- pabrik
- gudang
- pertambangan dan penggalian sumber alam, dan wilayah kerja pengeboran
- perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan dan kehutanan

BUT “*asset type*” memiliki tempat usaha yang merupakan kepunyaan sendiri, disewa dari pihak lain atau dengan cara lain (misalnya difasilitasi pihak lain) yang memungkinkan pemanfaatan tempat usaha tersebut. Berkaitan dengan kapan saat pemajakannya menjadi milik negara sumber maka hak pemajakan BUT tersebut dimulai (sehingga negara sumber berhak atas pemajakannya) bukan pada saat keberadaan fasilitas tersebut namun bermula semenjak pengusaha menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha dengan menggunakan fasilitas tersebut. Dan berkaitan dengan kapan berakhirnya hak pemajakan, secara *contrary* dapat ditarik kesimpulan bahwa hak pemajakan negara sumber berakhir ketika penutupan atau terminasi usaha dan kegiatan tersebut.

b. BUT Aktivitas

Keberadaan suatu BUT perusahaan asing di Indonesia timbul apabila perusahaan asing tersebut menjalankan kegiatan jasa-jasa (*furnishing of services*) di Indonesia dalam jangka waktu melebihi tes waktu (*time threshold*).

c. BUT Keagenan

Dianggap timbul suatu BUT perusahaan asing di Indonesia apabila perusahaan asing tersebut menjalankan usahanya di Indonesia melalui perusahaan lain yang bertindak sebagai agen yang tidak bebas (*dependent agent*). Yang dimaksud dengan *dependent agent* adalah agen yang didalam melaksanakan usahanya bertindak untuk dan/atau atas nama perusahaan di luar negeri atau kegiatan agen tersebut seluruhnya atau hampir seluruhnya untuk perusahaan di luar negeri.

d. BUT Asuransi

Keberadaan BUT perusahaan asuransi asing timbul di Indonesia apabila perusahaan asuransi tersebut menutup resiko secara langsung di Indonesia. Pada umumnya, jenis BUT ini belum ada karena perusahaan asing dilarang berusaha secara langsung di Indonesia kecuali dalam bentuk *joint venture*.

### 2.2.4.3 Penghasilan BUT

Pengenaan pajak penghasilan timbul karena adanya tambahan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, dengan tambahan ekonomis tersebut, wajib pajak dapat memenuhi kebutuhan untuk mendapatkan kepuasan. (R. Mansury, 1998, hal.62-63) Konsep tambahan kemampuan ekonomis tersebut merupakan konsep dari Schanz, Haig and Simon yang dikenal dengan *S-H-S concept*.

Pada prinsipnya laba usaha hanya dapat dikenakan pajak di Negara tempat kedudukan (*resident country*). Negara lain, hanya dapat mengenakan pajak apabila di Negara tersebut terdapat BUT tempat usaha (setempat) dijalankan. Tanpa adanya BUT tersebut Negara selain tempat kedudukan secara legal tidak dibenarkan untuk mengenakan pajak atas laba usaha. (Gunadi, 2007, hal. 66)

Cakupan penghasilan suatu BUT perusahaan asing di Indonesia yaitu: (John Hutagaol, 2007, hal. 143)

1. Sesuai *Attribution Rule*, penghasilan suatu BUT perusahaan asing di Indonesia adalah penghasilan yang berasal dari kegiatan usahanya di Indonesia.
2. Sesuai *Force of Attraction Rule*, penghasilan suatu BUT perusahaan asing di Indonesia adalah termasuk penghasilan kantor pusatnya dari Indonesia yang diperolehnya dari kegiatan usaha yang sejenis dengan kegiatan BUT nya di Indonesia.
3. Sesuai *Effectively-Connected Rule*, penghasilan pasif (misal: bunga dan royalti) yang diterima atau diperoleh kantor pusatnya dan memiliki hubungan efektif dengan kegiatan usaha BUTnya di Indonesia dianggap sebagai penghasilan BUTnya di Indonesia.

#### **2.2.4.4 BUT dalam Konteks *E-commerce***

Dalam hal *e-commerce* melibatkan Wajib Pajak Luar Negeri, faktor utama yang memungkinkan Indonesia untuk dapat mengenakan pajak adalah apakah suatu *server* dapat menimbulkan BUT. Secara teori, *server* tersebut akan menjadi BUT di Negara dimana host computer tersebut tetap berada di satu tempat. Ini sejalan dengan definisi BUT, yaitu *a fixed place of business*. (Rachmanto Surahmat, *Bisnis Indonesia*: 11 & 18 April 2005)

Saat Model OECD atas *e-commerce* diaplikasikan, perlakuan *server* dapat dikategorikan sebagai *permanent establishment* (PE) untuk tujuan perpajakan internasional, merupakan topik yang secara intensif didiskusikan dalam berbagai pertemuan OECD. Jika *server* adalah PE, negara/wilayah tempat *server* berada tentunya memiliki hak untuk memungut Pajak Penghasilan (PPh) atas transaksi dari bisnis *e-commerce*. Saat itu OECD mengusulkan penetapan *server* sebagai PE dalam beberapa kondisi, untuk menggantikan posisi *website* yang tidak memenuhi kategori sebagai PE.

