



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**ASPEK PAJAK PENGHASILAN *OFFSHORE E-COMMERCE*  
SUATU KAJIAN TERHADAP PERBANDINGAN KETENTUAN  
DOMESTIK INDONESIA-KANADA DAN KAITANNYA  
DENGAN *TAX TREATY* KEDUA NEGARA**

**TESIS**

**ALI YAHYA  
0806479736**

**FAKULTAS EKONOMI  
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
JAKARTA**



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**ASPEK PAJAK PENGHASILAN *OFFSHORE E-COMMERCE*  
SUATU KAJIAN TERHADAP PERBANDINGAN KETENTUAN  
DOMESTIK INDONESIA-KANADA DAN KAITANNYA  
DENGAN *TAX TREATY* KEDUA NEGARA**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar  
Magister Akuntansi**

**ALI YAHYA  
0806479736**

**FAKULTAS EKONOMI  
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
KEKHUSUSAN PERPAJAKAN  
JAKARTA  
JUNI 2011**

## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri, dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : ALI YAHYA

NPM : 0806479736

Tanda Tangan :  .....

Tanggal : Juni 2011

## HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : Ali Yahya  
NPM : 0806479736  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Judul Tesis : Aspek Pajak Penghasilan *Offshore E-Commerce* Suatu Kajian Terhadap Perbandingan Ketentuan Domestik Indonesia-Kanada dan Kaitannya dengan *Tax Treaty* Kedua Negara

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi pada Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia.

### DEWAN PENGUJI

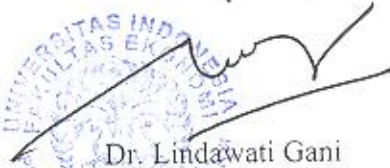
Pembimbing : Darussalam, M.Si., LL.M.Int. Tax


Penguji : Christine, M.Int. Tax

Penguji : Hadi Susilo, M.Ak

Ditetapkan di : Jakarta  
Tanggal : 28 Juni 2011

Mengetahui,  
Ketua Program

  
Dr. Lindawati Gani  
NIP. 196205041987012001



## KATA PENGANTAR

Ya Allah tiada ilmu kecuali dari Mu ya Allah, tiada kekuatan kecuali dari Mu ya Allah, puji syukur kehadiran Mu ya Allah dengan rahmat dan ijin Mu hamba dapat menyelesaikan tesis ini sebagai salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

Lukman Al Hakim memberi nasehat kepada anaknya ” Wahai anakku, bermusyawarahlah dengan orang yang berpengalaman, karena ia memberimu dari pendapatnya sesuatu yang diperolehnya mahal, sedangkan engkau mengambilnya secara cuma-cuma”. Saya menyadari bahwa begitu besar bantuan, bimbingan dan dorongan dari berbagai pihak dalam penyusunan tesis ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

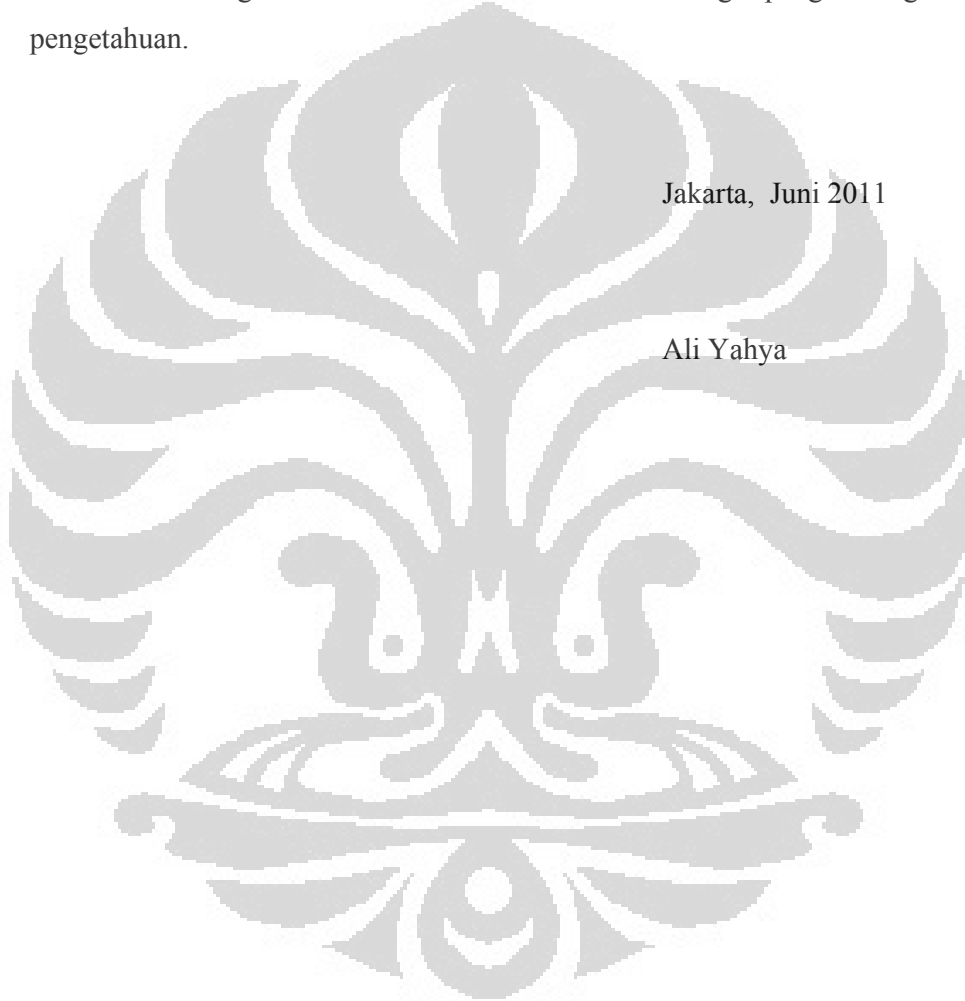
- (1) Bapak Darussalam, S.E., Ak., M.Si., LLM Int.Tax, selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, pikiran dan berbagi pengalamannya kepada penulis dalam penyusunan tesis ini;
- (2) Seluruh staf administrasi program Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia;
- (3) Ayahanda H.Umaruddin Harahap dan Ibunda Hj. Aminah Siregar yang telah membesarkan penulis dengan penuh kasih sayang , senantiasa mendoakan dan mendorong penulis agar dapat mencapai cita-cita;
- (4) Mertuaku H. Sjamril Swid dan Hj. Kartini yang senantiasa mendoakan penulis agar dapat menyelesaikan tulisan ini;
- (5) Istriku tercinta Rika Ekasari yang penuh pengertian dan selalu memberikan dorongan moril kepada penulis agar tetap bersemangat menyelesaikan tulisan ini;
- (6) Anak-anakku Hamid dan Luthfi yang memberikan semangat dan keceriaan bagi penulis sehingga dapat mengurangi beban dalam menyelesaikan tulisan ini;
- (7) Seluruh rekan-rekan angkatan 2008-02 program Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia;
- (8) Rekan-rekan di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Kebayoran Baru Dua yang telah berbagi ilmu khususnya staf di Subag Umum yang dengan penuh

pengertian membantu penyelesaian tugas-tugas kantor dengan baik sehingga penulis dapat berkonsentrasi penuh dalam menyelesaikan tulisan ini.

Akhir kata, saya memohon kepada Allah SWT yang kuasanya tidak terbatas, kasihnya tidak berujung, rahmatnya tidak berbilang berkenan membalas segala kebaikan, dorongan moril semua pihak yang telah membantu dalam penyelesaian tesis ini. Semoga tesis ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan.

Jakarta, Juni 2011

Ali Yahya



## HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS

---

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Ali Yahya  
NPM : 0806479736  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Departemen : Ilmu Akuntansi  
Fakultas : Ekonomi  
Jenis Karya : Tesis

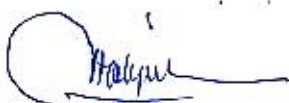
demikian pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneklusif** (*Non-exclusive Royalti Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul:

***“Aspek Pajak Penghasilan Offshore E-Commerce Suatu Kajian Terhadap Perbandingan Ketentuan Domestik Indonesia-Kanada dan Kaitannya dengan Tax Treaty Kedua Negara.”***

berserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalih media/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik hak cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta  
Pada tanggal : Juni 2011  
Yang menyatakan



(Ali Yahya)

## ABSTRAK

Nama : Ali Yahya  
Program Studi : Magister Akuntansi Universitas Indonesia  
Judul : Aspek Pajak Penghasilan *Offshore E-Commerce* Suatu Kajian Terhadap Perbandingan Ketentuan Domestik Indonesia-Kanada dan Kaitannya dengan *Tax Treaty* Kedua Negara.

Tesis ini membahas mengenai langkah-langkah yang telah dilakukan oleh Indonesia dan Kanada dalam membuat peraturan domestik tentang *e-commerce*. Disamping itu juga membahas tentang hak pemajakan (*taxing right*) yang dimiliki oleh Indonesia atas kegiatan bisnis yang dilakukan oleh *Research In Motion (RIM)* sebuah perusahaan Kanada yang melakukan transaksi *e-commerce* di Indonesia dikaitkan dengan *tax treaty* antara kedua negara.

Metode penelitian yang digunakan dalam penyelesaian karya akhir ini adalah deskriptif analisis, pertama-tama penulis menguraikan definisi *e-commerce*, kemudian diuraikan aspek-aspek perpajakan dalam transaksi *cross border e-commerce*. Dan langkah yang terakhir diuraikan jenis-jenis dan karakteristik transaksi *e-commerce*. Sedangkan teknik pengumpulan data yang digunakan adalah melalui studi kepustakaan (*library research*) dengan cara membaca dan mempelajari sejumlah buku literatur, jurnal, paper, *tax treaty*, UU Perpajakan dan sebagainya.

Hasil penelitian menyarankan agar pihak fiskus sebagai pihak pembuat peraturan, membuat aturan secara komprehensif tentang *e-commerce* sebagaimana yang telah dilakukan oleh negara Kanada dan memberikan pelatihan dengan pendekatan *case law* untuk membekali fiskus dalam menganalisa transaksi *e-commerce* agar hak pemajakan Indonesia atas penghasilan offshore *e-commerce* tidak hilang.

Kata kunci : *e-commerce*, hak pemajakan, *cross border e-commerce*



## ABSTRACT

Name : Ali Yahya  
Field of Study : Magister of Accounting, University of Indonesia  
Title : Income Tax Aspects of Offshore E-Commerce A Comparative Study on the Indonesia-Canada Domestic Provisions and The Relation to the Two Countries's Tax Treaty .

This thesis discusses about the steps that have been carried out by Indonesia and Canada in making domestic regulation of e-commerce. Besides, it also discusses about the rights of taxation (taxing rights) owned by Indonesia on business activities conducted by Research In Motion (RIM) a Canadian company that conduct e-commerce in Indonesia associated with the two countries's tax treaty.

The research method used in this thesis is a descriptive analysis, the authors first describe the definitions of e-commerce, later described the tax aspects of cross border transactions of e-commerce. And the last step described the types and characteristics of e-commerce transactions. While data collecting technique used is through literature study (library research) by reading and studying a number of literary books, journals, papers, tax treaty, tax bill etc.

The research results suggest that the tax authorities as the regulator, making comprehensive rules about e-commerce as has been done by the Canadian state and provide training to case law approach to equip the tax authorities in analyzing e-commerce transactions for Indonesian taxing right on offshore e-commerce income is not lost.

Key words : e-commerce, taxing right, cross border e-commerce

## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL .....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS .....	ii
HALAMAN PENGESAHAN .....	iii
KATA PENGANTAR .....	iv
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS AKHIR....	vi
ABSTRAK .....	vii
DAFTAR ISI .....	ix
DAFTAR GAMBAR .....	xi
DAFTAR TABEL .....	xii
<b>BAB 1 PENDAHULUAN</b> .....	1
1.1 Latar Belakang Masalah .....	1
1.2 Perumusan Masalah .....	4
1.3 Pembatasan Masalah .....	4
1.4 Tujuan Penelitian .....	5
1.5 Manfaat Penelitian .....	5
1.6 Sistematika Penulisan .....	6
<b>BAB 2 LANDASAN TEORI</b> .....	7
2.1 Definisi <i>E-Commerce</i> .....	7
2.2 Jenis-Jenis <i>E-Commerce</i> .....	7
2.3 Mekanisme Transaksi <i>E-Commerce</i> .....	9
2.4 Netralitas Pajak Terhadap Transaksi <i>E-Commerce</i> .....	11
2.5 Yurisdiksi Pemajakan .....	12
2.6 Hak Pemajakan Negara Sumber atas <i>Business Profit</i> .....	13
2.6.1 Pengertian Bentuk Usaha Tetap (BUT) .....	13
2.6.2 BUT Agen .....	15
2.6.3 BUT <i>Subsidiary</i> .....	17
2.6.3.1 <i>Subsidiary</i> Sebagai BUT Agen .....	17
2.6.3.2 <i>Subsidiary</i> Sebagai BUT dalam Pasal 1 OECD.....	21
2.6.4 <i>ISP</i> Sebagai BUT Agen.....	21
2.6.5 BUT Atas <i>E-Commerce</i> .....	22
2.7 Penentuan Penghasilan Atas BUT .....	28
2.7.1 <i>Attribution Principle</i> .....	28
2.7.2 <i>Force Of Attraction Principle</i> .....	29
2.7.3 <i>Effectively Connected Principle</i> .....	33
2.8 Jenis-Jenis Penghasilan <i>E-Commerce</i> .....	35
2.8.1 <i>Business Profit</i> .....	36
2.8.2 <i>Royalti</i> .....	36
2.9 Karakteristik Transaksi <i>E-Commerce</i> .....	40
<b>BAB 3 METODE PENELITIAN</b> .....	52

3.1	Tipe Penelitian .....	52
3.2	Teknik Pengumpulan Data .....	52
<b>BAB 4 PEMBAHASAN</b>	.....	53
4.1	Perbandingan Ketentuan Domestik Indonesia-Kanada atas Transaksi <i>E-Commerce</i> .....	53
4.1.1	Subjek Pajak .....	53
4.1.2	Definisi .....	55
4.1.2.1	Definisi Transaksi <i>E-Commerce</i> .....	55
4.1.2.2	Definisi Kegiatan Usaha .....	56
4.1.3	Penentuan BUT .....	64
4.1.4	Karakteristik Penghasilan <i>E-Commerce</i> .....	75
4.2	Hak Pemajakan Indonesia atas Penghasilan <i>RIM</i> Kaitannya dengan <i>Tax Treaty</i> Indonesia-Kanada .....	85
4.2.1	Proses Bisnis <i>RIM</i> di Indonesia .....	86
4.2.2	BUT <i>RIM</i> di Indonesia .....	88
4.2.3	Penghasilan BUT <i>RIM</i> di Indonesia .....	94
<b>BAB 5 KESIMPULAN DAN SARAN</b>	.....	99
5.1	Kesimpulan .....	99
5.2	Saran .....	100
<b>DAFTAR REFERENSI</b>	.....	101

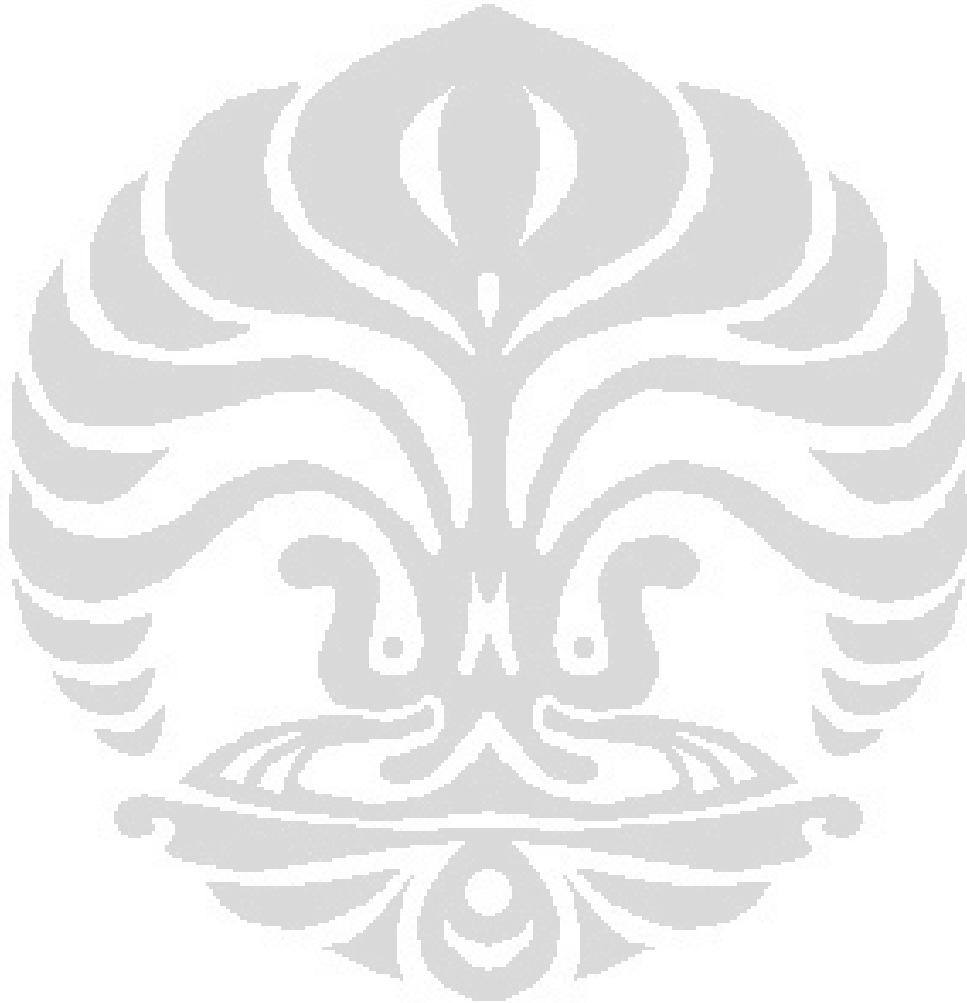
## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 <i>E-Commerce Support Service</i> .....	10
Gambar 2.2 Skema <i>Attribution Principle</i> .....	29
Gambar 2.3 Skema <i>Force Of Attraction Principle</i> .....	32
Gambar 2.4 Skema <i>Effectively Connected Principle</i> .....	35
Gambar 4.1 Skeme <i>E-Commerce-Digitized Product</i> .....	59
Gambar 4.2 Skeme <i>E-Commerce-Software Application</i> .....	60
Gambar 4.3 Skeme <i>E-Commerce-Application Hosting</i> .....	62
Gambar 4.4 Skeme <i>E-Commerce-Website Hosting</i> .....	63
Gambar 4.5 Alur Komunikasi Data <i>Blackberry</i> .....	87
Gambar 4.6 Skema Penghasilan <i>RIM</i> di Indonesia.....	97



## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Pertumbuhan Pengguna <i>Internet</i> di Asia .....	2
Tabel 2.1	Perbedaan Royalti dan Jasa Teknik.....	39



# BAB 1

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang Masalah

Kemajuan teknologi khususnya dibidang teknologi informasi menandai di mulainya era globalisasi yang membuat suatu negara saling terhubung dengan negara lain tanpa dibatasi oleh batas-batas wilayah negara. Hubungan transnasional ini tidak hanya sebatas transaksi perpindahan sumber daya akan tetapi meliputi adanya transformasi bisnis.

Salah satu kemajuan yang secara dramatis merubah transformasi bisnis adalah teknologi *internet*, yang telah mentransformasi dunia bisnis dari cara tradisionnal yaitu *paper base* ke bisnis virtual yang sering disebut dengan perdagangan elektronik (*e-commerce*).

Perkembangan transaksi perdagangan melalui *e-commer* ini merupakan konsekuensi dari keuntungan yang diberikan. Roy Rohatgi mengemukakan beberapa keuntungan *e-commerce*, "*The benefit of e-commerce is that a business may operate offshore using the internet without the need to have a substantial presence in one country. Product and services can reach a global market relatively easily without the overhead normally associated with them*" (Rohatgi, 2007).

Dari kutipan tersebut terlihat jelas bahwa keuntungan *e-commerce* tidak hanya dari segi finansial akan tetapi meliputi penetrasi pasar diluar negeri lebih mudah, proses bisnis yang dapat memangkas biaya-biaya *overhead* yang timbul jika dilakukan dengan cara tradisional, dan tidak memerlukan kehadiran secara substansi di suatu negara.

Di Indonesia perkembangan *e-commerce* sangat pesat hal ini tak lepas dari peran pemerintah dalam menciptakan iklim bagi tansaksi *e-commerce* dengan lahirnya Undang-Undang ITE yang memberi kepastian hukum bagi pelakunya dan juga tingginya pertumbuhan pengguna internet di Indonesia.

Dari data statistik pengguna *internet*, Indonesia menempati peringkat ke lima di Asia dengan jumlah pengguna sebanyak 30 juta pelanggan. Jika dilihat dari tingkat pertumbuhan pengguna *internet*, Indonesia juga termasuk salah satu

negara yang tingkat pertumbuhannya cukup tinggi yaitu rata-rata sebesar 140% pertahun dalam satu dekade terakhir.

Dengan jumlah populasi penduduk yang cukup besar dan pengguna *internet* yang tinggi, menjadikan Indonesia sebagai salah satu pangsa pasar *e-commerce* terbesar di Asia.

Tabel 1.1  
Pertumbuhan Pengguna *Internet* di Asia

<b>ASIA INTERNET USAGE AND POPULATION</b>						
<i>ASIA</i>	<i>Population (2010 Est.)</i>	<i>Internet Users, (Year 2000)</i>	<i>Internet Users, Latest Data</i>	<i>Penetration (% Population)</i>	<i>(%) User Growth (2000-2010)</i>	<i>Users (%) in Asia</i>
China *	1,330,141,295	22,500,000	420,000,000	31.6 %	1,766.7	50.9
Japan	126,804,433	47,080,000	99,143,700	78.2 %	110.6	12.0
India	1,173,108,018	5,000,000	81,000,000	6.9 %	1,520.0	9.8
Korea, S	48,636,068	19,040,000	39,440,000	81.1 %	107.1	4.8
Indonesia	242,968,342	2,000,000	30,000,000	12.3 %	1,400.0	3.6
Philippines	99,900,177	2,000,000	29,700,000	29.7 %	1,385.0	3.6
Vietnam	89,571,130	200,000	24,269,083	27.1 %	12,034.5	2.9
Pakistan	177,276,594	133,900	18,500,000	10.4 %	13,716.3	2.2
Malaysia	26,160,256	3,700,000	16,902,600	64.6 %	356.8	2.0
Thailand	66,404,688	2,300,000	17,486,400	26.3 %	660.3	2.1

Sumber : [www.internetworldstats.com](http://www.internetworldstats.com)

Peluang ini dimanfaatkan oleh perusahaan-perusahaan dari luar negeri dengan menawarkan berbagai kemudahan dalam bertransaksi dan karakteristik transaksi *e-commerce* yang semakin beragam. Akan tetapi berbagai permasalahan khususnya berkaitan dengan aspek perpajakan atas transaksi *offshore e-commerce* timbul.

Salah satu isu hangat yang sedang dipermasalahkan adalah aspek pajak atas kegiatan *Researc In Motion (RIM)* di Indonesia. *Reserch In Motion (RIM)* adalah perusahaan yang berasal dari Kanada sebagai produsen *Blackberry* yang merupakan salah satu *gadget* paling digemari hampir diseluruh belahan dunia saat ini.

Perusahaan ini mulai memasarkan produknya di Indonesia sejak tahun 2004 dan sampai dengan tahun 2010 telah memiliki 2-3 juta pelanggan atau menguasai

pasar sebesar 10% dari total pengguna *internet* di Indonesia dan angka ini diperkirakan akan terus meningkat.

Kontroversi tentang pengenaan pajak atas kegiatan *Research In Motion (RIM)* di Indonesia sempat menjadi ulasan diberbagai media antara yang pro dan kontra. Salah satu pendapat yang pro bahwa *RIM* tidak bayar pajak mengatakan “*RIM* sudah terlalu banyak mengambil keuntungan dari pasar di Indonesia. Bahkan, menurutnya *RIM* tak tersentuh pajak. Pengguna BB di Indonesia sekitar 2,5 juta, dengan revenue sebesar US\$ 7 per-user/bulan. Artinya setiap bulan ada revenue US\$ 17.5 juta masuk Kanada. *RIM* yang beroperasi di Kanada mengeruk US\$ 122 juta/tahun dari pasar Indonesia, tanpa pajak karena bukan obyek pajak di Indonesia,” pendapat ini dikemukakan oleh Ketua Komisi I DPR Mahfudz Siddik (Gunawan, 2011).

Sementara itu pihak yang kontra bahwa *RIM* tidak bayar pajak mengatakan Pihak operator wajib memotong pajak atas biaya jasa yang dibayarkan tersebut. PPh final, merujuk pada Pasal 23 UU PPh, dikenakan atas jasa sewa jaringan dan jasa instalasi peranti lunak (*software*) dengan tarif 2 persen dari jumlah bruto yang dibayarkan. Sehingga, apabila setiap tahunnya *RIM* memperoleh penghasilan, tidak termasuk hasil penjualan handset, sebesar Rp 2,268 triliun, PPh final yang wajib dipotong oleh operator seluler lokal di Indonesia sebesar Rp 45,6 miliar per tahun (Budi, 2011).

Beberapa operator *internet (ISP)* yang memberikan layanan *Blackberry Internet Services (BIS)* berpandangan bahwa telah terjadi diskriminasi pengenaan pajak antara operator lokal dengan *RIM*, dengan argumen bahwa *RIM* juga merupakan operator *internet* sehingga pemajakannya harus disamakan dengan operator lokal.

Disisi lain *RIM* mengatakan bahwa mereka hanya menerima pembayaran dari operator atas layanan *BIS* yang mereka berikan melalui transmisi operator lokal sedangkan *server*-nya ada di kantor pusat *RIM* di Kanada.

Dilihat dari laporan keuangan *RIM* didapat data bahwa sumber penghasilan berasal dari penjualan *blackberry wireless devices*, aplikasi *software* (meliputi *fee* dari lisensi *RIM'S blackberry enterprise server (BES)*, lisensi *blackberry client access*, perbaikan, *upgrade Software* dan bantuan teknis) disamping itu juga dari



penghasilan perbaikan unit yang masa garansinya habis dan penjualan asesoris (Reseach In Motion, 2010).

Dari kasus tersebut, terlihat bahwa ada perbedaan pandangan tentang hak pemajakan (*Taxing Right*) apakah penghasilan dari *RIM* tersebut dapat dipajaki di Indonesia disamping itu juga terdapat *dispute* tentang jenis pajak penghasilan sehubungan dengan kegiatan operasi *RIM* di Indonesia padahal dalam kegiatan transaksi antar negara ( *cross border transaction*) jenis penghasilan akan sangat menentukan hak pemajakan suatu negara (*Taxing Right*) atas penghasilan transaksi internasional tersebut.

Yang tak kalah penting adalah apakah kehadiran *RIM* di Indonesia menimbulkan kegiatan bisnis dan parameter apa yang dijadikan acuan untuk dapat menyimpulkan bahwa *RIM* melakukan aktivitas bisnis di Indonesia sehingga Indonesia sebagai negara sumber penghasilan (*source country*) berhak atas penghasilan yang diperoleh dari Indonesia.

Begitu cepatnya perkembangan transaksi *e-commerce* dengan berbagai karakteristiknya terkadang tidak sejalan dengan antisipasi ketentuan perpajakan. Akibatnya netralitas pengenaan pajak terhadap suatu transaksi tidak akan tercapai disebabkan adanya perbedaan pengenaan pajak antara transaksi *e-commerce* dengan transaksi secara tradisional.

## 1.2 Perumusan Masalah

Dari latar belakang permasalahan tersebut penulis merumuskan permasalahan pokok yang akan dibahas dalam tulisan ini sebagai berikut :

1. Bagaimanakah perbedaan kebijakan perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan atas *offshore e-commerce* antara Indonesia dan Kanada ?
2. Bagaimana hak pemajakan (*taxing right*) Indonesia atas aktivitas *electronic commerce* yang dilakukan oleh *Researc In Motion* di Indonesia dikaitkan dengan *tax treaty* Indonesia-Kanada?

## 1.3 Pembatasan Masalah

Penulis membatasi tulisan ini pada ketentuan perpajakan antara dua negara yaitu Indonesia dan Kanada kemudian dikaitkan dengan ketentuan tentang

perpanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty*) antara kedua negara. Disamping itu sebagai bahan teori penulis menggunakan OECD model dan praktik-praktik *e-commerce* yang telah dilakukan di beberapa Negara. Yang menjadi bahasan dalam tulisan ini hanya pada aspek-aspek pajak penghasilan saja sedangkan aspek lainnya tidak dibahas dan hanya meliputi transaksi antar negara (*cross border transaction*).

#### **1.4 Tujuan Penelitian**

Tujuan penulisan penelitian karya akhir ini adalah sebagai berikut :

1. Untuk mengetahui perbedaan kebijakan perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan atas *offshore e-commerce* antara Indonesia dan Kanada dan kemajuan tingkat regulasi antar negara.
2. Untuk mengetahui dan menganalisis hak pemajakan Indonesia atas kegiatan *RIM* di Indonesia.

#### **1.5 Manfaat Penelitian**

Penelitian karya akhir ini diharapkan akan memberikan manfaat, antara lain:

1. Bagi Akademisi  
Penelitian ini diharapkan berkontribusi terhadap penelitian-penelitian berikutnya tentang topik-topik *e-commerce* tidak hanya sebatas negara Indonesia dan Kanada akan tetapi perspektif yang lebih luas mengingat perkembangan teknologi yang begitu cepat.
2. Bagi Fiskus  
Bagi fiskus penelitian ini diharapkan menjadi masukan bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk mengembangkan peraturan-peraturan yang sifatnya khusus terhadap transaksi-transaksi *e-commerce* mengingat bisnis ini memiliki karakteristik tersendiri dibandingkan dengan bisnis yang dilakukan secara tradisional. Pengembangan peraturan-peraturannya tidak hanya dari aspek legalnya saja akan tetapi meliputi aspek substansinya sehingga dapat menekan *dispute* aspek perpajakannya.

## **1.6 Sistematika Penulisan**

Penulisan karya akhir ini dibagi ke dalam beberapa bab dalam urutan yang sistematis untuk memudahkan dalam pemahaman, yaitu sebagai berikut :

### **BAB 1 : PENDAHULUAN**

Menguraikan mengenai latar belakang permasalahan yang akan diangkat sebagai topik, perumusan masalah, pembatasan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian dan sistematika penulisan.

### **BAB 2 : LANDASAN TEORI**

Menguraikan kajian atas literatur yang menjadi landasan teori yang disarikan dan disusun kembali sebagai acuan yang dipergunakan dalam penyusunan analisis penelitian.

### **BAB 3 : METODOLOGI PENELITIAN**

Menyajikan teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini yang hasilnya akan menjadi bahan untuk dilakukannya analisis.

### **BAB 4 : PEMBAHASAN**

Menguraikan mengenai permasalahan-permasalahan yang telah diuraikan sebelumnya dengan jawaban-jawaban yang telah disusun berdasarkan data yang telah dikumpulkan.

### **BAB 5 : KESIMPULAN DAN SARAN**

Menyajikan kesimpulan atas permasalahan yang telah dibahas sebelumnya dan saran untuk perbaikan dan pengembangan lebih lanjut.

## BAB 2 LANDASAN TEORI

### 2.1 Definisi *E-Commerce*

Berbagai pendekatan dikemukakan untuk mendefinisikan *e-commerce*, menurut (Watson, Berthon, Pitt, & Zinkhan, 2000), *e-commerce* adalah penggunaan jaringan komputer untuk memperbaiki kinerja dari sebuah organisasi yang meliputi peningkatan kemampuan untuk memperoleh laba, memperluas pangsa pasar, meningkatkan pelayanan kepada pelanggan, dan mempercepat distribusi barang.

Definisi lainnya adalah pembelian, penjualan, pertukaran barang dan jasa melalui jaringan komputer (*internet*) dan melalui jaringan tersebut seluruh transaksi baik itu persyaratan dan pemesanan dilakukan secara elektronik (Ecommerce Defenition, 2006).

Dari kedua definisi tersebut terlihat bahwa kecenderungan penggunaan teknologi informasi dalam dunia bisnis akan terus berkembang dikarenakan keuntungan dan kemudahan yang diberikan dalam kegiatan bisnis. Gisela Ramensky mengemukakan beberapa alasan terjadinya peningkatan perdagangan elektronik (*e-commerce*) antara lain (Ramensky):

- *the drive to reduce the costs;*
- *easy accessibility to the Internet;*
- *the lack of regulation on the Internet;*
- *access to global markets for vendors;*
- *greater choice and potentially lower prices for purchasers;*
- *lower inventory costs for vendors;*
- *the ability to enter new markets more easily.*

### 2.2 Jenis-jenis *E-Commerce*

Seiring dengan perkembangan teknologi maka bentuk-bentuk dari *e-commerce* juga semakin berkembang yang tadinya hanya terbatas pada *business to business* (B2B) dan *business to Consumer* (B2C) berkembang menjadi bentuk-

bentuk yang lain. Hingga saat ini bentuk-bentuk *e-commerce* yang dikenal secara umum adalah sebagai berikut :

- **B2B(Business-to-Business)**

Bentuk *e-commerce* ini menghubungkan transaksi antar perusahaan seperti pabrikan melakukan penjualan ke distributor, selanjutnya distributor melakukan penjualan ke pedagang besar yang selanjutnya menjual ke pedagang eceran seluruh transaksi dilakukan melalui jaringan komputer (*internet*).

- **B2C(Business-to-Consumer)**

Bentuk *e-commerce* ini menghubungkan transaksi antar perusahaan dan konsumen melalui katalog barang yang terdapat di *website* perusahaan. Transaksi ini ditawarkan perusahaan untuk memberikan kemudahan kepada konsumen tanpa interaksi atau tatap muka dengan pihak-pihak yang bertransaksi.

- **C2B(Consumer-to-Business)**

Bentuk *e-commerce* ini memungkinkan konsumen melakukan posting atas suatu proyek yang diinginkan dengan membuat *budget* dan persyaratan yang ditentukan secara *online*. Perusahaan yang berminat akan mereviu dan mengajukan penawaran dan kemudian *customer* mereviu penawaran dan menentukan apakah perusahaan dapat melaksanakan proyek tersebut.

- **C2C(Consumer-to-Consumer)**

Bentuk *e-commerce* ini memungkinkan interaksi antara *customer* secara *online* melalui situs-situs lelang, forum yang dapat digunakan untuk tujuan jual beli. Salah satu contohnya adalah situs lelang *eBay* yang menghubungkan antar perorangan untuk melakukan jual beli melalui lelang.

Perkembangan *e-commerce* bahkan sudah menjangkau karyawan suatu perusahaan dengan anggapan bahwa karyawan juga merupakan pangsa pasar yang potensial bagi perusahaan. Biasanya bentuk transaksi ini dilakukan melalui

jaringan internal perusahaan (*intranet*) dengan melakukan penawaran produk langsung ke karyawan.

Instansi-instansi pemerintah juga sudah semakin banyak yang memakai teknologi ini baik itu untuk memberikan pelayanan, lelang atau untuk tujuan lain. Bentuk transaksi yang melibatkan instansi pemerintah antara lain *G2G (Government-to-Government)*, *G2E (Government-to-Employee)*, *G2B (Government-to-Business)*, *B2G (Business-to-Government)*, *G2C (Government-to-Citizen)*, *C2G (Citizen-to-Government)*.

### 2.3 Mekanisme transaksi *E-Commerce*

Pada dasarnya *e-commerce* merupakan transformasi bisnis tradisional yang menembus batas-batas wilayah dan yurisdiksi suatu negara. Salah satu sarana yang penting dalam transaksi *e-commerce* adalah *website* yang memungkinkan penjual dari area yang jauh menjangkau pelanggannya di suatu negara yang memiliki akses *internet*. Konsumen dapat mengakses *website* penjual, memilih produk dari daftar katalog, dan melengkapi isian daftar pemesanan. Setelah disetujui oleh penjual maka pembayaran dilakukan oleh konsumen melalui kartu kredit dan pengiriman barang dapat dilakukan melalui jasa kurir atau di *download* untuk produk-produk digital. Mekanisme transaksi di atas dilakukan melalui *website* interaktif yang secara penuh melayani pelanggan dan sering disebut dengan *virtual office* (Arnold & McIntyre, 2002).

Menurut Turban ada beberapa elemen pokok yang mendukung sehingga transaksi *e-commerce* dapat dilakukan yang terdiri dari (Turban, 2007) :

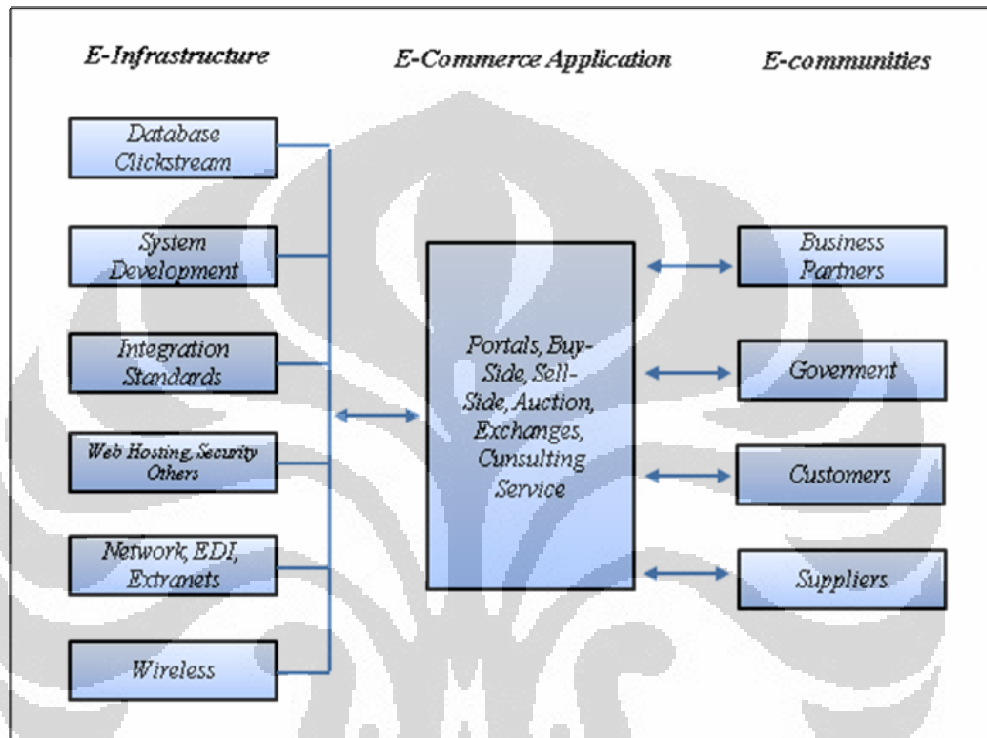
- *E-infrastructure* yaitu infrastruktur yang mendukung agar transaksi *e-commerce* berjalan dengan baik.
- *E-application* yaitu aplikasi berbagai jenis barang atau jasa yang akan diberikan dan biasanya aplikasi ini melekat di *website* para pelaku *e-commerce*.
- *E-community* yaitu para pelaku transaksi *e-commerce*.

disamping itu juga didukung oleh elemen lainnya seperti *e-process* untuk melakukan proses pembiayaan, pembayaran dan pengiriman, *e-market* untuk

melakukan pemasaran, iklan dan program afiliasi. Jika digambarkan akan terlihat sebagai berikut :

Gambar 2.1

*E-Commerce Support service*



Sumber : <http://www.calstatela.edu>

Dari gambar tersebut juga terlihat karakteristik transaksi *e-commerce* bahwa interaksi para pelaku *e-commerce* (*e-community*) pada umumnya dilakukan melalui aplikasi berbasis *web* yang tidak membutuhkan kantor dan gudang, karyawan, bahkan transaksinya dilakukan tanpa kertas.

Karakteristik lain jika ditinjau dari lokasi *e-infrastructure*, perusahaan yang melakukan bisnis berbasis *e-commerce* akan dengan mudah dan cepat memindahkan kegiatan usahanya dari satu negara ke negara lain karena *internet server* dapat berlokasi dimana saja diseluruh dunia. Sehingga lokasi suatu *server* tidak akan berpengaruh secara signifikan terhadap fungsi bisnis yang dilakukan karena perusahaan dapat melakukan bisnisnya disuatu negara tanpa kehadiran fisik dinegara tersebut.

## 2.4 Netralitas Pajak Terhadap Transaksi *E-commerce*

Dapat dibayangkan jika atas dua transaksi yang berbeda antara transaksi tradisional dengan transaksi *e-commerce* dimana karena bentuknya atas transaksi *e-commerce* tidak dikenakan pajak maka akan terjadi alokasi sumber daya yang tidak seimbang yang akan menimbulkan insentif bagi pelaku bisnis untuk menghindari pengenaan pajak (*tax avoidance*).

Dilatar belakangi hal tersebut, terdapat kesepakatan umum hampir disemua negara bahwa sistim pemajakan antara kedua jenis transaksi tersebut adalah sama yang sering didefinisikan sebagai netralitas pajak meskipun pendekatan yang dilakukan oleh masing-masing negara berbeda. Pelopor utama dalam menyuarakan prinsip ini adalah *US Treasury Department* pada tahun 1996, prinsip-prinsip netralitas dikemukakan oleh William Byrnes yang dikutip dari *US Treasury Department* menyatakan sebagai berikut (Byrnes, 2007):

*A fundamental guiding principle should be neutrality. Neutrality requires that the tax system treat economically similar income equally, regardless of whether earned through electronic means or through more conventional channels of commerce. Ideally, tax rules would not affect economic choices about the structure of markets and commercial activities. This will ensure that market forces alone determine the success or failure of new commercial methods. The best means by which neutrality can be achieved is through an approach, which adopts and adapts existing principles in lieu of imposing new or additional taxes.*

Prinsip netralitas pajak harus memenuhi kriteria sebagai berikut :

- Sistim perpajakan menjamin perlakuan yang sama atas penghasilan yang sejenis tanpa pertimbangan transaksi itu dilakukan dengan cara elektronik atau tradisional.
- Peraturan perpajakan tidak mempengaruhi pilihan ekonomis yang akan diambil oleh pelaku bisnis.

Negara-negara anggota OECD juga telah mengadopsi prinsip netralitas pajak melalui "*A European Initiative in Electronic Commerce*", termasuk Jepang, Australia, dan Kanada. Negara-negara tersebut mengharuskan tata cara pengenaan pajak yang sama atas transaksi yang sama tanpa memperhatikan bagaimana



saluran transaksi itu dilakukan. Dan menjamin netralitas lingkungan pajak sehingga tidak ada beban tambahan (perubahan regulasi secara mendasar) atas transaksi *e-commerce* jika dibandingkan dengan cara tradisional.

## 2.5 Yurisdiksi Pemajakan

Transaksi antar negara (*cross border transaction*) sangat erat kaitannya dengan yurisdiksi suatu negara dengan negara lain dimana masing-masing negara sesuai dengan yurisdiksinya mengenakan pajak atas penghasilan yang diperoleh oleh *person* sesuai dengan prinsip pengenaan pajak dalam Undang-Undang domestik masing-masing negara (*unilateral settlement*).

Secara umum Undang-Undang domestik menerapkan beberapa prinsip pengenaan pajak internasional yang didasarkan atas faktor-faktor penghubung *person* dengan negara (*connecting factors*) sebagai berikut (Rohatgi, Basic International Taxation, 2007) :

- *Residence rule* : prinsip ini menganut pandangan bahwa negara *residence* diberikan hak pemajakan secara penuh karena faktor *personal attachment* . Faktor ini menghubungkan antara *person* dengan *home state* berdasarkan *residence*, domisili atau kewarganegaraan, dan tempat berdirinya perusahaan atau *management and control for legal person*.
- *Source rule* : prinsip ini mengandung pandangan bahwa negara sumber penghasilan (*source state*) diberikan hak pemajakan terbatas pada penghasilan yang diperoleh dari negara tersebut karena faktor *economic attachment*. Faktor ini menghubungkan antara *person* dengan negara sumber (*source state*) karena aktivitas ekonomi yang dilakukan oleh *person* di negara sumber (*source state*).

Karena penerapan prinsip yang berbeda tersebut mengakibatkan timbulnya konflik perpajakan dimana *residence state* mempertahankan hak pemajakannya atas penghasilan dari negara sumber (*source state*) yang diperoleh penduduknya (*residence*) berdasarkan *personal attachment* sedangkan negara sumber (*source state*) mempertahankan haknya dengan alasan negaranya sebagai sumber penghasilan berdasarkan *economic attachment* .

Untuk menghindari konflik tersebut maka banyak negara melakukan penyelesaian secara regional (*regional settlement*) melalui perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty*) yang merupakan kompilasi hukum pajak secara tertulis antara dua negara tentang pembagian hak pemajakan.

## **2.6 Hak Pemajakan Negara Sumber atas *Business profit***

Tujuan utama *tax treaty* adalah pembagian hak pemajakan antara negara-negara penandatangannya untuk membatasi yurisdiksi pemajakan masing-masing negara sampai pada tingkat yang telah disepakati. Umumnya pembatasan ini berkaitan dengan hak pemajakan negara sumber atas penghasilan yang bersumber dari negara tersebut dan terkait dengan ambang batas (*threshold*) kehadiran *non resident* dinegara sumber. Berikut diuraikan beberapa aspek tentang hak pemajakan atas *business profit*.

### **2.6.1 Pengertian Bentuk Usaha Tetap**

Terminologi Bentuk Usaha Tetap (BUT) ini sangat penting dalam perjanjian penghindaran pajak berganda kaitannya dengan hak pemajakan suatu negara. Pada dasarnya perjanjian penghindaran pajak berganda mengatur hak pemajakan dari masing-masing negara yang terikat dengan perjanjian dan dapat diklasifikasikan kedalam kelompok a). hak pemajakan penuh (*exclusively taxing right*) b). hak pemajakan terbatas (*Limited taxing right*) c). pelepasan hak pemajakan (*relinquished taxing right*) (Zain, 2005).

Kaitan antara hak pemajakan dengan Bentuk Usaha Tetap (BUT) adalah hak pemajakan secara penuh (*exclusively taxing right*) negara domisili (*resident country*) atas laba usaha (*business profit*) yang diperoleh atau diterima subjek pajak dari negara lain kecuali kegiatan bisnis tersebut dilakukan melalui Bentuk Usaha Tetap (BUT) dinegara lain tersebut. Hal ini telah dirumuskan dalam pasal 7(1) OECD model, "*The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be*

*taxed in the other State but only so much of them, as is attributable to that permanent establishment”* (OECD, 2008).

William (dalam Bischel, 1978) dan Patrick (dalam Helawel, 1980) menyatakan bahwa istilah BUT lebih merupakan ambang batas (*threshold*) atau kriteria yang memungkinkan suatu negara sumber untuk secara legal dapat memajaki penghasilan dari bisnis dan profesi transnasional (lintas perbatasan). Sebagai titik ambang batas, maka setiap usaha dan kegiatan transnasional yang belum memenuhi atau berada di bawah kriteria BUT dibebaskan dari pengenaan pajak di negara sumber. Hal ini bukan berarti penghasilan tersebut bebas dari pemajakan dengan alasan bahwa penghasilan tersebut hanya dikenakan pajak oleh negara domisili pengusaha karena aktivitas pemberi penghasilan tersebut secara signifikan masih dijalankan di negara dimaksud (Gunadi, 2007).

Titik ambang batas tersebut harus memenuhi kriteria-kriteria tertentu sebagai alat uji (*tolls*) agar suatu aktivitas bisnis menimbulkan Badan Usaha Tetap (BUT) di suatu negara. Rumusan kriteria tersebut dalam pasal 5 (1) OECD model dijelaskan sebagai berikut:

*“For the purposes of this convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”* (OECD, 2008).

Dari Rumusan tersebut terdapat beberapa kondisi yang harus dipenuhi suatu aktivitas agar menimbulkan BUT di suatu negara yaitu :

- Adanya *fixed place of business*
- Aktivitas dilakukan melalui *fixed place of business*

Klausur Vogel memberikan uraian tentang karakteristik BUT disamping pengertian secara umum yaitu (Vogel, 1997) :

- a. *Productive character* dalam kerangka bisnis yang baik setiap bagian harus memberikan kontribusi terhadap kinerja perusahaan secara keseluruhan. Jadi BUT sebagai bagian dari perusahaan harus memiliki *productive character* dengan berkontribusi terhadap profit perusahaan.
- b. *Operation for the purpose of profit* terminologi BUT mencakup tempat, fasilitas atau instalasi yang digunakan oleh perusahaan untuk menjalankan kegiatan bisnisnya tanpa melihat tempat, fasilitas atau

instalasi tersebut dikuasai secara eksklusif oleh perusahaan. Jadi suatu BUT bisa saja timbul disuatu ruangan dari *customer* perusahaan sepanjang ruangan tersebut merupakan *disposal* dari perusahaan untuk menjalankan kegiatan bisnisnya.

- c. *Fixed* untuk dikatakan *fixed* maka *place of business* harus terkait dengan titik geografis tertentu.
- d. *Permanence* sepanjang *place of business* harus *fixed* maka konsekuensi sifat *fixed* tersebut akan diikuti oleh sifat permanen dari *place of business* dalam artian bahwa *place of business* tidak ditujukan untuk jangka waktu tertentu kecuali secara alami kegiatan bisnis tersebut bersifat jangka pendek tetap dianggap memiliki sifat permanen.
- e. *Carrying on business* agar *place of business* merupakan BUT bagi perusahaan maka *place of business* harus merupakan tempat menjalankan bisnis dan kegiatan bisnis yang dijalankan adalah kegiatan yang signifikan dari keseluruhan bisnis perusahaan.

### 2.6.2 BUT Agen

Sebagai perluasan dari lingkup BUT sebagaimana diatur dalam pasal 1 dan 2 OECD model yang mensyaratkan adanya *fixed place of business* agar menimbulkan BUT disuatu negara maka dalam pasal 5(5) dijelaskan bahwa BUT dapat timbul disuatu negara tanpa adanya *fixed place of business* di negara tersebut melalui *dependent agent* pasal tersebut sebagai berikut :

*...where a person- other than agent of an independent status... is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercise, in a contracting state an authority to conclude contract in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that state in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to ( preparatory or auxiliary activities ) which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.*

dari pasal 5(5) tersebut ada beberapa kondisi yang harus dipenuhi oleh agen agar

timbul BUT disuatu negara. Ertugrul Akcaoglu mengemukakan bahwa ada tiga kondisi yang harus dipenuhi yaitu *objective condition*, *subjective condition* dan *functional condition* (Akcaoglu, 2002).

1. Kondisi objektif yaitu adanya *person* dinegara sumber. Pengertian *person* meliputi individu atau perusahaan dan tidak mengharuskan *person* tersebut merupakan *resident* atau memiliki *place of business* di negara tempat *person* tersebut bertindak sebagai agen dari perusahaan, OECD model pasal 5(5) menyatakan sebagai berikut :

*...Person may be either individuals or companies and need not be resident of, nor have a place of business in, the state in which they act for the enterprise...*

2. Kondisi subjektif yaitu status *dependent* , OECD model pasal 5(6) menyatakan sebagai berikut :

*An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a contracting state merely because it carries on business in that state through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.*

*person* dikatakan independen jika secara hukum dan ekonomi terbebas dari yang diageninya.

3. Kondisi fungsional yaitu aktivitas yang dilakukan oleh agen sudah melebihi aktivitas sebagai *preparatory* atau *auxiliary* seperti contoh suatu agen di suatu negara sumber kegiatannya di batasi hanya sebatas mengiklankan, menyerahkan barang yang di miliki oleh perusahaan, melakukan pembelian atau mengoleksi data bagi perusahaan tidak menimbulkan BUT.

Beberapa faktor yang mengindikasikan suatu agen tidak terikat dengan pihak yang diageninya meliputi :

- Apakah agen tersebut terikat atas instruksi detail atau dibawah kendali menyeluruh dari yang diageni (umumnya, suatu agen independen tidak akan terikat dengan prinsipal dalam melaksanakan aktivitas kerjanya);
- Apakah resiko usaha ditanggung oleh agen atau prinsipal;
- Apakah agen melakukan penjualan barang atas nama sendiri atau atas

nama prisipal; dan

- Apakah agen tersebut juga bertindak atas nama *persons* lain.

### 2.6.3 BUT *Subsidiary*

Dalam menentukan apakah *subsidiary company* menimbulkan BUT dari induk perusahaan, beberapa negara memiliki pendekatan yang berbeda. Secara umum OECD *commentary* atas pasal 5(7) menekankan bahwa *subsidiary* tidak menimbulkan BUT di negara *subsidiary* melakukan aktivitasnya. Namun hal tersebut tidak menutup kemungkinan aktivitas *subsidiary* menimbulkan BUT disuatu negara. Ada dua kondisi yang memungkinkan *subsidiary* sebagai BUT yaitu :

#### 2.6.3.1 *Subsidiary* sebagai BUT agen

Pendekatan yang dilakukan beberapa negara untuk menilai *subsidiary* sebagai agen sangat erat kaitannya dengan independensi *subsidiary* terhadap induk perusahaan. Dalam menentukan independensi *subsidiary* beberapa negara tidak melihat kepemilikan dari *subsidiary* sebagai dasar untuk menentukan adanya BUT melainkan melihat fakta-fakta yang ada baik itu fakta hukum maupun fakta ekonomi. Di dalam the *Treasury Department's commentary US model treaty* dinyatakan bahwa suatu perusahaan dikatakan independen jika secara hukum dan ekonomi tidak terikat dengan induk perusahaan.