Dalam OECD tidak menyebutkan secara eksplisit bahwa *server* sebagai suatu BUT. Selain itu, apabila sebuah *server* hanya dianggap sebagai suatu tempat tetap untuk penyerahan produk, maka menurut OECD disebutkan bahwa penggunaan fasilitas semata-mata digunakan untuk menyimpan, memamerkan atau menyerahkan barang dagangan tidak diperlakukan sebagai BUT. Namun para



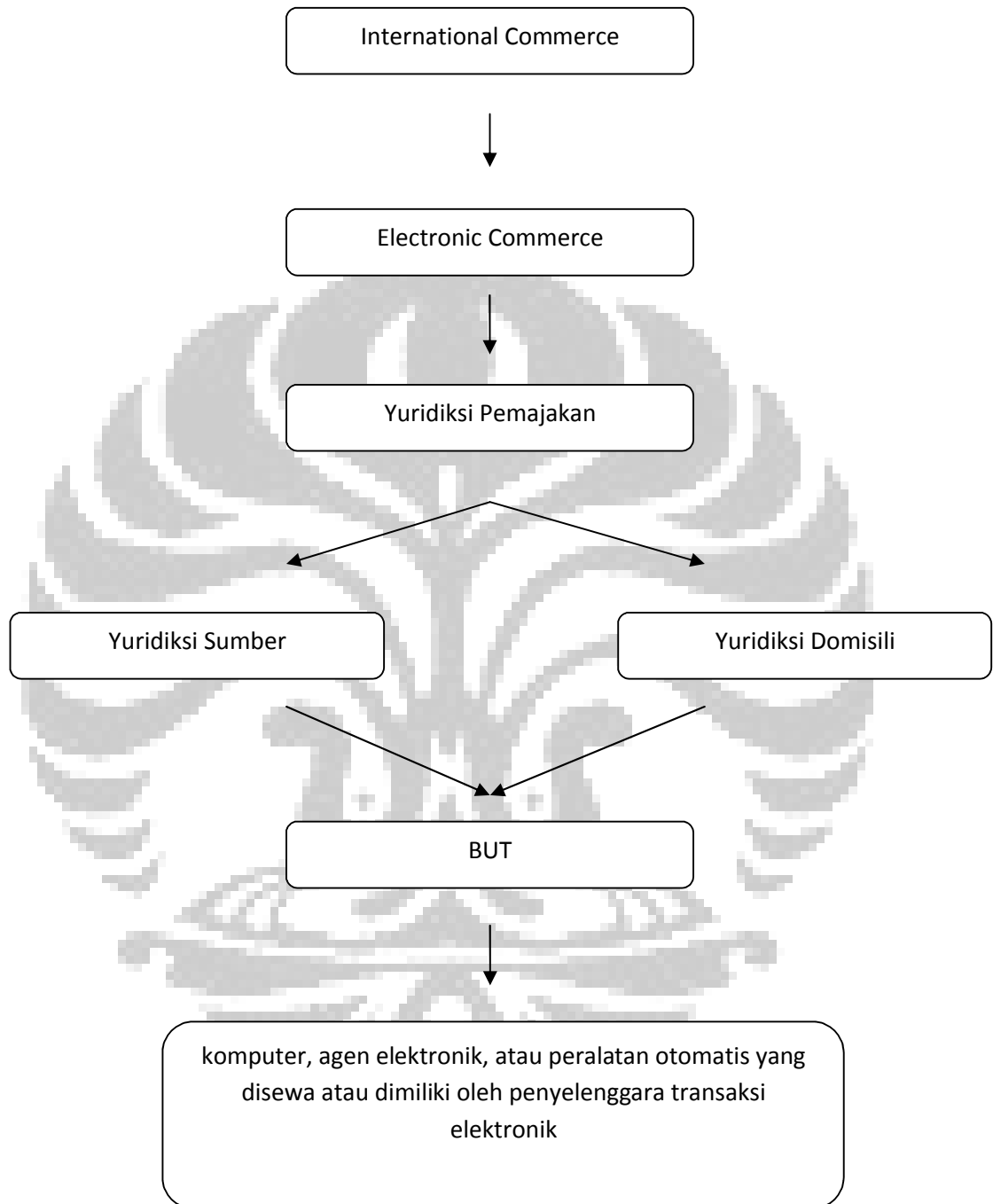
ahli perpajakan berpendapat bahwa *server* dapat dikategorikan sebagai suatu bentuk usaha tetap karena digunakan sebagai fasilitas untuk melakukan transaksi jual-beli.

Martin R. Vink dalam bukunya mengatakan bahwa:

*“A permanent establishment does not exist if the enterprise merely sets up the equipment, which is then leased to other companies. A permanent establishment may exist, however, if the enterprise not only sets up the machines, but also operates and maintains them for its own account.”*  
(Martin Vink, 1998), hal. 67)

Menurutnya, jika suatu perusahaan hanya menyiapkan peralatan untuk disewakan (peralatan yang dimaksud adalah sebuah *server*) kepada perusahaan lain, maka tidak terdapat suatu Bentuk Usaha Tetap. Suatu BUT mungkin ada jika perusahaan tersebut tidak hanya menyiapkan mesin-mesin, tetapi juga mengoperasikan dan memelihara mesin tersebut untuk account mereka sendiri. Dengan demikian criteria *“at the disposal of the enterprise”* tidak terpenuhi.

## ALUR PEMIKIRAN



Gambar 2.1

Sumber: Diolah oleh Penulis