Pengertian independen secara hukum tidak dikaitkan dengan kepemilikan, sepanjang *subsidiary* memiliki kontrol penuh atas kegiatan bisnisnya dan tidak terikat dengan instruksi yang terperinci dari induk perusahaan maka dapat dikatakan independen secara hukum. Sedangkan independen secara ekonomi jika *subsidiary* sebagai agen menanggung sendiri resiko bisnis yang dilakukan hususnya resiko kerugian. Bagaimana aplikasi pendekatan tersebut lebih jelas akan terlihat dari kasus berikut :

Kasus *Teisei Fire, Internal Revenue Service* menegaskan bahwa tiga perusahaan asuransi Jepang memiliki BUT di US disebabkan kegiatan dari Fortress sebuah perusahaan reasuransi yang tidak berafiliasi ke perusahaan Jepang tersebut. Fortress dapat melakukan kontrak reasuransi dalam batas yang telah disepakati yang mengikat perusahaan asuransi Jepang. Dalam

kasus ini pengadilan menyimpulkan bahwa baik secara hukum maupun ekonomi Fortress termasuk dalam pengertian agen independen hal ini dibuktikan dengan temuan pengadilan bahwa secara legal hubungan antara Fortress dengan perusahaan asuransi Jepang didefinisikan dalam perjanjian manajemen dimana Fortress secara independen mengangkat karyawan atau petugas, menunjuk direksi dan Fortress memiliki kebebasan untuk melaksanakan kegiatan bisnisnya sendiri. Secara ekonomi Fortress tidak memiliki jaminan pendapatan dan perlindungan kerugian jika perusahaan asuransi tersebut menghentikan perjanjiannya dengan Fortress.

Kasus lain adalah Inverworld, Ltd sebuah induk perusahaan Cayman Island, yang dinyatakan melakukan bisnis di US melalui *fixed place of business* sehubungan dengan kegiatan *subsidiary*-nya di US. Induk Perusahaan melakukan kegiatannya dengan memanfaatkan kantor *subsidiary*-nya. Dalam kasus ini pengadilan menyimpulkan bahwa *subsidiary* merupakan agen dipenden karena hampir seluruh kegiatannya secara eksklusif ditentukan oleh induk perusahaan dan kantor *subsidiary* dianggap melekat dengan induknya karena induk perusahaan menggunakan kantor tersebut untuk aktivitas bisnisnya, sebagai alamat korespondensi dan tidak memiliki kantor lain.

Sebagaimana dikemukakan di atas bahwa konsep dipendensi *subsidiary* sangat menentukan ada tidaknya BUT dari induk perusahaan di negara tempat *subsidiary*. Ada dua pendekatan untuk menilai dipendensi *subsidiary* yaitu (Gall, 2007):

**a. Civil Law Country**

Negara-negara penganut *civil law* mendasarkan penilaiannya terhadap dependensi *subsidiary* berdasarkan *legal form* dengan kata lain apakah *subsidiary* tersebut dalam menjalankan bisnisnya didasarkan atas ketentuan hukum yang ada seperti *company law* dan *employment law*.

Contoh kasus, Philip Morris Jerman memiliki akses ke pasar rokok Italia dengan menjual rokok dan lisensi merek dagang kepada perusahaan monopoli tembakau milik negara Italia, AAMS. Disamping itu Philip Morris juga menandatangani kontrak dengan perusahaan Interteba untuk memantau

distribusi rokok Philip Morris oleh AAMS dan juga melakukan kegiatan promosi di Itali. Philip Morris memiliki kepemilikan saham tidak langsung di perusahaan Interteba.

Mahkamah Agung Itali menyimpulkan bahwa Interteba merupakan BUT dari Philip Morris Jerman dan harus dikenakan pajak atas seluruh penjualan yang dilakukan oleh grup Philip Morris dan royalti di Itali dengan alasan sebagai berikut :

- Sebuah perusahaan *resident* bisa menjadi BUT beberapa perusahaan *non resident* dalam satu grup dengan tujuan sebagai strategi bisnis perusahaan.
- Pemantauan kontrak yang dilakukan oleh interteba agar kontrak yang ditandatangani antara Philip Morris Jerman dan perusahaan AAMS sesuai dengan perjanjian bukan merupakan kegiatan *auxiliary*.
- Pengendalian kegiatan bisnis yang dilakukan oleh perusahaan *resident*, meskipun dibatasi pada area tertentu, atas nama perusahaan *non resident* manandakan bahwa definisi BUT cocok dengan kegiatan interteba. Faktor-faktor yang menjadi dasar pertimbangan Mahkamah Agung Itali adalah posisi dominan dari manajemen *non resident* sehubungan kegiatan perusahaan *resident* dan perannya dalam mempengaruhi keputusan kontrak atau akuntansi, kebijakan remunerasi, dan hubungan antara eksekutif lokal dan eksekutif asing. Dengan kata lain, Interteba adalah "entitas independen" dengan struktur kompleks di mana melalui entitas tersebut perusahaan grup melakukan kegiatan tambahan.

**b. Common Law Country**

Sedangkan negara-negara *common law* mendasarkan penilaiannya terhadap dipendensi *subsidiary* berdasarkan *case law*. Meskipun secara *legal form* *subsidiary* merupakan entitas yang berbeda dan terpisah dari induk perusahaan akan tetapi akibat dari ketergantungan secara finansial, manajemen terhadap induk perusahaan mengakibatkan *subsidiary* tergantung (*dependent*) terhadap induknya.

Contoh kasus, NTPL adalah perusahaan *subsidiary* dari perusahaan Nokia di India. Aktivitas bisnis yang dilakukan mendistribusikan dan menjadi pusat *service* produk Nokia. Pengadilan India mengkarakterisasi NTPL sebagai



BUT Nokia meskipun kedua perusahaan ini secara legal merupakan entitas yang terpisah keputusan ini berdasarkan argumen bahwa penempatan orang-orang yang ada di *subsidiary* dilakukan oleh Nokia yang sekaligus merupakan karyawan dari Nokia disamping itu aktivitas yang dilakukan juga bukan merupakan aktivitas *preparation* atau *auxiliary*.

Kasus tersebut tidak melihat kepemilikan dalam menentukan ada tidaknya BUT kaitannya dengan kegiatan *subsidiary* atau afiliasinya (Taylor, Davies, & McCart, 2007).

Disisi lain OECD *commentary* atas pasal 5(7) kaitannya dengan *subsidiary* secara harfiah menetapkan sebagai berikut :

1. Bahwa kehadiran *subsidiary* disuatu negara bukan merupakan BUT dari induk perusahaan. Jadi untuk tujuan perpajakan *subsidiary* dianggap sebagai entitas hukum yang independen.

*It is generally accepted that the exercise of a subsidiary company does not, of itself, constitute that subsidiary company a permanent establishment of its parent company. This follows from the principle that, for the purpose of taxation, such a subsidiary company constitutes an independent legal entity....*

2. Kenyataan bahwa bisnis yang dilakukan oleh *subsidiary* diatur oleh induk perusahaan bukan menjadi dasar timbulnya BUT induk perusahaan.

*...even the fact that the trade or business carried on by the subsidiary company is managed by the parent company does not constitute the subsidiary company a permanent establishment of the parent company.*

3. Bahwa *subsidiary* akan menimbulkan BUT jika memenuhi kondisi sebagaimana ditetapkan dalam paragraph 5 (agen) yang juga berlaku untuk perusahaan yang tidak memiliki hubungan yakni :
  - a. Jika *subsidiary* tidak dapat dianggap sebagai agen independen, dan
  - b. Jika *subsidiary* secara alami melakukan dan memiliki otoritas untuk membuat kontrak atas nama induk perusahaan.

Ketentuan pasal 5(7) tersebut oleh negara-negara maju yang pada umumnya mengadopsi OECD *model convention* memungkinkan disalah gunakan untuk

menghindari pengenaan pajak di negara sumber dengan mendirikan *subsidiary* sehingga tidak menimbulkan BUT disuatu negara. Untuk menghindari hal tersebut maka dalam menilai *subsidiary*, kombinasi pendekatan secara *legal form* dan *substance form* sangat diperlukan sehingga pendirian *subsidiary* murni untuk tujuan bisnis bukan untuk mendapat keuntungan pajak.

### 2.6.3.2 Subsidiary sebagai BUT Dalam Pasal 1 atau 5 OECD Model

Selain sebagai agen timbulnya BUT dari induk perusahaan akibat dari kegiatan *subsidiary* di suatu negara sebagaimana dimaksud dalam paragraf 1 OECD model jika *subsidiary* memiliki *place of business* dan ruangan atau tempat yang dimiliki *subsidiary* tersebut merupakan *disposal* dari induk perusahaan, disamping itu melalui *fixed place of business* tersebut induk perusahaan melakukan kegiatannya.

*A parent company may, however, be found, under the rules of paragraphs 1 or 5 of the articles, to have permanent establishmen in a state where a subsidiary has a place of business. Thus, any space or premises belong to the subsidiary that is at the disposal of parent company...and that constitutes a fixed place of business through which the parent carries on its own business will constitute a permanent establishment....*

### 2.6.4 ISP sebagai BUT Agen

Perjanjian perusahaan *internet service provider (ISP)* untuk melakukan *hosting website* dengan perusahaan pemilik *website* merupakan pemberian jasa agar *website* yang disimpan dan dioperasikan dalam *server* yang dimiliki oleh *ISP* dapat di akses oleh pelanggan atau calon pelanggan perusahaan. Kewajiban *ISP* hanya sebatas mengoperasikan dan melakukan perbaikan terhadap *server* yang dimilikinya sedangkan isi (*content*) dari *website* merupakan haknya perusahaan. Jadi dalam perjanjian ini secara nyata terlihat tidak ada pemberian wewenang kepada *ISP* untuk mencari pelanggan, melakukan pendekatan kepada calon pelanggan, dan membuat kontrak atas nama perusahaan pemilik *website* sehingga *ISP* tidak bertindak sebagai agen dari perusahaan dan tidak menimbulkan BUT.

Fakta lain yang menunjukkan bahwa *ISP* bukan sebagai agen dari

perusahaan adalah aktivitas bisnis yang dilakukan tidak semata-mata memberikan jasa *hosting* tersebut kepada satu perusahaan akan tetapi juga melakukan kegiatan (*hosting*) *website* dari berbagai perusahaan lain. Penjelasan dalam *commentary* OECD paragraph 42.10 sebagai berikut :

*...paragraph 5 will generally not be applicable because the ISPs will not constitute an agent of the enterprises to which the websites belong, because they will not have authority to conclude contracts in the name of these enterprise and will not regularly conclude such contracts or because they will constitute independent agents acting in the ordinary course of their business...*

### **2.6.5 BUT atas *Electronic Commerce***

Sesuai dengan prinsip dasar netralitas pajak, tidak ada perbedaan sistim pemajakan atas transaksi *e-commerce*. Akan tetapi disebabkan karakteristiknya berbeda diperlukan modifikasi *tax treaty* terhadap isu-isu tertentu seperti yurisdiksi pemajakan, BUT, atribusi penghasilan dan lain-lain. Modifikasi ini tidak merubah batang tubuh dari *tax treaty* melainkan penambahan pada *commentary* yang secara prinsip tidak bertentangan dengan batang tubuh.

*Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) yang merupakan salah satu organisasi internasional yang paling berpengaruh dalam menetapkan prinsip-prinsip perpajakan internasional melalui *Committee of Fiscal Affairs* telah melakukan penambahan pada *commentary model tax convention on income and on capital* sehubungan dengan isu *e-commerce* . Salah satu isu penting adalah konsep BUT, apakah konsep BUT yang ada sekarang dapat diterapkan terhadap transaksi *e-commerce* khususnya transaksi yang berbasis *website*.

Ertugrul Akcaoglu mengemukakan bahwa ada tiga kategori yang dapat dilakukan dalam menganalisa konsep BUT dimana kategori ini juga dapat digunakan untuk kegiatan *e-commerce* yaitu *objective condition*, *subjective condition* dan *functional condition* (Akcaoglu, 2002).

**a. Kondisi Objektif (*Objective Condition*)**

Secara umum antara negara-negara yang terikat *treaty* dalam menetapkan ada tidaknya BUT mensyaratkan adanya *fixed place of business* disuatu negara tempat dilakukannya kegiatan bisnis tersebut. Ada dua elemen penting dalam melakukan analisa kondisi objektif dari BUT yaitu harus ada *place of business* dan *place of business* tersebut harus *fixed*. Untuk melakukan tes terhadap kondisi objektif BUT antara lain :

- *Place of business test*

Penekanan dalam melakukan tes ini adalah istilah *place* yang di dalam *model treaty* maupun *commentary* tidak diberikan definisi secara jelas. Menurut kamus Merriam-webster pengertian *place* adalah *physical surrounding, a physical environment, a building or locality used for a special purpose, or a particular part of a surface* (Webster).

Sejalan dengan definisi di atas, secara harfiah di dalam pasal 5(1) *place of business* hanya terdiri dari objek berwujud atau yang memiliki wujud fisik yang secara komersial sebagai basis aktifitas bisnis, dapat berupa *a place of management, a branch, an office, a factory, a workshop dan a mine, an oil or gas well, aquarry or any other place of extraction of natural resources*.

*Guidance* dalam menentukan *place of busniss* dalam pasal 5(1) yang hanya didasarkan atas adanya lokasi fisik tidak memadai jika diaplikasikan ke dalam *e-commerce* karena pada umumnya *e-commerce* tidak memerlukan kantor, pabrik atau lokasi berupa wujud fisik sebagai tempat aktifitas dilakukan akibat dari penggunaan *server* dan *website* sebagai sarana bisnis. Namun didalam *commentary* pasal tersebut dinyatakan bahwa mesin (*machinery*) atau peralatan (*equipment*) dapat menimbulkan BUT.

Pengertian peralatan sangat relevan dengan *computer equipment* dalam hal ini *server* yang merupakan sarana yang digunakan untuk melakukan kegiatan bisnis *e-commerce* dan memiliki wujud fisik yang dapat menempati lokasi geografis tertentu sehingga dapat merupakan *fixed place of business*. Dalam OECD *commentary* pasal 5(7) 42.2 penjelasan terhadap keberadaan *server* sebagai *fixed place of business* adalah sebagai berikut :

... *the server on which the website is stored and through which it is*

*accessible is a piece of equipment having a physical location and such location may thus constitute a “ Fixed place of business” of the enterprise that operates that server...*

Agar suatu peralatan dapat merupakan *fixed place of business* dibutuhkan kehadiran *person* untuk mengoperasikan agar kegiatan bisnis dapat dilakukan melalui peralatan tersebut pernyataan ini dijelaskan dalam OECD *commentary* paragraf 1.2 sebagai berikut :

*The carrying on of the business of the enterprise through this fixed place of business. This means usually that persons who, in one way or ather, are dependent on the enterprise (personnel) conduct the business of the enterprise in the state in which the fixed place is situated.*

Akan tetapi untuk peralatan otomatis (*automated equipment*), kehadiran orang tidak menjadi dasar pertimbangan timbulnya BUT hal ini dijelaskan dalam OECD *commentary* paragraf 7 42.6 sebagai berikut :

*Where an enterprise operates computer equipment at a particular location, a permanent establishment may exist even though no personnel of the enterprise is required at that location for the operation of the equipment The presence of personnel is not necessary to consider that an enterprise wholly or partly carries on its business at a location when no personnel are in fact required to carry on business activities at that location.*

Dengan demikian transaksi *e-commerce* yang merupakan gabungan antara *server* dan *website* yang secara otomatis menggantikan kehadiran *person* merupakan BUT dari suatu perusahaan tanpa kehadiran *person* tersebut.

Disisi lain *website* yang terdiri dari *software* dan data merupakan dokumen digital yang dipergunakan oleh pengguna *internet* untuk mengakses berbagai aplikasi berbasis *web* tidak memiliki wujud secara fisik sehingga bukan merupakan *place of business* dan tidak menimbulkan BUT meskipun *website* tersebut merupakan sarana bisnis bagi perusahaan. Penjelasan dalam OECD *commentary* paragraf 42.2 sebagai berikut :

*...a distinction needs to be made between computer equipment, which may be set up at location so as to constitute a permanent establishment under certain circumstances, and the data and software which is used by, or stored*

on, that equipment. For instance, an internet website, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a “place of business” as there is no “facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment...”

- *Location test*

*Location test* mensyaratkan bahwa *place of business* harus permanen (*fixed*) dengan kata lain bahwa kegiatan bisnis tersebut harus melekat dengan suatu titik geografis tertentu di negara sumber dan sifatnya tetap.

Dalam hal *e-commerce*, ada kemungkinan untuk memindahkan lokasi *server* dari suatu tempat ke tempat lain akan tetapi bukan menjadi dasar pertimbangan lokasi *server* tersebut *fixed* atau tidak. Yang menjadi dasar pertimbangan adalah apakah *server* tersebut benar-benar telah dipindahkan secara permanen dari suatu tempat. Penjelasan dalam *OECD commentary* paragraf 42.24 sebagai berikut :

*Computer equipment at a given location may only constitute a permanent establishment if it meets the requirement of being fixed. In the case of a server, what is relevant is not the possibility of the server being moved, but whether it is in fact moved. In order to constitute a fixed place of business, a server will need to be located at a certain place for a sufficient period of time so as to become fixed.*

**b. Kondisi Subjektif (*Subjective Condition*)**

Kondisi objektif (*Objective condition*) belum memadai untuk menentukan timbulnya BUT sehingga dibutuhkan pengujian lain tentang kondisi subjektifnya yang meliputi *right of use test* dan *permanence test*.

- *Right of use test*

*Right of use test* mensyaratkan bahwa *fixed place of business* merupakan pengganti kehadiran dari perusahaan (*disposal*) dengan kata lain bahwa wajib pajak memiliki hak untuk menggunakan *place of business* di suatu negara. Tes ini untuk mengetahui sampai tingkat mana perusahaan dapat mengontrol *place of business* di suatu negara.

Dalam menilai kontrol *person* atas *place of business* dalam kegiatan *e-*

*commerce* akan sangat relevan terhadap perjanjian antara perusahaan berbasis *web* dengan perusahaan *internet service provider (ISP)* sebagai pemilik *server* untuk menyelenggarakan (*hosting*) *website* perusahaannya. Perjanjian ini biasanya terkait dengan jasa (*hosting website*). Namun dalam perjanjian ini tidak memberikan hak kontrol kepada perusahaan *non resident* atas lokasi *server* dan kegiatannya sehingga *server* dan lokasinya bukan merupakan *disposal* dari perusahaan meskipun perusahaan dapat menentukan bahwa *website* nya diselenggarakan di dalam *server* dan lokasi tertentu dan oleh karenanya tidak menimbulkan BUT. OECD model menjelaskan sebagai berikut:

*The distinction between a website and the server on which the website is stored and used is important since the enterprise that operates the server may be different from the enterprise that carries on business through the website. For example, it is common for the website through which an enterprise carries on its business to be hosted on the server of an Internet Service Provider (ISP). Although the fees paid to the ISP under such arrangements may be based on the amount of disk space used to store the software and data required by the website, these contracts typically do not result in the server and its location being at the disposal of the enterprise.*

Akan tetapi jika perusahaan berbasis *web* tersebut menjadikan *server* sebagai *disposal* dari perusahaan dalam artian perusahaan mengendalikan pengoperasian *server* (*server* dapat dimiliki atau disewa) maka *server* tersebut merupakan *place of business* dan dapat menimbulkan BUT bagi perusahaan. Penjelasan OECD model sebagai berikut :

*...If the enterprise carrying on business through a web site has the server on his own disposal, for example it own(or lease) and operate the server on which the web site is stored and used, the place where that server is located could constitute a permanent establishment of the enterprise if the other articles are met.*

- *Permanent test*

*Server* sebagai *fixed place of business* dan menjadi *disposal* dari perusahaan harus memenuhi kriteria permanen dalam artian bahwa kegiatan yang dilakukan melalui *server* dimaksudkan untuk berlangsung terus menerus tanpa diketahui

akan berhenti. Untuk melakukan *permanent test* terhadap *server* harus dilakukan tiap-tiap kasus karena suatu *server* dapat dipindahkan dari suatu yurisdiksi ke yang lainnya dengan cepat.

**c. Kondisi fungsional (*Functional conditions*)**

Kondisi fungsional (*Functional condition*) ini digunakan untuk mengetahui apakah *fixed place of business* yang telah melewati periode tertentu merupakan tempat untuk memperoleh penghasilan. Pengujian *functional conditions* ini meliputi *business activity test* dan *business connection test*.

- *Business activity test*

Suatu *server* dapat merupakan BUT jika kegiatan mendapatkan penghasilan dilakukan melalui *server* dan aktivitas tersebut sesuai dengan pengertian aktivitas bisnis. Pengertian aktivitas bisnis ini didasarkan atas ketentuan domestik suatu negara. Meskipun aktivitas yang dilakukan adalah aktivitas bisnis akan tetapi jika sifatnya *preparatory* atau *auxiliary*, *server* tersebut bukan merupakan BUT dari perusahaan. Kegiatan yang sifatnya *preparatory* atau *auxiliary* untuk *e-commerce* meliputi antara lain :

- *Providing a communication link- much like a telephone line between supplier and customer;*
- *Advertising of good or service;*
- *Relying information through a mirror server for security and efficiency purpose;*
- *Gathering market data for the enterprise;*
- *Supplying information;*

- *Business connection test*

Langkah terakhir adalah melakukan tes apakah aktivitas bisnis yang dilakukan berhubungan dengan *place of business*. Dalam kasus *e-commerce* kegiatan bisnis harus dilakukan melalui *server*.



## 2.7 Penentuan Penghasilan atas BUT

Penentuan kriteria timbulnya BUT disuatu negara merupakan langkah penting hampir diseluruh *tax treaty* yang tujuan utamanya adalah untuk penghindaran pajak berganda. Namun tujuan *tax treaty* tersebut tidak akan tercapai jika hanya terpaku pada definisi atau kriteria BUT, akan tetapi juga harus mencakup ketentuan tentang bagian penghasilan yang mana yang dapat dipajaki oleh negara sumber tempat BUT melakukan kegiatan bisnisnya.

Penentuan penghasilan BUT berbagai negara menganut prinsip yang berbeda, namun pada umumnya mengacu pada *OECD model convention*, *UN model convention* dan kesepakatan antara negara yang mengikat perjanjian. Ada tiga prinsip umum penentuan penghasilan BUT sebagai berikut :

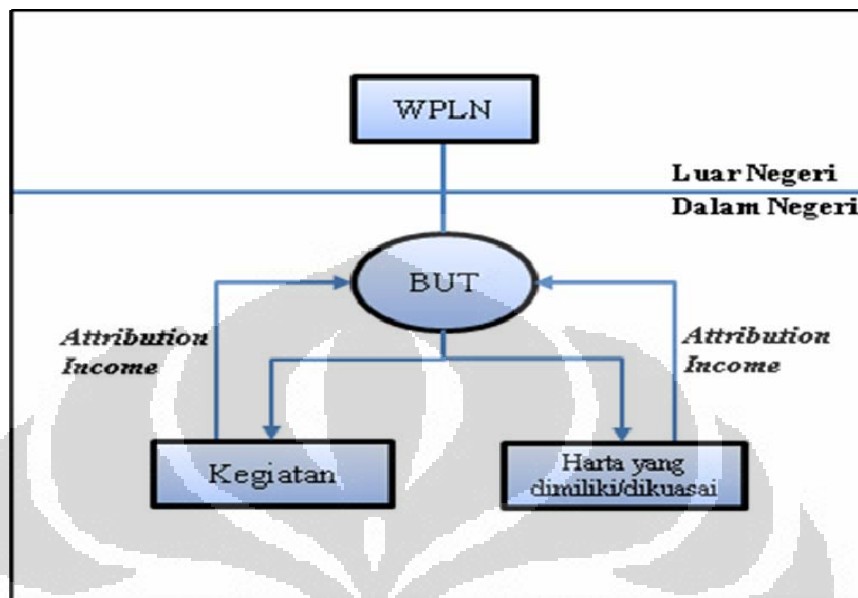
### 2.7.1 Attribution Principle

Prinsip ini menekankan bahwa laba usaha BUT adalah laba usaha yang diterima atau diperoleh dari kegiatan usaha BUT tersebut. Prinsip ini diatur dalam *OECD model convention* sebagai berikut :

*The profit of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that state unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforeside, the profit of the enterprise may be taxed in the other state but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.*

Kalimat kedua dari *model convention* di atas menekankan bahwa hak pemajakan dari negara tempat kedudukan BUT tidak dapat diperluas atas profit yang mungkin diperoleh oleh suatu perusahaan dari negara tersebut jika profit tersebut tidak dapat diatribusikan ke BUT-nya. Kalimat tersebut merupakan penegasan terhadap “*no force of attraction principle*” (Vogel, 1997) dan umumnya didukung oleh negara-negara maju. Skema *Attribution Principle* sebagai berikut:

Gambar 2.2  
Skema Attribution Principle



Sumber: OECD Model Convention (data telah diolah kembali )

### 2.7.2 Force of Attraction Principle

Prinsip ini menekankan bahwa laba usaha yang diterima atau diperoleh kantor pusat dari negara sumber atas kegiatan usaha yang sama atau sejenis dengan kegiatan BUT-nya, akan dianggap sebagai laba usaha BUT tersebut.

Prinsip ini diatur dalam UN model convention sebagai berikut :

*The profit of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that state unless the enterprise carries on business in the other contracting state through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profit of the enterprise may be taxed in the other state but only so much of them as is attributable to (a) that permanent establishment; (b) sales in that other state of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold through that permanent establishment; or (c) other business activities carried on in that other state of the same or similar kind as those effected through that permanent establishment.*

Prinsip ini didukung oleh negara-negara berkembang meskipun penerapannya dibatasi pada *business profit* yang tercakup dalam Pasal 7 dari

OECD *model convention* dan tidak diperluas pada penghasilan dari modal (dividen, bunga dan royalti) yang dicakup oleh ketentuan-ketentuan perjanjian lainnya. Alasan yang dikemukakan negara-negara pendukung prinsip ini adalah bahwa ketika sebuah perusahaan asing telah mendirikan suatu Bentuk Usaha Tetap (BUT) di wilayah suatu negara, perusahaan tersebut membawa dirinya ke dalam lingkup yurisdiksi fiskal negara tersebut dan negara tersebut memiliki hak mengenakan pajak atas semua penghasilan berasal dari wilayahnya, tanpa melihat apakah penghasilan berasal dari kegiatan Bentuk Usaha Tetap (BUT) atau dari kegiatan lain di wilayah negara tersebut.

Dalam UN *model convention* kalimat kedua terdapat terminologi “*same or similar*” yang merupakan kondisi mutlak untuk menerapkan *force of attraction principle* namun penjelasan tentang pengertian terminologi tersebut tidak dijelaskan dalam model tersebut. Secara umum ada dua pendekatan dalam menginterpretasikan pengertian terminologi tersebut yaitu :

1. Pendekatan *legal form*

Pengertian terminologi tersebut didasarkan atas pengertian legal dimana “*same*” memiliki arti bahwa barang yang dijual atau jasa yang dilakukan oleh kantor pusat benar-benar identik (baik dari segi spesifikasi maupun fungsinya) dengan yang dijual atau jasa yang dilakukan oleh BUT-nya. Sedangkan “*similar*” memiliki arti bahwa barang yang dijual atau jasa yang dilakukan oleh kantor pusat dapat menjadi substitusi (spesifikasinya bisa berbeda akan tetapi fungsinya sama) dengan barang yang dijual atau jasa yang dilakukan oleh BUT-nya.

2. Pendekatan *substance form*

Pengertian terminologi tersebut didasarkan atas ada tidaknya keterkaitan antara barang yang dijual atau jasa yang dilakukan oleh kantor pusat dengan barang yang dijual atau jasa yang dilakukan oleh BUT-nya tanpa melihat adanya kesamaan spesifikasi atau fungsinya. Dengan kata lain bahwa penjualan barang atau jasa yang dilakukan oleh kantor pusat sepanjang berkaitan dengan proyek yang ditandatangani oleh BUT-nya baik secara langsung maupun tidak langsung merupakan lingkup pengertian “*same*”

atau “*similar*” dan penghasilan atas kegiatan tersebut merupakan penghasilan BUT-nya.

Untuk melihat bagaimana penerapan prinsip tersebut kaitannya dengan pengertian terminologi “*same or similar*” dapat dilihat dari kasus Linklaters LPP di India sebagai berikut (The Income Tax Appellate Tribunal, 2010) :

Fakta kasus : Linklaters LPP adalah sebuah *partnership firm* yang bergerak dibidang hukum yang berkedudukan di London UK. Untuk menunjang kegiatannya beberapa kantor didirikan seperti di Brussels, Frankfurt, Hong Kong, New York, Paris, Singapore, Tokyo, Moscow, and Sao Paulo. Firma ini tidak memiliki kantor cabang atau kantor dalam bentuk lain di India. Firma ini memberikan jasanya kepada suatu klien yang kegiatan operasinya diperluas ke India. Pemberian jasa ini berkaitan dengan proyek yang ada di India dan pemberian jasa ini dilakukan dari luar India melalui kantor pusatnya di London, pada waktu-waktu tertentu partner dan staf firma tersebut berkunjung ke India untuk memberikan jasa profesional.

Putusan pengadilan India menyatakan bahwa prinsip dasar dari *force of attraction rule* adalah ketika perusahaan telah mendirikan BUT di negara lain maka perusahaan membawa dirinya ke dalam yurisdiksi fiskal dari negara lain tersebut sedemikian rupa sehingga negara lain tersebut memiliki hak untuk dapat memajaki semua penghasilan yang berasal dari negara itu, tanpa melihat apakah transaksi diarahkan dan dilakukan melalui BUT atau tidak.

Jadi menurut putusan pengadilan India pendapatan sehubungan dengan jasa yang diberikan kantor pusat untuk sebuah proyek India yang mirip dengan jasa yang diberikan oleh BUT juga akan dikenakan pajak di India terlepas dari kenyataan apakah jasa tersebut diberikan melalui BUT, atau langsung oleh kantor pusatnya. Argumen yang diberikan adalah tidak mungkin jasa profesional dapat diserahkan di India tanpa keterkaitan (meskipun tidak langsung ) dengan pekerjaan profesional di India. Dalam pandangan ketentuan *treaty* India-UK atribusi tidak langsung tersebut sudah cukup untuk menjadikan penghasilan dari jasa tersebut dapat dipajaki di India. Menurut pengadilan India ada dua kondisi

yang harus di penuhi dalam menerapkan *force of attraction principle* yaitu (KPMG, 2010):

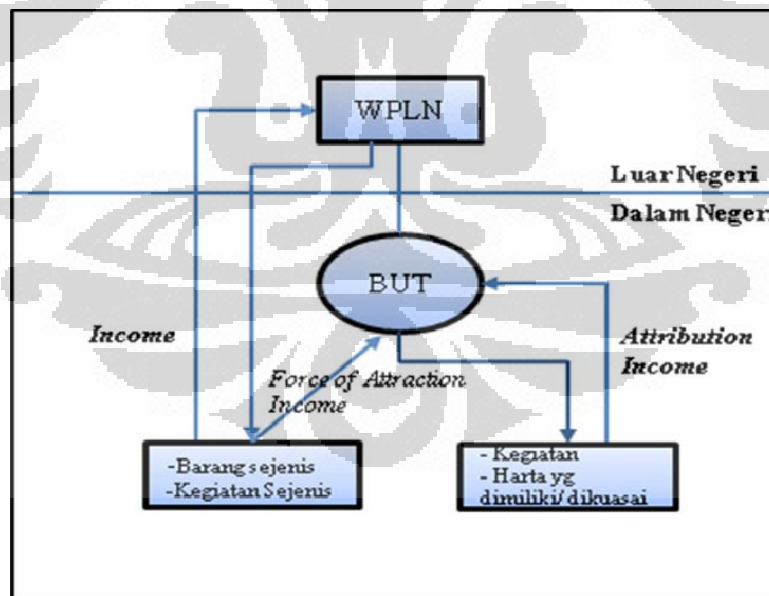
- (i) Jasa harus serupa atau berhubungan dengan layanan yang diberikan oleh BUT di India dan
- (ii) Jasa harus ( baik secara langsung atau tidak langsung ) *attribute* dengan BUT di India seperti jasa diberikan kepada proyek atau klien di India.

Dengan demikian seluruh penghasilan yang berkaitan dengan jasa yang diberikan firma baik diberikan di India atau di luar India karena terdapat hubungan atau kaitan dengan proyek di India maka dikenakan pajak di India.

Menurut penulis, *force of attraction rule* yang diterapkan oleh pengadilan India terlalu luas dan tidak sesuai dengan ketentuan penerapan prinsip tersebut seperti yang diatur dalam *UN model conventioan* dimana secara jelas dinyatakan bahwa penghasilan yang dapat di *attract* ke BUT sebatas penghasilan yang berasal dari wilayah negara tersebut. Skema *force of attraction* sebagai berikut:

Gambar 2.3

Skema *Force of Attraction Principle*



Sumber: *UN Model Convention* ( data telah diolah kembali )

### 2.7.3 Effectively Connected Principle

Prinsip ini umumnya diterapkan atas jenis penghasilan dari modal seperti penghasilan bunga, deviden dan royalti. *Capital gain* yang diterima atau diperoleh kantor pusat dari negara sumber atas kegiatan usaha yang mempunyai hubungan efektif dengan kegiatan BUT-nya, dianggap sebagai laba usaha BUT tersebut. Untuk melihat bagaimana prinsip tersebut diterapkan akan dapat dilihat dari kasus berikut (Kingson) :

LTD adalah sebuah perusahaan yang bergerak dalam bidang manajemen investasi dan jasa keuangan yang didirikan oleh prinsipal dari InverMexico, S.A. de C.V., Casa de Bolsa yang merupakan sebuah firma broker saham yang terdaftar di Mexico dan berkantor pusat di Mexico City. Klien kantor pusat di Meksiko yang tertarik dengan deposito dalam US dollar atau ingin melakukan investasi di luar Meksiko akan dibukakan sebuah *account* atas nama perusahaan LTD yang terletak di US dengan kata lain dana yang dikumpulkan dari investor Meksiko oleh LTD akan dibukakan *bank deposit* atas nama perusahaan LTD sendiri. Sebagai contoh investor dari Meksiko menyerahkan dananya sebesar \$10.000, perusahaan LTD menyanggupi untuk memberikan *bearing note* 5%. Kemudian oleh LTD dana tersebut akan dibukakan deposito di bank US atas namanya sendiri dan bank memberikan bunga sebesar 5 1/4% sehingga terdapat keuntungan bagi LTD sebesar \$25 yang merupakan selisih antara bunga yang diterima dari bank sebesar \$525 dan bunga yang dibayarkan ke investor sebesar \$500. Dalam kasus ini yang menjadi permasalahan adalah penghasilan yang mana yang merupakan penghasilan LTD apakah \$25 atau ditambah dengan \$ 500 yang dibayarkan kepada investor Meksiko.

Ketentuan tentang *Effectively connected income* di US sehubungan dengan penghasilan yang diperoleh oleh perusahaan asing yang melakukan kegiatan perdagangan atau bisnis di US mensyaratkan beberapa kondisi yaitu :

- *Asset-Use Test* untuk menilai apakah penghasil yang diperoleh dari penguasaan aset digunakan untuk menjalankan kegiatan perdagangan dan bisnis di US.

- *Business-Activities Test* untuk menilai apakah aktivitas perdagangan atau bisnis merupakan faktor yang sangat material dalam memperoleh penghasilan.
- *Special Test* untuk menilai apakah kegiatan perusahaan tergolong kedalam kegiatan tertentu yang diatur secara khusus.

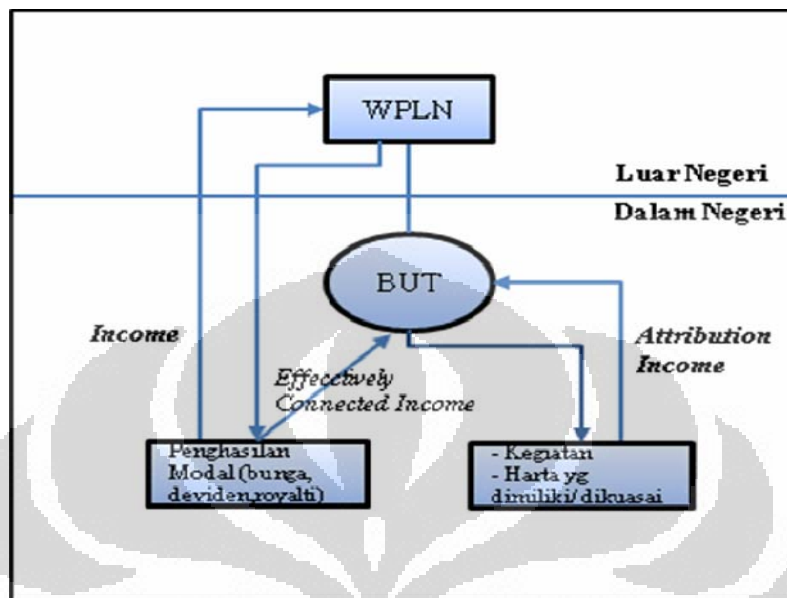
Dari tes tersebut komisioner US menyimpulkan bahwa pendapatan dari US *certificate* dan *bank deposits* dikarakterisasi sebagai kompensasi atas *personal service* dan merupakan penghasilan dari negara sumber dalam wilayah US hasil ini didasarkan atas *Business-Activities Test*.

Sedangkan berdasarkan *Special Test* bahwa suatu perusahaan asing secara aktif melakukan kegiatan dibidang perbankan, keuangan atau bisnis sejenis jika melakukan aktivitas sebagai berikut :

- a. *Receiving deposits of funds from the public*
- b. *Making personal, mortgage, industrial, or other loan to the public.*
- c. *Purchasing, selling, discounting, or negotiating for the public on regular basis, notes, drafts, checks, bills of exchange, acceptances, or other evidences of indebtedness.*
- d. *Issuing letters of credit for the public and negotiating drafts drawn there under.*
- e. *Providing trust services for the public or*
- f. *Financing foreign exchange transaction for public.*

LTD melakukan empat dari enam daftar kegiatan di atas dan disimpulkan bahwa LTD melakukan aktifitas perbankan dari perusahaan asing di US sehingga pendapatan yang diperoleh oleh kantor pusat di Meksiko akibat dari penempatan dana kliennya di LTD merupakan penghasilan yang diperoleh oleh LTD sebagai penerapan *Effectively connected principle*. Skema prinsip tersebut sebagai berikut:

Gambar 2.4  
Skema *Effectively Connected Principle*



Sumber: US Act ( data telah diolah kembali )

Dalam menerapkan prinsip tersebut masing-masing negara menggunakan prinsip yang berbeda tergantung pada *tax treaty* yang disepakati oleh negara-negara yang terikat dengan persetujuan. Namun negara-negara maju pada umumnya mengacu kepada OECD *model convention* sedangkan negara-negara berkembang mengacu kepada UN *model convention* yang menganut prinsip laba usaha dalam pengertian luas sehingga hak pemajakan negara sumber diperluas tidak hanya sebatas penghasilan dari aktivitas bisnis BUT.

Prinsip yang dianut oleh negara berkembang ini merupakan konsekuensi logis dari negara berkembang sebagai tujuan investasi sehingga tuntutan untuk memperoleh hak pemajakan yang lebih luas merupakan hal yang wajar.

## 2.8 Jenis-Jenis Penghasilan *Electronic Commerce*

Salah satu hal yang penting kaitannya dengan pajak internasional adalah penentuan jenis penghasilan. Khusus transaksi *e-commerce* disebabkan karakteristik yang berbeda, OECD melalui *Committee on Fiscal Affairs* melakukan penggolongan jenis penghasilan atas dua jenis penghasilan yaitu penghasilan dari laba usaha (*business profit*) dan royalti (OECD, 2001).

### 2.8.1 Business profit



OECD model tidak mendefinisikan pengertian *business* secara jelas baik di batang tubuh maupun di *commentary*-nya. Pasal 3 OECD model hanya mendefinisikan *business* sebagai berikut :

*“The term “business” includes the performance of professional service and of other activities of an independent character”*

namun secara harfiah dari batang tubuh dan *commentary*-nya dapat disimpulkan beberapa karakter penghasilan yang sumbernya dari kegiatan *business* sebagai berikut:

- Penghasilan dari menjalankan usaha (*business*) atau kegiatan (*activities*),
- *Active Income*: untuk memperolehnya dikeluarkan biaya, usaha, atau pengorbanan,
- Usaha dapat dilaksanakan oleh individu atau badan,
- Tidak termasuk penghasilan dari hubungan pekerjaan (*employment income*),
- Tidak termasuk penghasilan dari modal/harta (*passive income*), kecuali jika modal/harta tersebut mempunyai hubungan efektif dengan tempat usaha.

### 2.8.2 Royalti

Isu tentang hak pemajakan atas royalti pada dasarnya dapat diselesaikan melalui *tax treaty* yang telah ditandatangani oleh negara yang mengikat perjanjian. Sedangkan isu tentang definisi royalti bisa menimbulkan *dispute* disebabkan masing-masing negara memiliki definisi royalti sesuai dengan aturan domestiknya. OECD Model pasal 12 mendefinisikan royalti sebagai berikut :

*The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial, or scientific experience.*

Dari definisi menurut OECD Model tersebut , Thelosen (dalam Buletin for International Taxation, 2010) royalti dibedakan menjadi dua yaitu (Darussalam, Hutagaol, & Septriady, 2010):

1. Setiap pembayaran yang diterima sebagai imbalan untuk memakai atau hak memakai :
  - a. Hak cipta atas karya tulis, karya seni atau karya ilmiah, termasuk film bioskop;
  - b. Hak paten, merk dagang, pola atau model, rencana, rumus rahasia atau proses rahasia; atau
2. Setiap pembayaran yang diterima sebagai imbalan atas informasi yang berkenaan dengan pengalaman di bidang industri, perdagangan, atau ilmu pengetahuan, disebut sebagai *know-how*.

Identifikasi terhadap esensi pembayaran sangat diperlukan untuk menentukan apakah suatu pembayaran terkait dengan pembayaran royalti atau jasa tehnik karena memiliki *tax exposure* yang berbeda. Berikut jenis-jenis pembayaran dan esensinya:

1. Pembayaran untuk menggunakan atau hak untuk menggunakan hak cipta (*Payments for the use of, or the right to use, a copyright*)

Jenis pembayaran ini dikategorikan sebagai *business profit* jika *customers* diberikan izin untuk melakukan *download* produk digital seperti *software*, gambar, suara atau teks untuk digunakan atau dinikmati oleh *customers* sendiri.

Disisi lain jenis pembayaran ini akan dikategorikan sebagai royalti jika melibatkan pemberian hak untuk menggunakan hak cipta untuk tujuan lain selain untuk digunakan dan dinikmati sendiri oleh *customers*. Sebagai contoh penerbit buku melakukan pembayaran untuk mendapatkan hak untuk menggunakan gambar digital yang memiliki hak cipta untuk direproduksi sebagai gambar sampul buku yang akan diproduksi. Dalam contoh tersebut yang menjadi esensi pembayaran adalah perolehan hak untuk menggunakan atas gambar yang memiliki hak cipta untuk di reproduksi atau didistribusikan.

2. Pembayaran untuk *know-how*

Pembayaran jenis ini juga harus diperhatikan esensinya apakah termasuk ke dalam pembayaran *know-how* yang merupakan lingkup royalti atau pembayaran jasa tehnik yang merupakan lingkup *business profit*. Perbedaan

antar keduanya dalam OECD commentary dijelaskan sebagai berikut:

- *Contract for the supply of know-how concern information that already exist or concern the supply of information after its development or creation and include provisions concerning the confidentiality of that information.*
- *In the case of contracts for the provision of service, the supplier undertakes to perform service which may require the use, by that supplier, of special knowledge, skill or expertise but not transfer of such special knowledge, skill or expertise to the other party.*
- *In most cases involving the supply of know-how, there would generally be very little more which needs to be done by the supplier under the contract other than to supply existing information or reproduce existing material. On the other hand, a contract for the performance of service would, in the majority of cases, involve a very much greater level of expenditure by the supplier in order to perform his contractual obligations. For instance, the supplier, depending on the nature of the service to be rendered, may have to incur salaries and wages for employees engaged in researching, designing, testing, drawing and other associated activities or payment to sub-contractors for the performance of similar service.*
- *In the particular case of a contract involving the provision, by the supplier, of information concerning computer programming, as a general rule the payment will only be considered to be made in consideration for the provision of such information so as to constitute know-how where it is made to acquire information constituting ideas and principles underlying the program, such as logic, algorithms or programming languages or techniques, where this information is provided under the condition that the customer not disclose it without authorization and where it is subject to any available trade secret protection.*

Dari penjelasan tersebut maka dapat dibuat tabel perbedaan antara royalti dan jasa teknik sebagai berikut :

**Tabel 2.1**

### Perbedaan Royalti dan Jasa Teknik

No.	Royalti ( <i>Know-how</i> )	Jasa Teknik ( <i>Technical Services</i> )
1	Informasi telah tersedia	Informasi belum tersedia
2	Adanya transfer <i>knowledge</i> .	Tidak ada transfer <i>knowledge</i> .
3	Bukan merupakan <i>general knowledge</i>	Merupakan <i>general knowledge</i>
4	Tidak adanya garansi / jaminan atas hasilnya	Adanya garansi / jaminan atas hasilnya
5	Tidak adanya keterlibatan langsung dari pemberi <i>know-how</i>	Terdapat keterlibatan langsung dari pemberi jasa
6	Penerima bukan sebagai pemilik <i>know-how</i>	Penerima merupakan pemilik jasa yang diberikan
7	Pembayarannya bervariasi (%)	Pembayarannya berdasarkan <i>working hours</i>
8	Penghasilan dari royalti ini dikategorikan sebagai penghasilan pasif ( <i>passive incom</i> )	Penghasilan dari jasa teknik ini diklasifikasikan sebagai penghasilan bisnis atau laba usaha ( <i>business income/profits</i> )

Beberapa jenis pembayaran berikut bukan merupakan pembayaran dalam lingkup *know-how* melainkan pembayaran atas jasa :

- Pembayaran untuk *service* purna jual
- Pembayaran untuk *technical assistance*
- Pembayaran untuk jasa dalam masa garansi.
- Pembayaran untuk pendapat yang diberikan oleh *engineer*, *advocate* dan akuntan.
- Pembayaran atas saran yang diberikan secara elektronik, atas komunikasi elektronik dengan teknisi atau penilai melalui jaringan komputer, atau data base pemecahan masalah (*trouble-shooting database*).

## 2.9 Karakterisasi Transaksi *E-Commerce*

Dari jenis-jenis penghasilan dan tipe transaksi sehubungan dengan *e-commerce* OECD membuat kategori transaksi *e-commerce* sebagai berikut :

**1. *Electronic order processing of tangible product***

Jenis transaksi ini memungkinkan *customer* memilih barang berwujud dari katalog *online* kemudian memesan barang tersebut langsung dari *commercial provider* secara elektronik setelah disetujui oleh *commercial provider* maka produk akan dikirim melalui jasa kurir. Pada transaksi ini pemakaian katalog *online* tidak dikenakan biaya.

Analisa dan kesimpulan:

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan ***business profit*** (***article 7***) karena tidak melibatkan penggunaan hak cipta.

**2. *Electronic ordering and downloading of digital products***

Jenis transaksi ini memungkinkan *customer* memilih produk digital atau *software* dari katalog *online* kemudian memesan produk tersebut langsung dari *commercial provider* secara elektronik. Setelah pesanan disetujui maka Produk digital tersebut baru bisa diunduh ke dalam *hard disk customer* atau media penyimpan lainnya. Atas pemakaian katalog *online* tidak dikenakan biaya secara terpisah.

Analisa dan kesimpulan :

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan ***business profit*** (***article 7***) jika secara esensi transaksi produk digital ini ditujukan untuk dipergunakan dan dinikmati sendiri oleh *customer*. Kenyataan bahwa *customer* diberikan hak untuk mengkopi kedalam *hard disk*, media lain seperti CD, DVD atau media *display* lainnya hanya merupakan proses untuk menangkap dan menyimpan *digital signal* dan tidak ada kaitannya dengan penggunaan hak untuk memakai hak cipta yang ada dalam lingkup royalti.

**3. *Electronic ordering and downloading of digital products for purpose of commercial exploitation of the copyright***

Jenis transaksi ini memungkinkan *customer* memilih produk digital atau *software* dari katalog *online* kemudian memesan produk tersebut langsung dari *commercial provider* secara elektronik. Setelah pesanan disetujui Produk digital tersebut baru bisa diunduh ke dalam *hard disk customer* atau media penyimpan lainnya dan *customer* memperoleh hak untuk mengeksploitasi produk digital tersebut secara komersial. ( contohnya penerbit buku mendapatkan hak atas gambar yang akan digunakan dalam sampul buku yang diproduksinya). Atas pemakaian katalog *online* tidak dikenakan biaya secara terpisah.

**Analisa dan kesimpulan :**

Pembayaran atas transaksi ini merupakan pembayaran atas *royalti (article 12)* karena berkaitan dengan hak untuk menggunakan hak cipta dalam contoh tersebut *customer* diberikan hak untuk mereproduksi dan menjual untuk tujuan komersial atas gambar yang telah memiliki hak paten.

**4. *Updates and add-ons***

Provider *software* atau produk digital lainnya menyediakan aplikasi pemutahiran dan penambahan (*update* dan *add-ons*) untuk produk digital yang digunakan oleh pelanggan. Persetujuan untuk menyediakan pemutahiran dan menambahkan (*update* dan *add-ons*) tidak ditujukan kepada *customer* tertentu secara spesifik.

**Analisa dan kesimpulan:**

Perlakuan atas transaksi ini sama dengan kategori 1 dan 2 merupakan *business profit (article 7)*.

**5. *Limited duration software and other digital information licenses***

Jenis transaksi ini memungkinkan *customer* untuk mendapatkan hak menggunakan *software* dan produk digital lainnya untuk jangka waktu tertentu (terbatas) dimana hak penggunaannya lebih pendek dari masa manfaat produk itu sendiri. Apabila jangka waktu yang telah ditentukan sudah terlewati maka seluruh salinan produk digital akan terhapus atau tidak

bisa digunakan lagi. Produk digital ini dapat di *download* secara elektronik atau melalui media berwujud seperti CD.

**Analisa dan kesimpulan :**

Perlakuan atas transaksi ini sama dengan kategori 1 dan 2 merupakan *business profit (article 7)*.

**6. *Single-use software or other digital product***

Jenis transaksi ini memungkinkan *customer* untuk mendapatkan hak menggunakan *software* dan produk digital lainnya pada kurun satu kali. Dengan kata lain hak untuk menggunakan diperoleh pada saat produk digital tersebut dibeli oleh pelanggan. Pelanggan tidak memiliki hak untuk menyalin produk digital untuk tujuan diluar dari maksud untuk digunakan sendiri oleh *customer*. Produk ini dapat di *download* atau dengan memakai *server* yang terpisah.

Analisa dan kesimpulan:

Ada perbedaan pandangan tentang karakterisasi transaksi ini yang menggolongkan sebagai kontrak jasa atau sama dengan transaksi kategori 2 dan 5 di atas. Namun pembayaran atas transaksi ini merupakan *business profit (article 7)*.

**7. *Application hosting-separate licenses***

Pengguna memiliki lisensi tidak terbatas untuk menggunakan suatu produk *software*. Untuk mengakses *software* tersebut pengguna mengikat kontrak dengan *host entity* yang berfungsi sebagai *host* atas *software* dengan meng-*upload* salinan dari *software* tersebut ke dalam *server* yang dimiliki dan dioperasikan oleh *host entity*. Pada transaksi ini ada pemisahan antara Hak kepemilikan atas *copyright software* dan sebagai *host software* dimana kepemilikan *copyright* bukan pada *host entity* melainkan pada pengguna. *Host entity* tersebut juga memberikan pelayanan teknis dalam upaya mencegah kerusakan system yang mungkin terjadi. Pengguna dapat mengakses, menjalankan, mengoperasikan *software* tersebut dari jarak jauh. Pengoperasiannya dapat dilakukan melalui komputer milik pengguna setelah

di *download* dan disimpan dalam *Random Acces Memory* (RAM) atau melalui *host server*. Kontrak untuk penggunaan *software* tersebut dapat diperbaharui dengan tambahan biaya setiap tahun.

Analisa dan kesimpulan:

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan ***business profit*** (*article 7*) kegiatan dari perusahaan adalah menyelenggarakan (*hosting*) *software* agar dapat diakses oleh *customer*

**8. *Aplicatio hosting-bundled contract***

Berbeda dengan poin 7 kepemilikan atas *copyright* atas transaksi ini menyatu dengan *host entity*. Kontrak antara *host entity* dan pengguna adalah kontrak untuk dapat menggunakan satu atau beberapa aplikasi *software* yang dioperasikan dan disimpan dalam *server* milik *host entity*. *Host entity* juga memberikan dukungan teknis untuk *software* dan *hardware* kepada pengguna. Aplikasi dapat di akses dijalankan dan dioperasikan melalui komputer pengguna dari jarak jauh maupun dikendalikan dari *host server*. Kontrak tersebut dapat diperbaharui secara tahunan dengan biaya tambahan.

Analisa dan kesimpulan:

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan ***business profit*** (*article 7*)

**9. *Application Service Provider* (“ASP”)**

Suatu provider memiliki lisensi atas satu aplikasi *software* dalam kapasitasnya sebagai *Application Service Provider* (ASP). *Customer* dapat mengakses *software* yang di-host melalui *server* yang dimiliki dan dioperasikan oleh ASP. *Software* tersebut dapat mengotomatisasikan fungsi-fungsi bisnis tertentu dari *back office business* yang ada pada perusahaan pengguna, misalnya *software* tersebut dapat digunakan untuk mengotomasi pencarian, pemesanan, pembayaran dan pengiriman barang yang digunakan dalam bisnis pengguna misalnya untuk *office supplies* dan *travel arrangement*. ASP tidak menyediakan barang atau jasa yang dibutuhkan, ASP semata-mata hanya membantu pengguna untuk mengotomasi dan mengatur interaksi antara pengguna dengan penyedia barang atau jasa yang



dibutuhkan oleh pengguna. Pengguna tidak memiliki hak untuk menduplikasi *software* dan hanya bisa menggunakan *software* aplikasi tersebut melalui *server ASP*. Pengguna tidak mempunyai hak untuk memiliki dan mengontrol *software* tersebut.

Analisa dan kesimpulan:

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan ***business profit*** (*article 7*) kegiatan dari perusahaan adalah menyelenggarakan (*hosting*).

#### 10. *ASP licenses fees*

Berkaitan dengan contoh dalam poin 9 di atas, *ASP* membayar *fee* kepada pemilik *software* yang dihitung berdasarkan persentase dari penghasilan yang diperoleh dari para pengguna. Jangka waktu kontrak dengan pemilik *software* adalah satu tahun.

#### 11. *Website hosting*

*Web hosting* menawarkan *bandwith* yang dimiliki untuk menempatkan *website consumer* di dalam *server*-nya, sebagai kompensasi *web hosting* akan memperoleh *fee* yang didasarkan atas durasi waktu. Materi-materi berlisensi yang ada dalam *website* dimiliki oleh pengembang *website* dan hak untuk memodifikasi *website* ada pada pemegang lisensi.

#### **Analisa dan kesimpulan**

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan ***business profit*** (*article 7*)

#### 12. *Software maintenance*

Kontrak perbaikan *software* ini merupakan jenis kontrak gabungan antara *software update* dengan bantuan teknis, pada dasarnya tujuan utama dari kontrak ini adalah *software update*. *Fee* tahunan yang dikenakan tidak memisahkan antara *update* dengan bantuan teknis.

Analisa dan kesimpulan:

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan ***business profit*** (*article 7*).

### 13. *Data warehousing*

*Customer* menyimpan datanya ke dalam *server* yang dimiliki dan dioperasikan oleh *provider* dan dapat mengakses, meng-*upload*, memanggil kembali, dan memanipulasi data dari tempat *customer*. Sebagai contoh adalah *retailer* yang menyimpan data persediaannya di *hardware provider* sehingga petugas yang menangani *order* dapat mengakses dari jarak jauh untuk mengetahui apakah pesanan dapat dipenuhi dari stok persediaan yang ada. Transaksi ini tidak melibatkan lesensi *software*.

#### **Analisa dan kesimpulan**

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan *business profit* (*article 7*)

### 14. *Customer support over a computer network*

Penyedia jasa ini memberikan dukungan teknis secara *online* dapat berupa dokumentasi teknis, *database trouble-shooting*, dan juga bentuk komunikasi langsung dengan teknisi melalui *e-mail*.

#### **Analisa dan kesimpulan:**

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan *business profit* (*article 7*).

### 15. *Data retrieval*

Provider menyediakan *database* yang dapat diakses dan diambil oleh *customer*. Tujuan utama dari layanan ini adalah memberikan kemampuan kepada *customer* untuk mencari dan memperoleh data dari kumpulan data yang banyak sesuai dengan kebutuhannya. Untuk dapat mengakses data yang diinginkan *customer* harus melakukan pembayaran kepada *provider*.

#### **Analisa dan kesimpulan:**

Prinsip utama dari transaksi ini adalah penyediaan jasa kepada *customer* berupa data yang dapat dicari dan dikumpulkan oleh *customer* sesuai dengan kebutuhannya. Isu lain yang mengatakan bahwa pembayaran ini merupakan *technical fees* tidak terpenuhi karena penyediaan *software* yang dapat digunakan oleh *customer* untuk *search* dan *retrieval* tidak melibatkan

keahlian dan pengetahuan khusus. Kenyataan bahwa dalam pengembangan *software* tersebut melibatkan keahlian khusus tidak relevan dalam transaksi ini. Transaksi ini merupakan *business profit (article 7)*.

#### 16. *Delivery of exclusive or other high-value data*

Sama dengan contoh di atas, dalam hal ini pelanggan tidak hanya sekedar mencari dan mengambil data saja, Tujuan utama dari layanan ini adalah provider menyediakan data analisa dari data mentah (*raw data*). Data yang disediakan tersebut tidak ditujukan untuk pelanggan tertentu dan tidak adanya kewajiban untuk menjaga kerahasiaan data. Salah satu contoh dari produk ini adalah laporan mengenai industri tertentu dan informasi mengenai investasi. Laporan tersebut akan dikirim dalam bentuk elektronik kepada pelanggan atau dengan cara di *download* langsung melalui katalog *online*.

##### **Analisa dan kesimpulan:**

Transaksi ini sama dengan kategori 15 dan merupakan transaksi *business profit (article 7)*

#### 17. *Advertising*

Pemasang iklan membayar operator *website* untuk memajang iklannya di *website* dan biasanya iklan tersebut hanya berupa gambar grafis kecil yang apabila di klik oleh pengguna akan *link* dengan *web page* yang diinginkan oleh pemasang iklan. Tarif iklan yang dikenakan oleh operator *website* biasanya persentase berapa kali iklan tersebut diklik oleh pelanggan atau berapa sering (durasi waktu) iklan tersebut akan dimunculkan kepada pelanggan.

##### **Analisa dan kesimpulan:**

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan *business profit (article 7)*.

**18. *Electronic access to professional advice (contoh. konsultan)***

Jenis transaksi ini memungkinkan *customer* untuk mendapatkan saran dari tenaga profesional seperti konsultan, penasehat hukum, dokter dan lain-lain melalui *e-mail*, konferensi video, atau media komunikasi jarak jauh lainnya.

**Analisa dan kesimpulan:**

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan ***business profit*** (*article 7*) karena nasehat/saran yang bersifat sesuai dengan kebutuhan (*on-demand advice*) jasa, bukan merupakan transaksi *know-how*.

**19. *Technical Information***

Jenis transaksi ini memungkinkan *customer* untuk mengakses informasi teknik yang bersifat rahasia dan tidak dibuka untuk umum yang dapat meliputi suatu produk atau suatu proses. Contoh gambaran naratif maupun diagram tentang informasi proses pabrikasi yang bersifat rahasia.

**Analisa dan kesimpulan**

Pembayaran atas transaksi ini merupakan pembayaran atas **royalti** karena berhubungan dengan informasi sifatnya rahasia.

**20. *Information delivery***

*Provider* secara elektronik menyampaikan data kepada pelanggannya sesuai dengan data yang mereka inginkan. Tujuan utama dari layanan ini adalah memberikan kenyamanan kepada *customer* dalam menerima informasi yang telah disesuaikan dengan kebutuhan mereka.

**Analisa dan kesimpulan**

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan ***business profit*** (*article 7*).

**21. *Access to an interactive website***

*Provider* menyediakan bagi pelanggan suatu *website* yang berisi materi digital, termasuk informasi misalnya musik, video, permainan dan aktivitas (baik yang dibuat sendiri oleh provider ataupun bukan). Pelanggan membayar biaya tetap untuk dapat mengakses *website* tersebut untuk jangka

waktu tertentu. Melalui *website* tersebut pelanggan dapat berinteraksi secara *online* untuk menggunakan produk atau servis dari *website*.

#### **Analisa dan kesimpulan**

Sepanjang transaksi ini hanya melibatkan pembayaran yang dilakukan oleh pelanggan agar dapat mengakses *website* interaktif maka Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan ***business profit (article 7)*** sedangkan pembayaran yang dilakukan oleh *website operator* kepada pemilik materi yang dilindungi hak cipta agar dapat ditayangkan di *website*-nya merupakan pembayaran royalti.

#### **22. Online shopping portals**

Operator *Website* menyediakan katalog barang-barang dari berbagai penjual di *server* komputernya yang dapat diakses oleh pengguna *website*. Pengguna yang akan melakukan pemesanan barang dapat melakukan pemesanan secara *online* dan operator *website* akan meneruskan pesanan tersebut ke penjual yang bertanggung jawab untuk menerima dan memenuhi pesanan tersebut. *Website operator* tidak memiliki hubungan kontraktual dengan pemesan barang dan sifat layanan yang diberikan hanya sebagai perantara ( *transmitter* ). Atas layanan yang diberikan penjual memberi komisi kepada operator *website* berdasarkan persentase pemesanan yang dilakukan melalui *website* tersebut.

#### **Analisa dan kesimpulan**

Sumber penghasilan dari transaksi ini adalah iklan sehingga pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan ***business profit (article 7)***.

#### **23. Online auctions**

Operator *website* memajang barang-barang yang akan dilelang di *website* nya dan untuk pembelian barang yang dilelang pelanggan berhubungan langsung dengan pemilik barang-barang yang dilelang sebagai kompensasi operator *website* akan mendapat pembayaran dari pemilik barang berdasarkan persentase dari penjualan atau dengan nilai tetap yang telah ditentukan.

### **Analisa dan kesimpulan**

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan *business profit* (*article 7*) pembayaran transaksi ini pada dasarnya sama dengan transaksi yang dilakukan oleh rumah lelang.

#### **24. Sales referral programs**

*Online provider* (pedagang yang menjual secara *online*) membayar komisi penjualan kepada *website operator* yang dapat memberikan order penjualan kepada *provider* tersebut. *Website operator* akan menempatkan satu atau beberapa nama *provider* penyedia produk-produk di dalam *website*-nya. Apabila pengguna *internet* meng-klik salah satu produk yang dibutuhkan maka mereka akan terkoneksi langsung ke *website* dari *provider* produk tersebut dimana mereka dapat membeli. Ketika *link* dari operator tersebut digunakan maka *provider* dapat mengetahui darimana sumber dari pembelian tersebut berasal sehingga *provider* akan membayar sejumlah persentase dari penjualan yang mereka terima dari operator tersebut.

### **Analisa dan kesimpulan**

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan *business profit* (*article 7*).

#### **25. Content acquisition transaction**

*Website operator* membayar berbagai *content operator* seperti konten berita, informasi, atau konten lainnya untuk di tayangkan di *website*-nya dengan tujuan untuk menarik pengguna *internet* mengunjungi *website* dimaksud dan dapat juga operator *website* membuat *content provider* untuk membuat konten tertentu sesuai dengan spesifikasi yang diinginkan.

### **Analisa dan kesimpulan**

Ada dua transaksi yang berbeda dalam transaksi ini yaitu *website operator* melakukan pembayaran kepada *content operator* untuk materi yang dilindungi hak cipta maka transaksi ini merupakan pembayaran atas royalty sedangkan pembayaran untuk membuat *content* baru dan yang

mengakibatkan kepemilikan ada pada *website operator* termasuk pembayaran *business profit (article 7)*.

**26. *Streamed (real time) web base broadcasting***

Pengguna *internet* dapat mengakses suatu *database* yang berisi materi audio dan visual yang memiliki *copyright*. *Broadcaster* akan menerima penghasilan yang berasal dari iklan atau biaya berlangganan dari para pengguna *internet* yang mengakses *website* tersebut.

**Analisa dan kesimpulan**

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan *business profit (article 7)*.

**27. *Carriage fees***

*Content Provider* melakukan pembayaran kepada operator *website* atau operator *online* agar konten yang dimiliki dapat ditampilkan di *website* operator atau operator *online*.

**Analisa dan kesimpulan**

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan *business profit (article 7)* karena *website operator* menyediakan jasa komersial kepada *content provider*. Berbeda dengan kategori 25 yang melakukan pembayaran adalah pemilik materi digital yang dilindungi hak cipta.

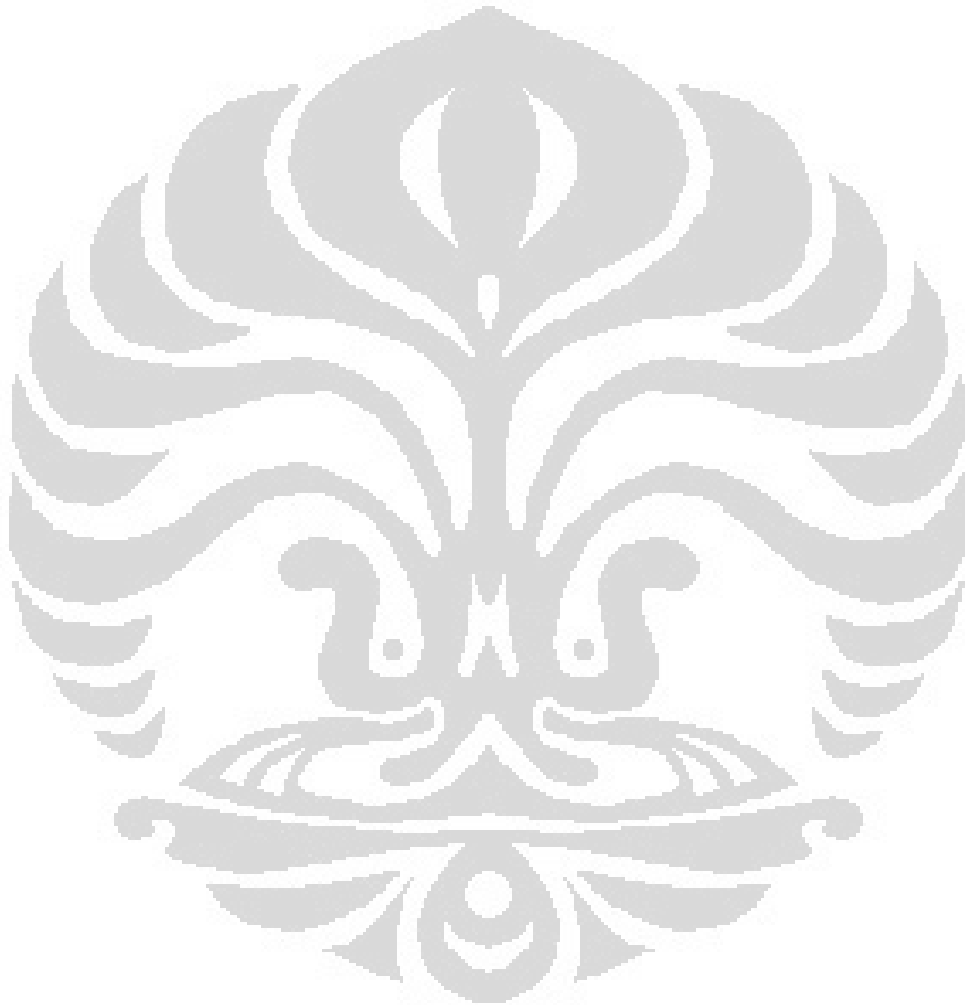
**28. *Subscription to a website allowing the downloading of digital products***

*Provider* menyediakan fitur-fitur konten digital yang berlisensi di *website* nya. Untuk dapat mengakses konten tersebut pelanggan harus membayar *fee* yang jumlahnya tetap secara periodik. Tujuan utama dari transaksi ini adalah memungkinkan bagi pelanggan untuk men-*download* produk digital yang telah memiliki lisensi.

**Analisa dan kesimpulan**

Pembayaran yang dilakukan atas transaksi ini merupakan *business profit (article 7)* alasannya *download* produk digital ditujukan untuk digunakan

dan dinikmati sendiri oleh *customers*. Pengertian kategori ini lebih dekat dengan kategori 2 dibandingkan dengan kategori 21 karena bukan merupakan interaksi sementara dengan *website* melainkan mendapatkan data digital.





## BAB 3 METODE PENELITIAN

### 3.1 Tipe Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan dalam tesis ini adalah deskriptif dimana peneliti menguraikan dengan rinci aspek-aspek perpajakan apa yang berhubungan dengan *e-commerce* kemudian bagaimana aturan domestik mengatur aspek tersebut dibandingkan aturan yang diterapkan di Kanada, disamping itu melakukan analisa aspek perpajakan atas kegiatan bisnis yang dilakukan oleh *Research In Motion* di Indonesia yang pada akhirnya memberikan kesimpulan terhadap topik yang diangkat.

Penelitian dengan metode ini menggambarkan dan menginterpretasi objek sesuai dengan apa adanya dan tidak melakukan kontrol dan manipulasi variabel penelitian dengan tujuan utama membuat gambaran sistematis atas fakta dan karakteristik objek dan subjek yang diteliti secara tepat.

### 3.2 Teknik Pengumpulan Data

Data yang digunakan pada penelitian ini adalah data kualitatif berupa dokumen-dokumen, baik dokumen tertulis, gambar, narasi maupun elektronik yang diperoleh melalui studi kepustakaan (*library research*) dan melakukan *browsing* ke alamat *website* yang berhubungan dengan topik penelitian. Kemudian dilakukan analisa (diurai), dibandingkan dan dipadukan (sintesis) sehingga menjadi satu kajian yang sistematis, padu dan utuh. Sedangkan data kuantitatif digunakan untuk menekankan betapa pentingnya penelitian ini dilakukan.

Dalam penelitian ini, pengumpulan data dilakukan dengan cara membaca dan mempelajari sejumlah buku literatur, jurnal, paper, *tax treaty*, UU Perpajakan dan sebagainya. Setelah dilakukan pengumpulan dan penyusunan data, maka akan dilakukan analisis dan penafsiran atas data-data tersebut. Awalnya penulis akan menguraikan definisi tentang *e-commerce* lalu dilanjutkan dengan uraian mengenai aspek-aspek *e-commerce* dalam ketentuan domestik kedua negara. Kemudian yang terakhir akan diuraikan juga mengenai hak pemajakan atas kegiatan *Research In Motion (RIM)* di Indonesia.

## BAB 4 PEMBAHASAN

### 4.1 Perbandingan Ketentuan Domestik Indonesia-Kanada atas Transaksi *E-Commerce*

Dalam melakukan analisa untuk menjawab permasalahan pokok dalam tesis ini lingkup pembahasan hanya pada aspek-aspek pajak penghasilan kaitannya dengan *offshore e-commerce* dan argumen pendukung lainnya.

#### 4.1.1 Subjek Pajak

Di dalam Undang-undang nomor 36 tahun 2008 pasal 2(5) huruf c salah satu yang menjadi subjek pajak di Indonesia adalah BUT yang didefinisikan sebagai berikut:

BUT merupakan bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa :

- a. tempat kedudukan manajemen;
- b. cabang perusahaan;
- c. kantor perwakilan;
- d. gedung kantor;
- e. pabrik;
- f. bengkel;
- g. gudang;
- h. ruang untuk promosi dan penjualan;
- i. pertambangan dan penggalan sumber alam;
- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
- k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;

- m. pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
- n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- o. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan
- p. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui *internet*.

BUT sebagaimana dijelaskan dalam pasal tersebut di atas dikategorikan sebagai subjek pajak luar negeri. Pasal 2(4) UU PPh menguraikan sebagai berikut :

- a. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; dan
- b. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Dari pasal-pasal tersebut di atas terdapat beberapa istilah yang secara esensi setara dengan istilah yang ada dalam aturan domestik Kanada dan merupakan hal-hal yang amat penting kaitannya dengan transaksi *e-commer* antar kedua negara antara lain : transaksi elektronik  $\approx$  *e-commerce*, menjalankan usaha  $\approx$  *Business activity*, Subjek pajak luar neger  $\approx$  *non resident*. Pendekatan yang berbeda akan

menimbulkan *dispute* antara kedua negara jika terjadi transaksi *cross border*. Pembahasan berikut akan menguraikan pendekatan yang dilakukan kedua negara.

#### 4.1.2 Definisi

##### 4.1.2.1 Defesisi Transaksi Elektronik (*E-Commerce*)

Istilah transaksi elektronik dipakai dalam beberapa pasal dalam UU PPh namun penjelasan tentang istilah tersebut belum ada demikian juga aturan pelaksanaannya. Sehingga untuk tujuan perpajakan lingkup kegiatan *e-commerce* itu apa saja, batasan-batasan *e-commerce* apa, dan bagaimana suatu kegiatan *e-commerce* dianggap melakukan kegiatan usaha di Indonesia tidak jelas. Padahal hal-hal tersebut sangat penting dalam penentuan hak pemajakan.

Pengertian istilah transaksi elektronik justru diatur dalam Undang-Undang informasi dan tansaksi elektronik sebagai berikut :

“Transaksi Elektronik adalah perbuatan hukum yang dilakukan dengan menggunakan komputer, jaringan komputer, dan/atau media elektronik lainnya.”

pengertian tersebut justru memiliki cakupan yang sangat luas dengan istilah “perbuatan hukum” sehingga apakah suatu transaksi termasuk dalam lingkup transaksi elektronik sebagaimana dimaksud dalam UU PPh diserahkan kepada kasus individual yang ditentukan oleh aturan administrasi atau pengadilan (Pengadilan Pajak).

Sedangkan menurut ketentuan Kanada *e-commerce* didefinisikan sebagai berikut :

“*E-commer can be broadly defined as the delivery of information, product, service, or payment by telephone, computer, or other automated media.*”

dari definisi tersebut terlihat batasan bahwa *e-commerce* merupakan kegiatan *delivery* barang *tangible* atau *intangibile* atau pembayaran dengan mempergunakan media elektronik. Di dalam aturan pelaksanaannya juga sudah jelas dibedakan antara transaksi elektronik dengan *telecommunication service* karena dari kedua transaksi tersebut dapat menimbulkan kerancuan disebabkan media yang digunakan memiliki kesamaan definisi sebagai berikut:

*A “telecommunication service” is defined in subsection 123(1) of the Act as:*

- a. *the service of emitting, transmitting or receiving signs, signals, images or sound or intelligence of any nature by wire, cable, radio, optical or other electromagnetic system, or by any similar technical system, or*
- b. *making available for such emission, transmission or reception telecommunications facilities of a person who carries on the business of supplying services referred to in paragraph (a)*

*A "telecommunications facility" is defined in subsection 123(1) of the Act as: any facility, apparatus or other thing (including any wire, cable, radio, optical or other electromagnetic system, or any similar technical system, or any part thereof that is used or is capable of being used for telecommunications.*

#### **4.1.2.2 Definisi kegiatan usaha**

Sama halnya dengan definisi transaksi elektronik, istilah "usaha" dan "kegiatan" yang sering dipakai dalam UU PPh juga tidak memiliki penjelasan didalam undang-undang tersebut demikian juga dalam aturan pelaksanaannya. Sehingga pengertian kegiatan usaha tersebut diserahkan kepada kasus individual yang ditentukan oleh aturan administrasi atau pengadilan. Tetapi putusan pengadilan pajak belum dapat dipakai sebagai jurisprudensi di Indonesia.

Kesulitan dalam mendefinisikan kegiatan usaha akan sangat jelas terlihat dalam transaksi elektronik karena sifat transaksi yang unik dimana tidak dibutuhkan kehadiran secara fisik untuk melakukan transaksi. Sebagai contoh *non- resident* melakukan *supply* produk digital di Indonesia melalui *website* dan produk digital tersebut langsung di *download* ke komputer pemesan. Apakah *non resident* tersebut dapat dikatakan melakukan kegiatan usaha di Indonesia ? Hal ini akan sulit dijawab karena aturan perpajakan tentang *e-commerce* di Indonesia belum ada.

Sementara di Kanada pengertian *business activity* dijelaskan sebagai berikut :

*As defined in the Act, "business"<sup>11</sup>: "includes a profession, calling, trade, manufacture or undertaking of any kind whatever, whether the activity or undertaking is engaged in for profit, and any activity engaged in on a*

*regular or continuous basis that involves the supply of property by way of lease, licence or similar arrangement, but does not include an office or employment".*

definisi tersebut merupakan referensi dan bukan merupakan batasan, sepanjang pengertian bisnis mengarah kepada pengertian yang diterima secara umum yaitu kegiatan yang melibatkan waktu, pikiran, tenaga, sumber daya untuk mendapatkan *profit* dapat digunakan sebagai yurisprudensi pengertian kegiatan usaha.

Otoritas Kanada juga membuat *guidelines* faktor-faktor yang menjadi pertimbangan apakah *non resident* melakukan kegiatan usaha di Kanada termasuk:

- *the place where agents or employees of the non resident are located;*
- *the place of delivery;*
- *the place of payment;*
- *the place where purchases are made or assets are acquired;*
- *the place from which transactions are solicited;*
- *the location of assets or an inventory of goods;*
- *the place where the business contracts are made<sup>15</sup>;*
- *the location of a bank account;*
- *the place where the non resident's name and business are listed in a directory;*
- *the location of a branch or office;*
- *the place where the service is performed; and*
- *the place of manufacture or production*

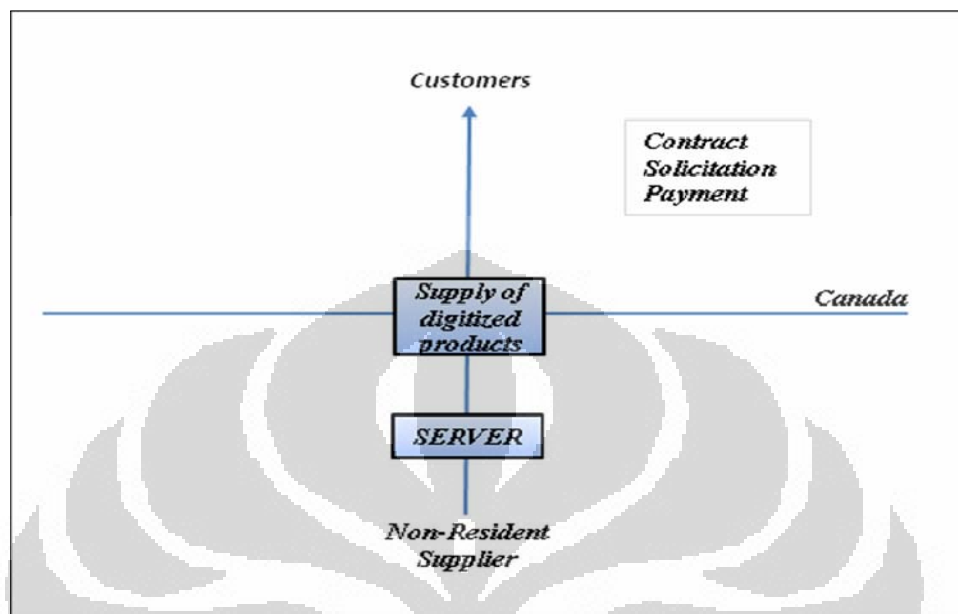
*Guidelines* tersebut meliputi seluruh transaksi tanpa melihat saluran transaksi apakah dilakukan dengan cara tradisional atau melalui *e-commerce* dan tetap mengacu kepada *business nature* dari tiap-tiap transaksi. Beberapa contoh transaksi *e-commerce* untuk menentukan ada tidaknya kegiatan bisnis di Kanada.

#### **a. Transaksi produk digital**

1. *Non resident person (Supplier)* menyediakan *audio files* yang dapat di unduh di *website*-nya.

2. *Website* dari *supplier* tersebut diselenggarakan (*hosting*) dalam *server* yang dimiliki sendiri dan dioperasikan diluar Kanada.
3. *Website* tersebut di iklankan di *internet* dan ditujukan ke pasar di Kanada.
4. *Website* dan *server* sifatnya interaktif : jadi *customer* di Kanada dapat melihat daftar produk musik atau iklan lainnya, melakukan pesanan (termasuk melakukan pembayaran terhadap *audio file* yang telah dipilih), dan melakukan *download audio files* yang disediakan tanpa berhubungan langsung dengan orang-orang yang ada di *supplier*.
5. Kontrak ditandatangani di Kanada.
6. *Customer* melakukan pembayaran dengan kartu kredit dan proses pembayaran ini diselesaikan oleh operator kartu kredit yang berkedudukan di Kanada.
7. Setelah *audio files* tersebut diterima oleh *customer* maka secara sah *customer* dapat menggunakannya di Kanada.
8. Semua layanan *service* dan dukungan teknis dilakukan oleh personal dari *supplier* yang berkedudukan di luar Kanada dengan cara komunikasi telepon dan *e-mail*.
9. *Non resident supplier* tidak memiliki agen atau karyawan di Kanada.
10. *Non resident supplier* tidak memiliki tempat usaha atau peralatan di Kanada.
11. *Non resident Supplier* tidak memiliki rekening bank di Kanada dan tidak terdaftar dalam *business directory* di Kanada.

Gambar 4.1

*Skema Electronic Commerce-Digitized Product*

Sumber : <http://www.cra-arc.gc.ca>

Otoritas pajak Kanada menyimpulkan bahwa atas kegiatan tersebut tidak menimbulkan kegiatan usaha (*not carrying business*) di Kanada dengan alasan bahwa kegiatan yang ada di Kanada hanya sebatas tempat penandatanganan kontrak, pengumpulan, dan pembayaran. Faktor-faktor ini tidak memadai untuk menetapkan bahwa *non resident* tersebut melakukan kegiatan usaha di Kanada.

**b. Transaksi Software Application**

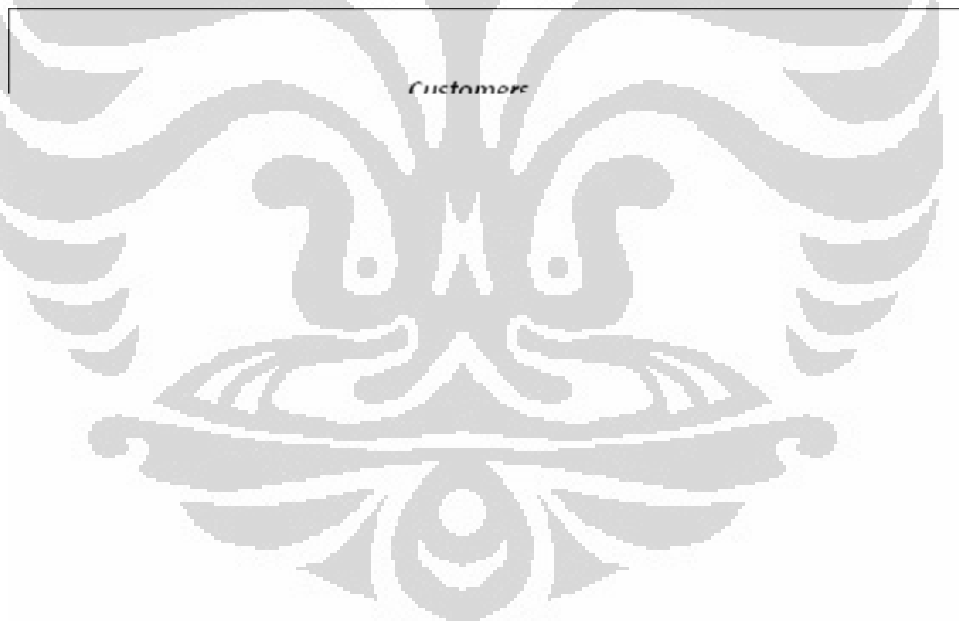
1. *Non resident person (Supplier)* menyediakan hak untuk menggunakan berbagai *software* aplikasi untuk *customer* di Kanada.
2. *Non resident person (Supplier)* mempunyai *website* yang di simpan dalam sebuah *server* di Kanada.
3. *Server* tempat menyimpan dan mengakses *website* dimiliki oleh *Internet Service Provider (ISP)* independen di Kanada.
4. *Non resident person (Supplier)* melalui *website* yang dimiliki mengiklankan *software* aplikasinya disamping itu *Software* dan *website* juga diiklankan melalui Koran di Kanada.
5. *Software* disimpan dalam *server* sebagai bagian dari *website*.



6. *Customers* di Kanada dapat memesan *software* aplikasi dengan melengkapi dan mengirim formulir pemesanan secara *online*.
7. Begitu pesanan dikirim maka pesanan diproses secara otomatis dan *customer* diberikan hak untuk mengakses *software application* yang telah dipilih. Akses *customer* terhadap aplikasi akan diawasi dan dimonitor melalui *ID* dan *password* pengguna.
8. Secara otomatis, *customer* akan ditagih berdasarkan jumlah jam penggunaan aplikasi, dan dapat dibayar dengan kartu kredit atau cek.
9. Kontrak ditandatangani di Kanada.
10. Pembayaran akan diproses oleh *provider* independen di Kanada.
11. Kontraktor independen yang berlokasi di Kanada menyediakan layanan purna jual atas nama *non resident supplier*.

Gambar 4.2

*Skema Electronic Commerce Software Application*



Sumber : <http://www.cra-arc.gc.ca>

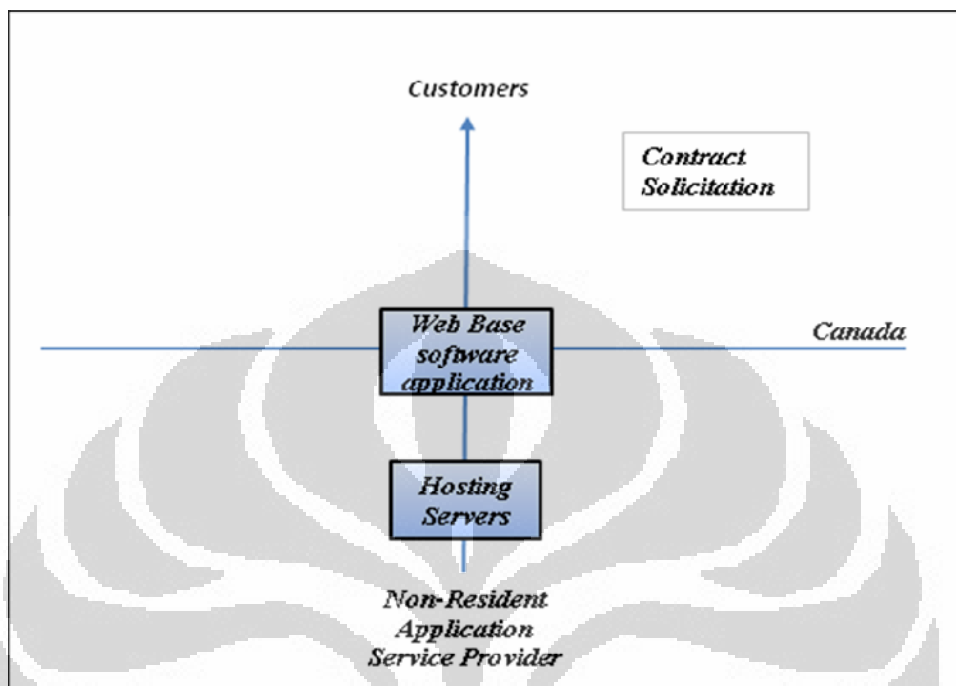
Otoritas pajak Kanada menyimpulkan bahwa transaksi tersebut menimbulkan kegiatan usaha yang dilakukan oleh *non resident* di Kanada dengan alasan bahwa *non resident supplier* mendapatkan *order* di Kanada,

pembayaran diproses di Kanada, tempat penandatanganan kontrak di Kanada, dan kegiatan dilakukan secara otomatis melalui *website* yang sifatnya interaktif yang disimpan di dalam *server* yang berlokasi di Kanada. Layanan purna jual dilakukan dengan menggunakan kontraktor independen yang berlokasi di Kanada.

**c. Transaksi Application Hosting**

1. *Non resident application service provider (ASP)* menyediakan akses terhadap *software* aplikasi berbasis *Web* yang sifatnya sangat spesifik yang tersedia di dalam *server*-nya sendiri yang terletak diluar Kanada. *Software* ini akan menelusuri dan melakukan proses data *customer* secara tepat waktu sehingga *customer* dapat mengatur persediaannya secara lebih efisien. Untuk dapat akses, *customer* harus membayar *fee* tahunan.
2. *Non resident ASP* menyediakan bantuan teknis yang memungkinkan untuk berinteraksi dengan *customer* melalui telepon atau *e-mail*. Teknisi *ASP* sendiri berkedudukan di luar Kanada.
3. Disamping *customer* dari Kanada, *non resident ASP* juga memiliki *customer* dari berbagai Negara.
4. Setiap *customer non resident ASP* dapat mengakses dan mempergunakan *software* aplikasi dari jarak jauh melalui *internet* dengan memakai *ID* pengguna dan *password*.
5. Iklan *Website non resident ASP* secara spesifik ditujukan juga untuk pasar Kanada.
6. Perjanjian dengan *customer* Kanada diselesaikan secara *online* di Kanada.
7. Pembayaran dilakukan di luar Kanada.
8. *Non resident ASP* tidak mempunyai agen atau karyawan di Kanada.
9. *Non resident ASP* tidak memiliki lokasi usaha atau peralatan di Kanada.
10. *Non resident Supplier* tidak memiliki rekening bank di Kanada dan tidak terdaftar dalam *business directory* di Kanada.

Gambar 4.3  
*Skema Electronic Commerce-Application Hosting*



Sumber : <http://www.cra-arc.gc.ca>

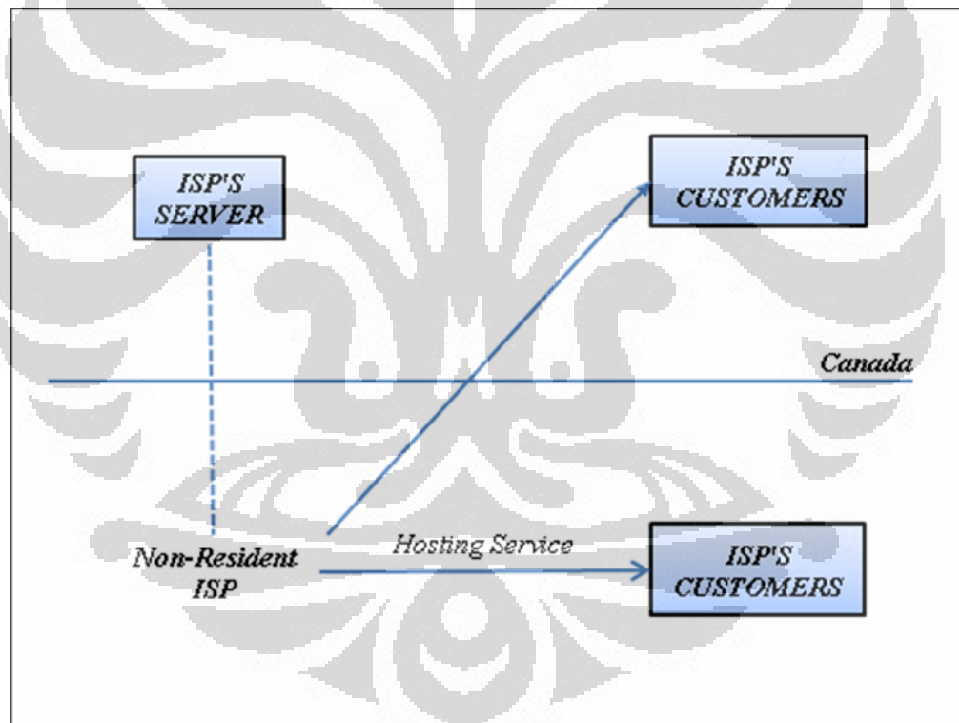
Otoritas pajak Kanada menyimpulkan bahwa transaksi tersebut tidak menimbulkan kegiatan bisnis di Kanada dengan alasan bahwa faktor-faktor yang timbul di Kanada hanya sebatas tempat mendapatkan dan tempat dilakukannya kontrak sehingga tidak mendukung untuk menyimpulkan bahwa *non resident ASP* menjalankan kegiatan bisnis di Kanada.

**d. Transaksi Web Hosting**

1. *Non resident internet service provider ( ISP)* melakukan kegiatan sebagai *hosting website customers*-nya yang berada di beberapa Negara termasuk Kanada.
2. *Server* sebagai *host website* memiliki lokasi permanen di suatu tempat yang khusus di Kanada.
3. *Server* dimiliki oleh *non resident ISP*.
4. Petugas dari *ISP* memasuki Kanada untuk melakukan *set up server* di suatu lokasi.

5. Tidak diperlukan kehadiran petugas *ISP* untuk kegiatan operasi selanjutnya.
6. Pembayaran dilakukan diluar Kanada
7. *Non resident ISP* tidak mempunyai agen atau karyawan di Kanada kecuali petugas yang melakukan *set up server*.
8. *Non resident ISP* tidak memiliki rekening bank di Kanada dan tidak terdaftar dalam *business directory* di Kanada.
9. Tempat pembauatan kontrak berada diluar Kanada
10. *Non resident ISP* memiliki *customers* diberbagai negara termasuk di Kanada.

Gambar 4.4

Skema *Electronic Commerce-Website Hosting*

Sumber : <http://www.cra-arc.gc.ca>

Otoritas pajak Kanada menyimpulkan bahwa transaksi tersebut menimbulkan kegiatan bisnis (*carrying busniss*) di Kanada dengan alasan bahwa jasa yang diberikan dilaksanakan di Kanada. Berdasarkan ketentuan Kanada bahwa jasa dianggap di laksanakan di Kanada jika jasa termasuk operasionalnya dilakukan oleh peralatan yang dimiliki *supplier* dan peralatan berlokasi di Kanada.

Dalam kasus ini jasa *website hosting* dilakukan melalui *server*-nya *ISP* yang berlokasi di Kanada. *Server* dioperasikan secara otomatis tanpa membutuhkan kehadiran orang untuk kegiatan operasinya. Secara keseluruhan jasa yang diberikan terkait secara signifikan dengan bisnisnya *ISP* berupa *hosting website*.

#### 4.1.3 Penentuan BUT

Pasal 2(5) UU PPh menjelaskan bahwa suatu bentuk usaha tetap mengandung pengertian adanya suatu tempat usaha (*place of business*) yaitu fasilitas yang dapat berupa tanah dan gedung termasuk mesin-mesin, peralatan, gudang dan komputer atau agen elektronik atau peralatan otomatis (*automated equipment*) yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan aktivitas usaha melalui *internet*.

Tempat usaha tersebut bersifat permanen dan digunakan untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan dari orang pribadi yang tidak bertempat tinggal atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia.

Dari penjelasan tersebut terlihat bahwa Indonesia menganut prinsip yang sama dengan negara-negara lain dalam menetapkan BUT yang secara umum mensyaratkan adanya tempat usaha yang permanen dan melalui tempat tersebut kegiatan usaha dilakukan.

Kemungkinan timbulnya *dispute* dari pengertian BUT dalam UU PPh tersebut sangat besar karena belum adanya aturan sebagai alat uji untuk menentukan timbulnya BUT di Indonesia antara lain :

- Transaksi elektronik adalah transaksi yang dilakukan melalui jaringan *internet* yang merupakan gabungan antara *software* dan hardware, apakah *software* yang tersimpan dalam *server* dapat menimbulkan BUT, apakah komputer tempat mengakses *website* dapat menimbulkan BUT, apakah *ISP* merupakan agen dari perusahaan dan beberapa aspek bisnis lainnya dalam transaksi elektronik.
- Sampai tingkat mana suatu kegiatan *e-commerce* dikatakan telah melakukan aktivitas bisnis di Indonesia.
- Apakah kehadiran peralatan untuk *display* barang menimbulkan BUT di Indonesia.

Sementara di Kanada telah diterapkan aturan tentang langkah-langkah yang harus dilakukan untuk menguji apakah kegiatan yang dilakukan oleh *non resident* di Kanada menimbulkan BUT sebagai berikut :

### 1. Pengujian *Fixed Place of Business*

Pengujian ini meliputi *Space, continuity and permanency, Control, Constant presence and ordinary routin* sebagai berikut:

- *Space* : Dalam menentukan kehadiran suatu *place of business* tidak hanya terbatas pada adanya suatu tempat khusus akan tetapi sangat erat kaitannya dengan ada tidaknya ruangan yang dapat digunakan sebagai pengganti kehadiran perusahaan. Hal ini untuk menunjukkan bahwa *place of business* dari *person* meliputi tidak terbatas hanya pada adanya tempat akan tetapi memiliki pengertian yang lebih luas sepanjang digunakan untuk kegiatan bisnis. Contohnya bagi bisnis yang tidak membutuhkan tempat agar kegiatannya berfungsi, cukup dengan membutuhkan ruangan dengan jumlah tertentu saja sebagai pengganti kehadiran perusahaan dan sudah dapat dikatakan memiliki *place of business*, seperti ruangan dalam sebuah gudang publik.

*Person* tidak dituntut untuk memiliki hak secara hukum untuk memakai ruangan dengan cara memiliki atau menyewa untuk menetapkan *place of business person* melainkan secara nyata ruangan tersebut cukup sebagai pengganti kehadiran *person*.

Kenyataan bahwa ruangan sebagai pengganti kehadiran *person* tertentu merupakan *place of business* dari *person* lain tidak menghalangi kemungkinan untuk menentukan ruangan tersebut merupakan *place of business person* tertentu tersebut. Sebagai contoh ruangan yang dipergunakan oleh *non resident* di tempat usaha klien untuk menyediakan jasa sesuai dengan kesepakatan atas *supply* kepada klien dalam kegiatan bisnis rutinnya.

Kehadiran karyawan suatu *person* di fasilitas *person* lain tidak menghasilkan ruangan dalam fasilitas tersebut sebagai pengganti kehadiran dari *person*. Sebagai contoh *sales representative* dari *supplier* secara

regular bertemu di kantor atau di ruangan karyawan *customer*-nya untuk mengambil penawaran karena kehadirannya tidak secara signifikan untuk dapat dikatakan melakukan kegiatan bisnis maka kehadiran tersebut bukan merupakan kehadiran sebagai pengganti perusahaan.

Ruangan sebagai pengganti kehadiran perusahaan juga dapat timbul dilokasi peralatan atau mesin yang secara signifikan menjalankan kegiatan bisnis sebagai pengganti kehadiran perusahaan.

- *Continuity and permanency* : *place of business* harus *fixed* dengan kata lain harus menempati lokasi tertentu dengan tingkat keberlanjutan dan sifat permanen yang pasti atau tertentu.

Prinsip *continuity* pada dasarnya melihat bahwa *place of business* merupakan tempat kegiatan bisnis yang ditujukan untuk jangka waktu tidak terbatas. Secara umum bahwa kegiatan bisnis harus berkelanjutan (*ongoing*) dengan tidak terputusnya kehadiran dan kegiatan bisnis di *place of business* tersebut. Contoh untuk kondisi tertentu, indikator dari keberlanjutan dan sifat permanen ditandai adanya fakta tentang terdapatnya alamat secara fisik yang dapat di akses oleh publik secara umum dengan penempatan di *direktory* atau *website*.

Dalam menetapkan suatu *fixed place of business* tidak dapat diterapkan batasan bahwa apabila kegiatan bisnis hanya untuk jangka waktu tertentu maka tidak timbul *fixed place of business* akan tetapi juga harus mempertimbangkan sifat alami dari suatu bisnis . Suatu *place of business* dapat dikatakan *fixed* meskipun keberadaannya untuk jangka waktu tertentu karena sifat alami dari bisnis tersebut meskipun kegiatan hanya dilakukan untuk periode yang pendek contoh kantor dilapangan yang digunakan untuk proyek yang berdurasi terbatas.

Keberlanjutan dan sifat permanen juga bisa timbul dalam situasi dimana suatu *person* kembali kelokasi yang sama untuk tujuan bisnis yang sama sebagai dasar untuk menentukan kegiatan bisnis dilakukan *person* secara teratur. Contohnya *person* mengoperasikan suatu stan dalam sebuah pameran tahunan dalam jangka waktu tertentu. Dalam kasus ini penentuan apakah *place of business* itu *fixed* atau tidak dengan

memperhatikan frekuensi dan periode waktu yang dipakai untuk menempatnya.

Dalam kasus bahwa sifat bisnis dari *person* berpindah tempat dari satu lokasi ke lokasi lain maka lokasi tersebut tetap sebagai suatu *fixed place of business* dan dianggap sebagai satu kesatuan pekerjaan contohnya pekerjaan instalasi atau konstruksi yang memiliki lokasi di beberapa tempat.

Penghentian sementara suatu kegiatan bisnis karena cuaca yang buruk atau gangguan ketenagakerjaan tidak mengakibatkan *place of business* tersebut dianggap tidak *fixed*.

Dalam kasus peralatan sebagai *fixed place of business* kehadiran orang dilokasi peralatan tidak menjadi dasar untuk menentukan ada tidaknya *place of business* disamping itu peralatan juga tidak harus melekat ke dalam *real property*. Yang menjadi faktor utama adalah peralatan tersebut harus berada di tempat *place of business* dalam periode yang cukup sebagai *fixed place of business*.

- *Control*

Harus ada kendali terhadap *place of business*. Pengertian kendali disini bukan atas *legal form* penguasaan *place of business* akan tetapi bagaimana *place of business* tersebut mejadi pengganti kehadiran perusahaan untuk menjalankan bisnisnya. Faktor ini akan relevan dimana ada seseorang di *place of business* yang memiliki otoritas untuk membuat keputusan atas kegiatan operasi suatu bisnis.

Untuk organisasi yang memiliki cabang, karyawan cabang harus memiliki otoritas untuk membuat keputusan penting tentang bisnis cabang.

Kendali atas *place of business* juga bisa timbul tanpa adanya kehadiran seseorang/karyawan sebagai pengambil keputusan dalam hal aktivitas dilakukan melalui peralatan yang bekerja secara otomatis sebagai pengganti kehadiran orang.

- *Constant presence and ordinary routine*

Indikasi dari kehadiran secara konstan tampak dari kehadiran personel perusahaan di *place of business* hal ini akan tampak lebih nyata jika



*person* menggunakan fasilitas umum seperti gudang yang secara umum dipergunakan oleh publik. Jadi kehadiran orang agar kegiatan bisnis dapat berjalan terlihat nyata sangat dibutuhkan.

Sedangkan untuk peralatan yang bekerja secara otomatis kehadiran orang untuk menjalankan peralatan tersebut tidak diperlukan kecuali hanya sebatas melakukan pemasangan dan pemeliharaan. Jadi dalam kasus ini kehadiran seseorang dilokasi tempat peralatan bisnis tidak menjadi faktor dalam menentukan ada tidaknya *place of business*.

Dan yang tak kalah penting adalah kegiatan rutinitas bisnis dimana *person* mampu untuk melaksanakan aktivitas sehari-hari melalui *place of business* tersebut. Ukuran dari rutinitas bisnis dapat berupa kegiatan harian, mingguan, bulanan, atau tahunan.

## 2. Pengujian “*Through which the particular person makes supplies*”

Kata “*through which the particular person makes supplies*” mengandung esensi bahwa aktivitas yang dilakukan oleh *person* melalui *fixed place of business* adalah aktivitas yang sangat penting dan signifikan jika dibandingkan dengan bisnis *person* secara keseluruhan. Dalam menilai tingkatan aktivitas yang dilakukan harus dilihat fakta-fakta yang ada dalam suatu kegiatan dan tidak ada indikator yang baku untuk setiap kondisi akan tetapi ada beberapa indikator yang dapat digunakan untuk menilai apakah bisnis dilakukan melalui *fixed place of business* antara lain:

### a. Faktor Utama (*Primary factors*)

Faktor-faktor utama berikut biasanya cukup untuk mengindikasikan bahwa *supplies* dilakukan melalui *fixed place of business*:

- Adanya otoritas untuk menandatangani kontrak atau menerima permintaan untuk *supply* barang/jasa kepada *person* lain dan secara rutin otoritas tersebut dilaksanakan ;
- Harta berwujud yang di *supply* dibuat dan diproduksi di *fixed place of business*;
- Jika yang di *supply* adalah jasa, maka jasa tersebut dilakukan di *fixed place of business*; atau,

- Jasa perbaikan peralatan yang dilakukan oleh *non resident* dilakukan di *fixed place of business* (contoh bengkel resmi).

**b. Faktor Lainnya (*Other factors*)**

Umumnya, kehadiran salah satu dari faktor-faktor berikut tidak dapat mengindikasikan bahwa *supply* dilakukan melalui *fixed place of business*. Namun, kombinasi dari faktor-faktor tersebut dapat mengindikasikan bahwa kegiatan *supply* dilakukan melalui *fixed place of business*. Kombinasi dari faktor-faktor tersebut ditambah dengan *primary factors*, akan mengindikasikan bahwa *supply* dilakukan melalui *fixed place of business*:

- Mengumpulkan orders;
- Menerima *customer orders*;
- Mengatur kontrak dengan *customer*;
- Memberikan layanan penyimpanan, pengepakan, pengiriman dan pengangkutan barang;
- Memberikan layanan administrasi keuangan termasuk menagih dan mendepositokan pembayaran.;
- Memberikan layanan iklan untuk *supply*; dan,
- Memberikan layanan purna jual dan tindak lanjut atas keluhan *customer*.

Faktor-faktor tersebut merupakan *guidelines* dan bukan merupakan daftar yang bersifat kaku sehingga faktor-faktor lain sepanjang bukan merupakan bersifat *preparatory* atau *auxiliary* harus dipertimbangkan.

Suatu *fixed place of business* yang digunakan oleh *person* semata-mata untuk aktivitas *preparatory* atau *auxiliary* jika dibandingkan aktivitas bisnis secara keseluruhan tidak menimbulkan *fixed place of business* dari *person* sebagai tempat melakukan *supply* sehingga tidak timbul BUT.

Kata "*Preparatory*" berhubungan dengan aktivitas persiapan agar bisnis bisa dilaksanakan sedangkan "*Auxiliary*" berhubungan dengan aktivitas penunjang dari kegiatan utama dari bisnis yang dilaksanakan.

Aktivitas yang secara umum dianggap sebagai kegiatan *preparatory* atau *auxiliary* memiliki karakter sebagai berikut:

- *Fixed place of business* semata-mata digunakan untuk penyimpanan, tempat memajang atau mendistribusikan barang atau barang dagangan yang

dimiliki oleh *person*;

- *Fixed place of business* semata-mata digunakan untuk membeli barang atau barang dagangan atau untuk mengumpulkan informasi bagi *person*;
- *fixed place of business* semata-mata digunakan untuk melakukan kombinasi aktivitas di atas tetap dianggap sebagai aktivitas *preparatory* atau *auxiliary*.

Jika aktivitas atau kombinasi di atas secara bersama-sama merupakan aktivitas yang sangat penting dan secara signifikan merupakan kegiatan utama *person*, maka aktivitas tersebut termasuk kedalam pengertian *trough which fixed place of business* yang melalui tempat tersebut *person* melakukan aktivitas bisnis dan akan menimbulkan BUT. Sebagai contoh meskipun penyimpanan barang digambarkan sebagai aktivitas *auxiliary*, tetapi bagi *person* yang aktivitas bisnis utamanya adalah penyimpanan barang seperti operator gudang, aktivitas tersebut bukan merupakan aktivitas *auxiliary* tetapi merupakan aktivitas yang sangat penting dan utama dari keseluruhan bisnisnya sebagai operator gudang.

### 3. BUT Electronic Commerce

Untuk lingkungan *e-commerce* karena sifat transaksinya yang berbeda dengan transaksi tradisional otoritas Kanada juga sudah membuat ketentuan timbul tidaknya BUT di Kanada sehubungan dengan transaksi *e-commerce*.

#### a. Website

*Website*, yang terdiri dari *software* dan data elektronik, bukan merupakan barang berwujud dan tidak memiliki lokasi yang dapat dianggap sebagai *place of business* sehingga *website* yang dimiliki oleh *non resident person* yang ditujukan untuk pasar global termasuk pasar Kanada tidak dianggap memiliki BUT. Kondisi yang sama juga berlaku untuk *website* yang diselenggarakan oleh perusahaan *Website hosting* tidak menimbulkan BUT.

#### b. Automatic Equipment

Peralatan otomatis yang dioperasikan oleh *non resident* di suatu lokasi di Kanada dapat menimbulkan BUT tergantung kondisinya. Peralatan Komputer seperti *server* tempat penyimpanan *website* adalah barang

berwujud dan secara fisik memiliki lokasi maka lokasi *server* di Kanada akan menimbulkan *place of business* dari *non resident person* sepanjang berfungsi sebagai pengganti kehadiran *person* di Kanada. Maksud dari pengganti disini adalah *server* tersebut dimiliki atau disewa dan digunakan oleh *person* untuk kegiatan bisnisnya. *Non resident person* yang memiliki *website* dan di *hosting* oleh *Internet Service Provider (ISP)* independen di Kanada tidak dapat dianggap bahwa *person* tersebut mengoperasikan *server*-nya *ISP* dan lokasinya tidak dapat dianggap sebagai pengganti kehadiran *person* di Kanada.

**c. *Server***

Suatu *server* yang menempati lokasi tertentu di Kanada hanya dapat dianggap sebagai BUT jika tingkat permanennya di lokasi tertentu tersebut sudah memenuhi jangka waktu yang cukup sebagai tempat yang *fixed*. Penentuan apakah suatu *server fixed* tidak didasarkan atas kemungkinan *server* tersebut dapat dipindah ke lokasi lain akan tetapi apakah *server* tersebut secara nyata telah dipindahkan ke lokasi lain.

Untuk kasus peralatan otomatis, *server* sebagai pengganti kehadiran *non resident* dianggap memiliki BUT meskipun tanpa kehadiran orang dilokasi beroperasinya *server*. Namun fungsi yang dilakukan oleh *non resident person* melalui *server* harus merupakan kegiatan yang sangat penting dan signifikan dari seluruh kegiatan bisnisnya.

Contohnya, meskipun pengoperasian *server* oleh *non resident ISP* yang memiliki bisnis sebagai *websites hosting* bagi bisnis lainnya dianggap kegiatan yang signifikan dari bagian bisnisnya akan tetapi kegiatannya hanya dibatasi hanya sebatas kegiatan *preparatory* atau *auxiliary* maka *server* tersebut tidak menimbulkan BUT *non resident person* di Kanada.

**d. *Internet Service Provider (ISP)***

*Fixed place of business* dari suatu *ISP* yang menyelenggarakan (*host*) *websites non resident persons* di dalam *server*-nya di Kanada tidak akan menimbulkan BUT di Kanada karena *ISP* bukan merupakan agen yang melakukan *supply* atas nama *non resident persons* dengan kata lain *ISP* adalah agen independen yang bertindak atas nama dan kegiatan bisnisnya

sendiri. Sebagai buktinya adalah *ISP* tersebut tidak secara eksklusif menyelenggarakan *website* suatu *non-resident person* melainkan menyelenggarakan berbagai *website* dari berbagai bisnis yang berbeda.

Beberapa contoh aplikasi ketentuan tentang penentuan BUT atas transaksi *e-commerce* di Kanada sebagai berikut :

#### Contoh.1 *Website*

##### **Fakta :**

1. Perusahaan *non resident* mengadakan perjanjian dengan *Internet Service Provider (ISP)* independen di Kanada agar *website*-nya diselenggarakan (*hosted*) oleh *ISP*.
2. *Website* memberikan informasi yang terperinci tentang kegiatan bisnis dan produk yang dihasilkan oleh perusahaan *non resident* .
3. *Website* diselenggarakan (*hosted*) di dalam *server* yang dimiliki oleh *ISP* dan berlokasi di Kanada.
4. *ISP* bertanggungjawab terhadap *server* tempat *website* di selenggarakan (*hosted*).
5. Biaya penyelenggaraan (*hosted*) *website* dikenakan oleh *ISP* kepada perusahaan *non resident* berdasarkan *bandwidth* yang digunakan untuk menyimpan *software* dan data yang diperlukan *website*.

Otoritas pajak Kanada menyimpulkan bahwa *non resident business* tidak memiliki BUT di Kanada dengan alasan *Website* bukan harta berwujud dan tidak memiliki lokasi secara fisik oleh karena bukan merupakan *place of business*.

Sementara *server* tempat penyimpanan *Website* adalah harta berwujud yang memiliki lokasi secara fisik dan merupakan *place of business*. Namun, *server* dalam kasus ini tidak membentuk BUT dari *non resident business* karena *server* tersebut bukan sebagai pengganti kehadirannya (tidak dioperasikan atau digunakan *non resident business*).

#### Contoh.2 *Website Hosting*

##### **Fakta:**

1. *Non resident* memiliki bisnis dibidang *ISP* yang menyelenggarakan *website* dari berbagai jenis *customer*.

2. *Server* tempat menyelenggarakan (*hosted*) *website* berlokasi permanen di Kanada.
3. *Server* dimiliki oleh *non resident ISP*.
4. Personel dari *ISP* memasuki Kanada hanya sebatas memasang *server* di lokasi yang telah ditentukan.
5. Personel tidak dibutuhkan dilokasi *server* untuk kegiatan operasi setiap harinya.

Otoritas pajak Kanada menyimpulkan bahwa *server* dari *non resident ISP* yang berlokasi di Kanada merupakan BUT dari *ISP* di Kanada dengan alasan lokasi *server* di Kanada merupakan *place of business* dari *non resident person* karena *server* tersebut merupakan pengganti kehadiran *person*, dimana *server* dimiliki atau disewa dan dipergunakan oleh *person* dalam kegiatan bisnisnya sebagai *ISP*. *Server* adalah peralatan otomatis yang beroperasi sendiri sehingga tidak diperlukan kehadiran personel dilokasi *server*. *Server* merupakan *fixed place of business* sepanjang menempati lokasi tetap di tempat tertentu. Lebih jauh, *ISP* melakukan *supply* melalui *fixed place of business*. Sifat bisnis *ISP* adalah menyelenggarakan (*hosting*) *website* sehingga fungsi yang dijalankan oleh *ISP* merupakan bagian yang penting dan signifikan dari bisnis yang dilakukan *ISP*.

### Contoh.3 *Data Storage*

#### **Fakta:**

1. Perusahaan *non resident* bergerak dibidang *supply* barang kepada *customer* diseluruh dunia.
2. *Non resident* menyewa *server* yang berlokasi permanen disuatu tempat tertentu di Kanada.
3. *Non resident* menggunakan *server* untuk menyimpan *record* bisnisnya, termasuk informasi tentang tatacara penagihan kepada seluruh *customer*-nya.
4. Kehadiran personel tidak dibutuhkan untuk kelanjutan operasi *server*.

Otoritas pajak Kanada menyimpulkan bahwa *non resident* tidak memiliki BUT di Kanada berkaitan dengan keberadaan *server* di Kanada dengan alasan bahwa lokasi *server* dapat merupakan *place of business* dari *non resident person*

di Kanada jika *server* tersebut menggantikan kehadiran *person* dimana *server* dimiliki atau disewa dan digunakan oleh *person*. Dalam kasus ini *server* tersebut dapat merupakan pengganti kehadiran *non resident* (*server* disewa dan dipergunakan) oleh *non resident* dan merupakan *fixed place of business* dari *non resident*. Namun, *fixed place of business* tersebut tidak secara signifikan melakukan *supply* karena fungsi yang dijalankan hanya aktifitas yang bersifat *auxiliary* jika dikaitkan dengan bisnis *non resident* sebagai penjual barang.

#### Contoh.4 Digitized Products

##### Fakta:

1. Perusahaan *non resident* mengoperasikan *website* yang menawarkan berbagai macam *file* musik digital untuk di *download* pelanggan.
2. Produk-produk digital disimpan dalam *server* sebagai bagian dari *website*.
3. Pelanggan membayar *fee* tetap secara periodik untuk dapat mengakses dan men-*download* produk digital melalui *website*.
4. *Website* sebagai sarana untuk mengakses produk digital oleh pelanggan disimpan di *server* yang memiliki lokasi permanen di tempat tertentu di Kanada.
5. *Server* disewa oleh *non resident*.
6. Semua fungsi sehubungan dengan *supply* produk digital secara otomatis dilakukan melalui *server*, termasuk *aplikasi software* pemesanan dari *customer*, pemerosesan pesanan, dan pemerosesan pembayaran.
7. Kehadiran personel tidak dibutuhkan untuk kelanjutan operasi *server*.

Otoritas pajak Kanada menyimpulkan bahwa *server* tempat menyimpan *website* dari *non resident* merupakan BUT dari *non resident* di Kanada dengan alasan bahwa lokasi *server* di Kanada merupakan *place of business* dari *non resident person* jika *server* tersebut menggantikan kehadiran *person* dimana *server* dimiliki atau disewa dan digunakan oleh *person*. Dalam kasus ini, *server* tempat menyelenggarakan *website* (*hosting*) merupakan pengganti kehadiran *non resident* dimana *server* disewa dan digunakan oleh *non resident*. *Server* adalah peralatan otomatis yang beroperasi sendiri sehingga tidak diperlukan kehadiran

personel dilokasi *server*. *Server* merupakan *fixed place of business* sepanjang menempati lokasi tetap di tempat tertentu. Lebih jauh, *non resident* melakukan *supply* melalui *fixed place of business*. Sifat bisnis *non resident* adalah melakukan *supply* akses *on-line file* musik, fungsi yang dijalankan melalui operasi *server* merupakan kegiatan yang penting dan signifikan dari kegiatan bisnis *non resident*.

#### 4.1.4 Karakterisasi Penghasilan *e-commerce*

Otoritas Kanada juga sudah melakukan karakterisasi penghasilan dari transaksi *e-commerce* dengan mengadopsi dari OECD model dan mengelompokkannya sebagai *supply of intangible personal property* dan *service* sedangkan dari jenisnya mengacu pada OECD *model convention* yang dikelompokkan sebagai penghasilan dari business profit dan royalti.

##### I. *Electronic ordering and downloading of digitized products*

Tipe transaksi ini melibatkan *customer* dalam mengunduh produk digital dari *supplier*, dan secara umum transaksi ini dikategorisasikan sebagai transaksi barang tidak berwujud. Pembatasan terhadap penggunaan atau pemanfaatan salinan produk digital tidak mengubah sifat dari transaksi ini. Misalkan suatu produk digital yang sudah diunduh pemakaiannya dibatasi hanya satu kali.

##### 1. *Electronic ordering and downloading of digitized products*

*A customer selects an item from an on-line catalogue of software or other digitized products and orders it electronically directly from a commercial supplier. There is no separate charge to the customer for using the catalogue. The product is downloaded onto the customer's computer. For a separate fee, the customer will receive updates and add-ons to the product, which are also downloaded directly to the customer's computer.*

Pada transaksi ini *commercial supplier* menyediakan produk-produk digital seperti *software, updates, add-ons* dan produk digital di dalam katalog yang memungkinkan untuk di *download*. *Customer* dapat memilih produk yang diinginkan kemudian diberikan salinan beserta hak untuk memakai produk digital tersebut. Transaksi ini dikarakterisasi sebagai penyerahan harta tidak



berwujud. Karakterisasi yang sama juga dikenakan atas penyerahan *updates and add-ons* penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

2. *Limited duration software and other digitized information licences*

*A customer receives the right to use software or another digitized product for a period of time that is less than the useful life of the product. The product is downloaded to the customer's computer. Upon termination of the licence, all copies of the digitized product are deleted or become unusable.*

Karakteristik transaksi ini sama dengan contoh 1, perbedaannya terletak pada pembatasan penggunaannya. Akan tetapi pembatasan tersebut tidak mempengaruhi karakteristiknya sebagai penyerahan harta tidak berwujud. Alasan ini juga dapat dipakai untuk transaksi yang sama meskipun hak pemakaiannya dibatasi hanya satu kali. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

3. *Subscription to a Website that allows the downloading of digitized products*

*A supplier makes a Website available to subscribers that features copyrighted digitized products (e.g., music). Subscribers pay a fixed periodic fee to access the site and to select and download digitized products.*

Tipe transaksi ini memberikan hak kepada *customer* untuk memperoleh dan menyalin produk digital ( contoh musik) dengan cara *men-download* dan produk sudah dalam keadaan tersedia. Transaksi ini dikarakterisasi sebagai penyerahan harta tidak berwujud. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

## II. *Software maintenance contracts*

Tipe transaksi ini melibatkan ketentuan tentang *software update* dan bantuan teknis. Bantuan teknis dapat diperoleh secara *online*, melalui *database* pemecahan masalah (*trouble-shooting*), atau melalui komunikasi seperti telepon dan *e-mail* dengan teknisi. Tipe transaksi ini dapat dikarakterisasi sebagai penyerahan barang tidak berwujud atau jasa tergantung dari tujuan utama dari penyerahan.

4. *Software maintenance*

*A supplier and customer enter into a software maintenance contract, which typically bundles software updates with technical support. The customer is given the right to copy and use the product for personal or commercial purposes and is charged a single annual fee for the software updates and the technical support. The principal object of the contract is the software updates.*

Mengingat tujuan utama dari transaksi ini adalah ketantuan tentang *software* update yang dilakukan secara elektronik maka transaksi ini merupakan penyerahan barang tidak berwujud. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

5. *Customer support over a computer network*

*A software supplier provides a customer with on-line technical support, including installation advice and trouble-shooting information. This support is in the form of on-line technical documentation, a trouble-shooting database, and, as a last resort, communication with a technician by e-mail.*

Untuk transaksi ini sepanjang bantuan teknis hanya berupa hak untuk menggunakan dokumen informasi teknis secara *online* dan akses ke *trouble-shooting database*, sedangkan interaksi dengan teknisi hanya insidental maka transaksinya dikarakterisasi sebagai penyerahan barang tidak berwujud. Tetapi jika bantuan teknis dilakukan melalui interaksi dengan teknisi sedangkan hak untuk akses ke dokumen atau *databases* hanya insidental maka transaksinya dikarakterisasi sebagai penyerahan jasa. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

**III. *Application hosting, Website hosting, and data warehousing***

Kelompok transaksi ini meliputi akses jarak jauh dan penggunaan *software*, penyediaan ruang (*space*) dan akses ke *server* untuk menyimpan dan menjalankan *software*, dan bantuan teknis. Kelompok transaksi ini dapat dikelompokkan baik sebagai barang tidak berwujud atau jasa.

6. *Application hosting– separate licence*

*A customer with a perpetual licence to use a software product enters into a contract with a host entity, whereby the host entity loads a copy of the software on servers owned and operated by the host and provides technical support to protect against system failures. The customer can access, execute and operate the software application remotely. The application is executed either at the customer's computer after it is downloaded, or remotely on the host's server. This type of arrangement could apply, for example, to financial management, inventory control, human resource management or other enterprise resource management software applications. The customer has no control over the equipment used by the host entity.*

Perjanjian antara *customer* dan *host entity* adalah menyelenggarakan (*hosting*) *software* di dalam *server* yang dimiliki oleh *host entity* dan tidak melibatkan ketentuan tentang hak untuk menggunakan (*the right to use*) *software*. Pada dasarnya *host entity* hanya menyediakan ruang (*space*) untuk menyimpan dan menjalankan aplikasi *software* dalam peralatannya dan juga memberikan bantuan teknis. Hak atas lisensi *software* ada pada *customer*. Jenis transaksi ini dikarakterisasi sebagai penyediaan jasa. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

7. *Application hosting- bundled contract*

*For a single fee, a user enters into a contract whereby a host entity, which is also the copyright holder, allows access to one or more software applications, hosts the applications on a server owned and operated by the host, and provides technical support for the hardware and software. The user can access, execute and operate the software application remotely. The contract is renewable annually for an additional fee. The principal object of the contract is the provision of software applications.*

Berbeda dengan contoh contoh 6 *copyright* dimiliki oleh *host entity* walaupun pada kenyataannya *host entity* bertindak sebagai penyelenggara (*host*) dari *software* dan juga memberikan bantuan teknis, pada dasarnya transaksi antara *host entity* dan *customer* adalah transaksi pemberian hak

untuk menggunakan aplikasi kepada *customer* jadi transaksi ini dikarakterisasi sebagai penyediaan barang tidak berwujud. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

8. Service provider

*A supplier has a licence to use a software application in the course of its business. It hosts the software on a server that it owns, operates and maintains. The supplier enters into an agreement with a customer to manage a particular back-office function (e.g., the customer's payment processing), and provides the customer with access to the software application, enabling the customer to perform specific tasks when required (e.g., data entry, addition of tombstone data for new suppliers and clients). However, the supplier is responsible for the major aspects of the payment processing, such as cheque issuance and bank verification, and uses the software application to automate these tasks. The customer has no right to copy the software or use it other than for the specific functions assigned by the supplier, and at no time does the customer have possession or control of the software (since it resides on the supplier's server).*

Penyerahan dalam contoh ini ditujukan untuk fungsi manajemen dari fungsi bisnis tertentu seperti proses pembayaran. Dalam memberikan penyerahan *supplier* memiliki lisensi atas *software* yang diinginkan, peralatan dan orang yang melakukan proses pembayaran. *Customer* dilengkapi dengan kemampuan untuk mengakses *software* untuk kegiatan khusus seperti memasukkan data. Ketentuan tentang hak untuk menggunakan *software* untuk kegiatan khusus ini sifatnya insidental jika dibandingkan terhadap penyerahan secara keseluruhan (proses pembayaran atas nama *customer*). Sepanjang penyerahan tidak menyangkut aturan tentang hak (kecuali insidental) atau harta lainnya dikarakterisasi sebagai penyerahan jasa. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

9. Website hosting

*An Internet Service Provider (ISP) hosts its customers' commercial Websites*

*on its servers. The ISP does not obtain any rights in the copyrighted material on the site. Customers can remotely manipulate the site, including modifying its content, but do not possess or have direct control of the server(s) used to host the site. The customer pays a fee based on the passage of time.*

Transaksi ini sama dengan contoh 6. Pejanjian antara *ISP* dengan *customer* adalah untuk menyelenggarakan (*host*) *website customer* didalam *server*-nya *ISP* sedangkan konten yang ada dalam *website* adalah milik dan tanggungjawab *Customer*. Tidak ada penyerahan hak atas konten *website* antara *ISP* dan *customer* sehingga transaksi ini dikarakterisasi sebagai penyerahan jasa. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

10. *Data warehousing*

*A customer stores its computer data on servers owned and operated by a supplier. The customer can access, upload, retrieve and manipulate data remotely. No software is licensed, or rights transferred, to the customer in this transaction. The customer does not have control over or possession of any specific equipment used by the supplier in the data storage. For example, a retailer may store its inventory records on the supplier's hardware, and the retailer's employees may remotely access this information to allow them to determine whether orders can be filled from current stock.*

Sama dengan contoh 9. Perjanjian antara *customer* dan *supplier* adalah untuk menyimpan data komputer dari *customer* di dalam *server*-nya *supplier*. Sepanjang tidak kaitannya dengan kepemilikan dan hak atas harta maka transaksi ini dikarakterisasi sebagai penyerahan jasa. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

**IV. *Supplies related to on-line sales***

Transaksi ini meliputi iklan, rujukan dan perwakilan atas nama penyedia barang dan jasa secara *online*. *Supplier* bertujuan untuk mempertemukan antara *customer* dan pedagang secara *online* akan tetapi *supplier* bukan bertindak sebagai penyedia barang atau jasa yang sedang diiklankan atau dipasarkan. Transaksi ini

umumnya dikarakterisasi sebagai penyerahan jasa. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

#### 11. *Advertising*

*Companies pay a fee to Website operators to place advertisements on their Websites. Advertising rates may be determined in a number of ways, including the cost per thousand “impressions” (i.e., the number of times the advertisement is displayed to a user), or the number of “click-throughs” (i.e., the number of times the advertisement is clicked by a user). For example, “banner ads,” which are small graphic images embedded in a Web page, allow a company’s Web page to be loaded to a user’s computer when clicked by the user.*

Transaksi ini bertujuan untuk mengiklankan dan mengkomunikasikan pesan-pesan dari pemasang iklan dengan tujuan untuk menarik pelanggan, menarik donatur, atau untuk menarik minat publik dalam bentuk pemberitahuan, pengumuman politik atau bentuk komunikasi lainnya. Dengan mempublikasi pesan-pesan perusahaan di *website* maka *website operator* melakukan penyerahan jasa. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

#### 12. *On-line shopping portals*

*A Website operator hosts electronic catalogues of various merchants on its servers. Shoppers can select products from these catalogues and place orders on-line. The Website operator has no contractual relationship with the shoppers, and merely transmits orders to the merchants, who are responsible for accepting and filling them. The merchants pay the Website operator a commission based on a percentage of the value of orders placed through the site.*

Transaksi ini melibatkan *website operator* sebagai penyelenggara (*host*) katalog dari berbagai pedagang. Pesan yang dikomunikasikan oleh *website* bertujuan untuk mengumpulkan pelanggan dari pedagang, maka transaksi ini dikarakterisasi sebagai penyerahan jasa iklan. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

13. *On-line auctions*

*A Website operator displays a vendor's items for purchase by auction. On-line shoppers purchase items directly from the owner of the items, rather than from the operator. The vendor compensates the Website operator with a percentage of the sale price or a flat fee. The vendor and on-line shoppers have only the incidental use of the software to perform certain tasks in respect of the transactions (e.g payment processing), but are not provided any rights to use the software.*

Transaksi ini tidak melibatkan kepemilikan atau hak untuk menggunakan harta oleh *website operator*. *Website operator* hanya menyebarkan barang-barang yang akan dilelang di dalam *website*-nya maka transaksi ini dikarakterisasi sebagai penyerahan jasa. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

**V. *Subscriptions to databases and Websites***

Transaksi ini umumnya berkaitan dengan penyediaan konten digital bagi *customer* dengan tujuan agar *customer* dapat mencari, mengambil, dan mempergunakannya. Pada umumnya dikarakterisasi sebagai penyerahan harta tidak berwujud.

14. *Data retrieval*

*A supplier makes a vast repository of information available to customers for search and retrieval purposes. Customers pay a fee which enables them to access the data and to search and extract specific information from the repository. In some instances, the supplier adds significant value in terms of content (e.g., analysis of raw data), but the resulting product is not prepared for a specific customer and there is no obligation to keep the contents confidential. Such products might include special industry or investment reports, which are either sent electronically to subscribers, or are made available for purchase and download from an on-line catalogue or index.*

Transaksi ini berkaitan dengan pemberian hak untuk mengakses dan untuk memperguna informasi yang tersimpan dalam gudang informasi demikian juga program *software* yang dibutuhkan untuk mencari dan mengambil

informasi dari gudang informasi. Meskipun ada kemungkinan keterlibatan manusia dalam memelihara gudang informasi seperti menambah konten atau data mentah, ini dianggap hanya sebagai tambahan agar penyerahan dapat dilakukan dengan lebih baik. Sedangkan ketika *customer* mengakses dan mengambil informasi tidak ada keterlibatan manusia sama sekali maka transaksi ini dikarakterisasi sebagai penyerahan harta tidak berwujud. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*,

15. *Access to an interactive Website*

*A supplier makes a Website featuring digitized content available to subscribers, including information, music, video, games, and activities, whether or not developed or owned by the supplier. The subscribers pay a fixed periodic fee for access to the site. The principal value of the site to subscribers is interacting with the site while on-line, as opposed to getting a product or services from the site. The supplier also charges companies a fee for placing their banner or pop-up ads on the site.*

In this example there are two separate supplies: the provision of the right to access the content on the *Website*, and the placement of banner or pop-up ads.

Esensi dari transaksi ini adalah penyerahan hak untuk menggunakan *software* dan hak untuk mengakses konten digital lainnya dalam suatu *website*. Meskipun salinan dari produk digital tidak tersedia akan tetapi hak untuk melihat, mengakses, atau menggunakan produk ketika *customer* sedang *online*. Seperti contoh 14 keterlibatan manusia hanya sebatas memperbaiki dan menjaga *website* tetap berjalan dengan baik tetapi tidak ada keterlibatan manusia dalam penyerahan ketika pelanggan mengakses *website* dan konten digitalnya. Transaksi ini dikarakterisasi sebagai penyerahan harta tidak berwujud. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

Penempatan *banner* atau *pop-up ads* di *website*-nya merupakan penyerahan jasa iklan, seperti contoh 11. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.



## **VI. Information provided by electronic means**

Transaksi ini meliputi mulai dari pemberian petunjuk atau nasehat oleh tenaga profesional sampai dengan penyampaian data elektronik secara periodik kepada pelanggan sesuai dengan kebutuhannya. Jika transaksi melibatkan hak kepemilikan terhadap suatu produk maka dikarakterisasi sebagai penyerahan harta tidak berwujud. Jika transaksi ini melibatkan manusia dalam penyerahannya atau pekerjaan yang spesifik dilakukan oleh orang bagi *customer* tertentu, dan tidak berhubungan dengan pengalihan kepemilikan maka dikarakterisasi sebagai penyerahan jasa.

### 16. *Electronic access to professional advice (e.g., consulting)*

*A consultant, lawyer, doctor or other professional service provider advises clients through e-mail, video conferencing, or other remote means of communication.*

Transaksi ini melibatkan petunjuk atau nasehat oleh tenaga profesional kepada klien dengan cara elektronik. Penyerahan ini tidak melibatkan hak kepemilikan atas produk maka transaksi ini dikarakterisasi sebagai penyerahan jasa. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

### 17. *Undisclosed technical information*

*A customer is provided with undisclosed technical information concerning a product or process (e.g., narrative description and diagrams of a secret manufacturing process).*

Transaksi ini berhubungan dengan informasi rahasia dari suatu produk atau suatu proses industri yang karakterisasinya tergantung dari faktanya. Jika penyerahan dibarengi dengan pengalihan lisensi sebagai hak untuk memakai maka dikarakterisasi sebagai penyerahan harta tidak berwujud.

Jika penyerahan merupakan pengembangan informasi untuk *customer* tertentu dan informasi yang dikembangkan tersebut dimiliki oleh *customer* maka dikarakterisasi sebagai penyerahan jasa. Penghasilan atas transaksi ini merupakan **royalti**.

18. *Information delivery*

*A supplier delivers data electronically on a periodic basis to subscribers (e.g., news clippings or stock market quotations), in accordance with their personal preferences. The principal value to the customers is the convenience of receiving information in a customized format tailored to their specific needs.*

Transaksi ini meliputi hak untuk menjadikan informasi sesuai dengan kebutuhan pelanggan. Dalam transaksi ini tidak ada keterlibatan manusia sehingga dikarakterisasi sebagai penyerahan harta tidak berwujud. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

19. *Content acquisition transactions*

*A Website operator pays various content providers for news stories, information, and other on-line content to attract users to a site. Alternatively, the Website operator might hire a content provider to create new content specifically for the Website.*

Transaksi ini melibatkan *website operator* dan penyedia konten, dapat dikarakterisasi sebagai penyerahan barang tidak berwujud atau jasa tergantung substansinya. Jika penyerahan yang dilakukan penyedia konten meliputi hak untuk menggunakan konten-konten yang berlisensi maka digolongkan sebagai penyerahan barang tidak berwujud tanpa memperhatikan apakah konten tersebut sudah ada atau sudah pernah dipublikasikan sebelumnya atau konten tersebut dibuat secara khusus untuk *customer*. Jika penyedia konten mengembangkan konten secara khusus untuk *website operator*, dan konten tersebut dimiliki oleh *website operator* digolongkan sebagai penyerahan jasa. Penghasilan atas transaksi ini merupakan *business profit*.

#### **4.2 Hak Pemajakan Indonesia atas Penghasilan RIM Kaitanya dengan Tax Treaty Indonesia-Kanada**

Untuk melakukan analisa hak pemajakan Indonesia atas kegiatan RIM sehubungan dengan penghasilan yang diperoleh dari Indonesia sangat penting

untuk mengetahui proses bisnis apa yang dilakukan, apakah menimbulkan BUT di Indonesia, dan bagian penghasilan yang mana yang dapat dipajaki di Indonesia . Pembahasan akan dilakukan sesuai dengan permasalahan tersebut.

#### 4.2.1 Proses Bisnis RIM di Indonesia

Proses ini sangat penting karena untuk mengetahui bagaimana kegiatan bisnis dilakukan mulai dari awal sampai dengan akhir transaksi. Secara garis besar ada tidak proses bisnis yang dilakukan oleh RIM di Indonesia yaitu :

##### 1. Proses bisnis komunikasi data

Ada tiga komponen utama yang terkait dengan komunikasi data yaitu *server*, operator telekomunikasi, dan *handset blackberry*.

- *Server* tempat menyimpan dan mengakses aplikasi *software* meliputi *blackberry enterprise service (BES)*, *blackberry internet service (BIS)*, *blackberry client access* terletak dan di operasikan oleh kantor pusat RIM di Kanada.
- Operator telekomunikasi, merupakan *transmitter* agar komunikasi antara *handset blackberry* dan *server RIM* dapat dilakukan.
- *Handset blackberry*, merupakan *hardware* yang didalamnya sudah terpasang aplikasi *software* antara lain *push e-mail*, *blackberry messenger*, *blackberry OS* dan aplikasi lainnya.

Layanan *blackberry* merupakan campuran antara aplikasi konten dan sekaligus jaringan *internet*. Layanan seperti *push e-mail* dan *blackberry messenger* murni layanan konten sedangkan layanan *blackberry internet service (BIS)* atau *blackberry enterprise service (BES)* merupakan layanan jaringan *internet*.

Semua layanan fitur-fitur unggulan *blackberry* dapat diakses melalui *server RIM* di Kanada namun untuk dapat mengaktifkan fitur-fitur *blackberry*, pelanggan harus berlangganan layanan *blackberry internet service (BIS)* atau *blackberry enterprise service (BES)* yang disediakan operator telekomunikasi mitra RIM, sekaligus untuk mendapatkan PIN yang ada pada tiap perangkat ke *server* pusat.

Peran jaringan GSM/CDMA yang dimiliki oleh operator telekomunikasi hanya merupakan tempat lewatnya data sedangkan pengoperasian *blackberry*

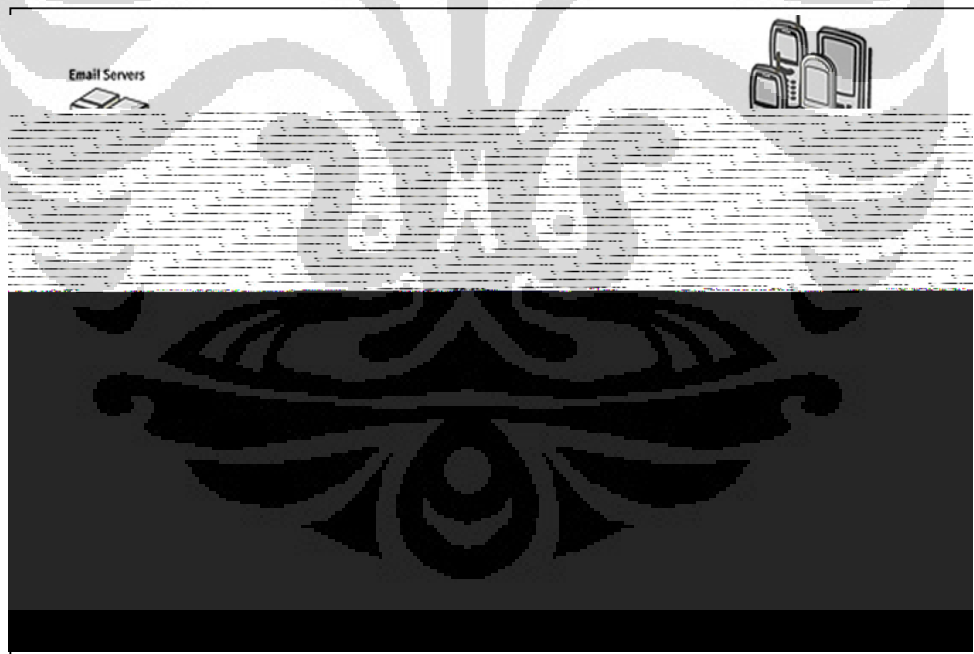
*internet service (BIS)* atau *blackberry enterprise service (BES)* sepenuhnya dilakukan oleh *RIM* di Kanada. Dengan kata lain bahwa semua data yang terkirim dari perangkat *blackberry* akan diteruskan oleh operator telekomunikasi ke *server RIM* di Kanada.

Salah satu keunggulan layanan *blackberry* adalah kerahasiaan data, hal ini dimungkinkan karena setiap data yang dikirim dari dan ke perangkat terlindungi enkripsi dan hanya bisa dibuka oleh perangkat *blackberry* yang didalamnya terdapat kode rahasia untuk membuka data tersebut.

Keunikan proses bisnis yang dilakukan *RIM* adalah dengan menerapkan *third party access* dengan menempatkan *server* di kantor pusatnya di Kanada. Untuk dapat akses ke *server* tersebut harus melalui pihak ketiga yaitu operator telekomunikasi mitra *RIM* sehingga tidak perlu menempatkan *server*-nya di Indonesia. Alur komunikasi data *blackberry* sebagai berikut :

Gambar 4.5

Alur Komunikasi Data BlackBerry



Sumber : <http://img818.imageshack.us/img818/2667/bes41archdiagram.jpg>

Kontrak yang ditandatangani operator telekomunikasi di Indonesia dengan *RIM* bukan kontrak sewa jaringan akan tetapi kontrak layanan konten. Dalam kontrak ini operator telekomunikasi melakukan pembayaran kepada *RIM* atas layanan *blackberry* berdasarkan jumlah pelanggan pengguna layanan *blackberry*.

Keuntungan yang diharapkan oleh operator dengan menyediakan layanan *blackberry* dalam sistim layanannya adalah peningkatan jumlah pelanggan sehingga pendapatan dari layanan yang diberikan oleh operator telekomunikasi sendiri seperti telepon, SMS, dan *e-mail* akan meningkat. Layanan tersebut merupakan layanan yang ada dalam sistim komunikasi data operator sedangkan layanan *blackberry* operator hanya meneruskannya ke sistim server *RIM*.

Untuk melakukan *up-date* perangkat lunak (*software*) dan aplikasi seperti *Blackberry App World*, *Blackberry Desktop Software*, *Blackberry 6 OS*, *Blackberry Device Software*, *Blackberry Messenger*, *Blackberry Theme Studio*, *Blackberry Internet Bundle*, *Blackberry Enterprise Server* pelanggan dapat melakukan dengan *log on* ke *website* resmi *blackberry*. *Website* ini sifatnya interaktif sehingga pelanggan dalam melakukan pembelian tidak berhubungan langsung dengan personel dari *RIM* di Kanada.

## 2. Proses bisnis penjualan hardware

Untuk perangkat *hardware* dan asesoris, *RIM* sebagai produsen *blackberry* melakukan penjualan *handset* dan asesoris melalui 3 mitra distributornya yang ada di Indonesia. Perangkat yang dijual merupakan *bundled handset* yaitu handset sudah dilengkapi dengan *blackberry operating system (BOS)* dan aplikasi unggulan *blackberry*.

## 3. Proses bisnis Service center

Layanan ini diberikan oleh *subsidiary RIM* di Indonesia yaitu PT RIM Indonesia. Layanan ini akan mendukung 24 bulan jaminan (*warranty*) yang diberikan *smartphone blackberry* yang dibeli *customer* yang meliputi 36 pusat layanan. Disamping untuk menangani pusat layanan PT.RIM Indonesia juga memiliki kewenangan untuk mengawasi distribusi *blackberry* di Indonesia.

### 4.2.2 BUT RIM Di Indonesia

Titik tolak yang sangat penting dalam menentukan hak pemajakan sehubungan dengan penghasilan yang diperoleh *RIM* dari Indonesia adalah penentuan apakah timbul BUT di Indonesia sehubungan dengan aktivitas yang

dilakukan. Dalam analisa BUT ini didasarkan tipe kegiatan yang dilakukan di Indonesia sebagai berikut :

### 1. **Aktivitas Komunikasi data**

Dalam aktivitas bisnis ini pihak yang terlibat adalah *RIM* Kanada, operator telekomunikasi, dan *customers*. Kegiatan ini dilakukan melalui interaksi antara *handset* yang dimiliki *customer* dengan *server RIM* melalui jaringan operator telekomunikasi. Dengan kata lain kegiatan utamanya adalah *supply* produk digital yang dilakukan oleh *server* jadi aktivitas yang dilakukan adalah aktivitas *e-commerce*.

Dalam *tax treaty* Indonesia-Kanada pasal 5 dijelaskan pengertian BUT sebagai berikut :

*“For the purposes of this convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business in which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”*

dan di paragraf kedua dari pasal tersebut disebutkan contoh-contoh BUT, akan tetapi contoh tersebut bukan membatasi pengertian BUT sebagaimana dijelaskan dalam paragraf pertama melainkan memberikan *guideline* atas esensi BUT sebagaimana dijelaskan di paragraf pertama.

Pengertian BUT dari *tax treaty* di atas mensyaratkan adanya *fixed place of business* dan *place of business* tersebut digunakan sebagai tempat untuk menjalankan kegiatan usaha. Sesuai dengan prinsip netralitas pengenaan pajak maka ketentuan BUT di atas juga dapat diterapkan kaitannya dengan transaksi *e-commerce*. Dalam *treaty* Indonesia-Kanada tidak secara tegas mengatur tentang *e-commerce* akan tetapi mengacu kepada *OECD commentary* pasal 5 dijelaskan bahwa mesin (*machinery*) atau peralatan (*equipment*) dapat menimbulkan BUT.

Pengertian di atas relevan dengan *server* yang dimiliki oleh *RIM* dan peralatan *transmitter* yang dimiliki oleh operator telekomunikasi di Indonesia. *RIM* dalam kegiatan usahanya melakukan *supply* produk digital melalui *website* interaktif yang tersimpan dalam *server*-nya sehingga kegiatan ini merupakan kegiatan yang signifikan dari keseluruhan bisnisnya akan tetapi tidak dibarengi dengan kehadiran *server* tersebut di Indonesia. Jadi keberadaan *server* tersebut tidak menimbulkan BUT di Indonesia karena *server* tersebut tidak menempati

lokasi geografis tertentu di wilayah Indonesia meskipun secara signifikan melakukan kegiatan usaha dan melalui *server* tersebut memperoleh penghasilan dari Indonesia. *Website* interaktif yang dimiliki oleh *RIM* juga tidak menimbulkan BUT meskipun kegiatan usahanya dilakukan di Indonesia karena *website* merupakan *intangible good*.

Sementara itu peralatan *transmitter* yang dimiliki oleh operator secara geografis menempati lokasi tertentu di wilayah Indonesia dan melakukan kegiatan yang signifikan dibuktikan dengan tanpa kegiatan operator maka *supply* barang digital tersebut tidak bisa dilakukan oleh *RIM*. Akan tetapi peralatan *transmitter* tersebut bukan sebagai *disposal RIM* di Indonesia dibuktikan dengan operasional peralatan tersebut tidak dilakukan oleh *RIM* melainkan dioperasikan oleh operator telekomunikasi sedangkan kepemilikan atas peralatan tersebut bukan sebagai dasar untuk menentukan ada tidak nya BUT. Jadi peralatan *transmitter* tersebut tidak menimbulkan BUT *RIM* di Indonesia.

Keberadaan agen dipenden dapat menimbulkan BUT, dalam *tax treaty* Indonesia-Kanada pasal 5(5) dijelaskan sebagai berikut :

*A person..other than an agent of independent status to whom paragraph 6 applies.. acting in a contracting state on behalf of an enterprise of the other contracting state shall be deemed to be a permanent establishment in the first-mentioned state if :*

- a. he has, and habitually exercise in that state, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless his activities are limited to the purchase of goods or merchandise for the enterprise; or*
- b. he maintains in the first-mentioned state a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise from which he regularly fills order on behalf of the enterprise.*

dari rumusan tersebut *person* yang meliputi *an individual, a company, a partnership, an estate, a trust or any body of person* ( pasal 3 *treaty* Indonesia-Kanada ) yang bertindak untuk dan atas nama prinsipalnya mengakibatkan timbulnya BUT di negara sumber.

Operator telekomunikasi di Indonesia sebagai mitra *RIM* melakukan kegiatan yang tertuang dalam kontrak yaitu ditunjuk sebagai perusahaan yang

mentransmisi data dari perangkat *blackberry* ke *server RIM* di Kanada atau sebaliknya. Operator tidak memiliki kewenangan untuk menandatangani kontrak di Indonesia dan tidak terikat instruksi detail dari *RIM*. Desamping itu dalam kegiatan bisnisnya sebagai operator telekomunikasi secara independen melakukan kegiatan bisnis seperti layanan telepon, *SMS*, *e-mail* dan lain-lain. Jadi karena sifat bisnis yang dilakukan oleh operator independen terhadap *RIM* maka operator telekomunikasi tidak menimbulkan BUT di Indonesia.

## 2. **Aktivitas penjualan *handset blackberry***

Distributor sebagai penyalur produk *blackberry* tidak menimbulkan BUT *RIM* di Indonesia karena distributor tersebut dalam melakukan penjualan di Indonesia tidak mewakili *RIM* dan dalam kegiatan bisnisnya juga melakukan penjualan produk lainnya.

## 3. **Aktivitas *subsidiary RIM***

*Subsidiary* secara legal merupakan entitas yang terpisah dari induknya sehingga kehadiran *subsidiary* di suatu negara tidak menimbulkan BUT di negara tersebut. Di dalam *tax treaty* Indonesia-Kanada pasal 5(7) dijelaskan sebagai berikut :

*The fact that a company which is resident of a contracting state control or is controlled by a company which is a resident of the other contracting state, or which carries on business in that other state (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.*

Namun pasal 5(4) *treaty* tersebut membuka peluang aktivitas *subsidiary* menimbulkan BUT yakni sebagai agen dependen dari induknya. Dari kedua paragraf tersebut secara tersirat *tax treaty* Indonesia-Kanada dalam menginterpretasikan timbulnya BUT atas aktivitas *subsidiary* dapat dilakukan dengan pendekatan *legal form (civil law)* dan *substance form (common law)*.

Kanada sebagai negara yang menganut pendekatan *common law* melihat dari sisi siapa sebenarnya yang melakukan kegiatan bisnis dan bagaimana aktivitas bisnis dilakukan melalui *subsidiary*. Jadi isu utama kaitan *subsidiary* menjadi



BUT di Kanada adalah bagaimana *subsidiary* melakukan bisnisnya sebagai agen dari induk perusahaan. Dalam kasus berikut akan terlihat bagaimana pengadilan Kanada melihat usaha yang dilakukan oleh *subsidiary* :

Dominion Bridge, adalah perusahaan pabrik baja di Kanada yang memenuhi 85 persen kebutuhan bajanya dari domestik sedangkan sisanya dibeli dari luar negeri. Perusahaan mendirikan *subsidiary* yang dimiliki sepenuhnya oleh Dominion Bridge di Bahama dan menjadi *supplier* baja bagi perusahaan dari luar negeri. Dominion Bridge melakukan pembayaran terhadap *subsidiary*-nya lebih besar dibandingkan dengan harga pasar baja diluar negeri. Atas kegiatan *subsidiary* tersebut otoritas Kanada menilai bahwa *subsidiary* tersebut adalah perusahaan bayangan dan berkesimpulan bahwa pada kenyataannya Dominion Bridge menjalankan sendiri aktivitas bisnisnya hal ini ditandai dengan tidak adanya karyawan yang memiliki keahlian dalam melakukan pembelian baja di *subsidiary*-nya. Semua kendali dan pengesahan kegiatan operasi *subsidiary* dilakukan oleh *vice-president* Dominion Bridge. Perusahaan juga mengontrol harga, kuantitas, dan tempat pembelian baja.

Dalam kasus Dominion Bridge pengadilan menyimpulkan bahwa *subsidiary* merupakan perusahaan boneka dan menimbulkan BUT dari induk perusahaan. Ada enam tes yang dilakukan oleh pengadilan untuk menyimpulkan bahwa kegiatan bisnis yang dialukan oleh *subsidiary* pada kenyataannya dilakukan oleh induknya yakni :

1. Apakah *profit* dari kegiatan bisnis merupakan *profit* dari induk atau *subsidiary* ? dalam pandangan legal dan formal *profit* tersebut merupakan *profit* dari *subsidiary* sedangkan secara substansi profit tersebut merupakan profit dari induk perusahaan.
2. Siapa yang menunjuk pengurus dalam menajalankan aktivitas bisnis *subsidiary*? Dalam kasus ini penunjukan dilakukan secara langsung oleh induk perusahaan.
3. Siapa yang mengepalai dan mengendalikan *subsidiary*? dalam kasus ini adalah *vice president* dari induk perusahaan.
4. Entitas yang mana yang mengatur, memutuskan apa yang harus

dilakukan, dan memutuskan modal apa untuk memulai usaha ? dalam kasus ini semuanya dilakukan oleh induk perusahaan

5. Melalui arahan dan keterampilan siapa *profit* dihasilkan ? dalam kasus ini semua dilakukan melalui induk perusahaan
6. Apakah induk perusahaan mempengaruhi dan mengawasi subsidiary secara konstan ? dalam kasus ini induk perusahaan secara konstan mengawasi dan mempengaruhi subsidiary.

Apabila uraian diatas dikaitkan dengan aktivitas *subsidiary RIM* yakni PT. RIM Indonesia terlebih dahulu diuraikan lingkup aktivitas yang dilakukan oleh *subsidiary* untuk melihat dependensinya terhadap kantor pusat *RIM* Kanada. *Subsidiary* didirikan pada bulan November 2010 penunjukan presiden direktur dilakukan oleh perusahaan induk *RIM*. Lingkup aktivitas yang dilakukan meliputi *service center*, *monitoring* distribusi *handset blackberry* dan pengawasan atas pemenuhan kontrak yang dilakukan mitra *RIM* di Indonesia. *Subsidiary* tidak memiliki kewenangan untuk membuat ketentuan tentang garansi produk *blackberry*.

Dengan menerapkan *tax treaty* Indonesia-Kanada dan pendekatan yang dilakukan oleh otoritas Kanada dalam menilai aktivitas *subsidiary* maka dapat dinilai dependensi PT.RIM Indonesia terhadap induknya sebagai berikut :

- Penunjukan presiden direktur dilakukan oleh induknya sehingga segala kebijakan yang diambil berdasarkan instruksi induk perusahaan.
- Kegiatan *monitoring* distribusi *handset* telah melebihi kegiatan *preparatory* atau *auxiliary* dan dilakukan atas nama induk perusahaan.
- *Subsidiary* menerima instruksi secara rinci tentang lingkup garansi *handset* yang dijual di Indonesia.

Jadi dapat disimpulkan bahwa secara substansi dari segi ekonomi *subsidiary* dependen terhadap induknya. Kegiatan *monitoring* yang dilakukan oleh *subsidiary* atas penjualan *handset* di Indonesia merupakan kegiatan yang signifikan sehingga atas kegiatan distribusi *handset blackcerry* menimbulkan BUT di Indonesia.

### 4.2.3 Penghasilan BUT RIM

Setelah menentukan bahwa atas kegiatan PT. RIM Indonesia sebagai *subsidiary* menimbulkan BUT di Indonesia maka langkah berikut yang sangat penting adalah menentukan penghasilan mana yang *attributable* ke BUT yang dapat dipajaki di Indonesia.

Dalam menerapkan prinsip penghasilan BUT *tax treaty* Indonesia-Kanada pasal 7(1) menganut prinsip sebagai berikut :

*The profits of an enterprise of a contracting state shall be taxable only in that state unless the enterprise carries on business in the other contracting state through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on or has carried on business as aforesaid, the profit of the enterprise may be taxed in the other state but only so much of them as is attributable to that permanent establishment or are derived within such other state from sales of goods or merchandise of the same kind as those sold or from other business transaction of the same kind as those effected, through the permanent establishment.*

dari pasal tersebut secara jelas kedua negara menganut *attribution principle* dan secara tersirat menerapkan *limited force of attraction principle* dengan penerapan yang terbatas hanya pada penghasilan yang diperoleh dari negara tempat BUT melakukan aktivitas bisnis dan atas kegiatan yang sama dengan yang dilakukan oleh BUT.

Pengertian *same kind* dalam pasal tersebut tidak secara jelas diberikan batasan namun mengacu kepada putusan pengadilan India atas kasus Linklaters LPP bahwa pengertian *same* adalah jika jasa yang diberikan *similar* atau berhubungan, baik secara langsung maupun tidak langsung dengan jasa yang diberikan oleh BUT nya.

Sementara di Indonesia interpretasi terhadap pengertian tersebut menerapkan prinsip *substance over form* meskipun Indonesia menganut prinsip *civil law* hal ini dapat dilihat dari *tax ruling* yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak atas penyerahan barang telekomunikasi oleh kantor pusat Siemens AG Jerman. Salah satu pokok permasalahan sehubungan dengan permohonan *tax*

*ruling* adalah apakah penghasilan kantor pusat dari pembayaran komponen lisensi *software* di Indonesia *attributable* dengan BUT Siemens di Indonesia.

Fakta kasus :

- a. Siemens AG Jerman (Kantor Pusat) selanjutnya disebut Siemens selaku penduduk Jerman, melakukan transaksi penjualan Peralatan telekomunikasi kepada PT. Telekomunikasi Selular selanjutnya disebut Telkomsel selaku pengimpor dan penduduk Indonesia.
- b. Ruang lingkup transaksi Siemens adalah menyediakan peralatan Telekomunikasi beserta jasa-jasa yang berkaitan dengan perjanjian kontrak dengan ketentuan "turnkey basis"
- c. Peralatan didefinisikan sebagai setiap dan atau semua alat dan komponen lain termasuk hardware dan *software* yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari peralatan tersebut.
- d. Pembayaran peralatan dilakukan secara bertahap atas dasar penyerahan fisik peralatan dan pembayaran komponen lisensi *software* didasarkan atas penggunaan kapasitas peralatan (*pay as you grow-scheme*).
- e. Siemens berpendapat bahwa lisensi yang diberikan kepada Telkomsel selaku pemilik peralatan, tidak termasuk dalam pengertian 'hak menggunakan' lisensi yang berkaitan dengan royalti sebagaimana dimaksud dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara Indonesia dengan Jerman dan bukan merupakan objek pajak di Indonesia

Berdasarkan fakta-fakta berikut:

- a. Treaty Indonesia-Jerman pasal 7(1)

*The profits of an enterprise of a contracting state shall be taxable only in that state unless the enterprise carries on business in the other contracting state through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other state but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.*

*Protocol (2) c article 7,*

*In respect of paragraph 1 of article 7, profits derived from the sale of goods or merchandise of the same or similar kind as those sold, or from*

*other bussiness activities of the same or similar kind as those effected, through that permanent establishment, may be considered attributable to that permanent establishment if it is proved, including by photocopy or tape recorder that*

*aa) this transaction has been resorted to in order to avoid taxation in the Contracting State where the permanent establilshment is situated and*

*bb) the permanent establishment in any way was involved in this transaction it is understood that a permanent establishment of an enterprise is considered to be involved in a transaction of such permanent establishment has signed a contract irrespective of the fact that the delivery is partly undertaken by its enterprise...*

- b. Hasil Pemeriksaan KPP Badora terhadap BUT Rep. Siemens AG untuk tahun pajak 2003, terdapat bukti penjualan langsung *equipment* dan *capacity license* oleh Siemens ke pelanggan Indonesia, sedangkan BUT Rep. Siemens juga menjual *equipment* dan *capacity license* ke pelanggan yang sama di Indonesia. Atas penjualan langsung Siemens ke pelanggan Indonesia, telah dipungut PPN-nya Oleh BUT Rep. Siemens.

Kesimpulan *tax ruling* yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak menyimpulkan bahwa adanya bukti pembayaran PPN impor oleh BUT Rep. Siemens atas peralatan Siemens yang ditujukan kepada PT Telkomsel , dapat dikategorikan sebagai transaksi yang dimaksudkan dalam ketentuan *limited force attraction rule* sebagaimana tercantum dalam Protokol perubahan angka (2) tentang *Article 7* huruf c P3B Indonesia-Jerman.

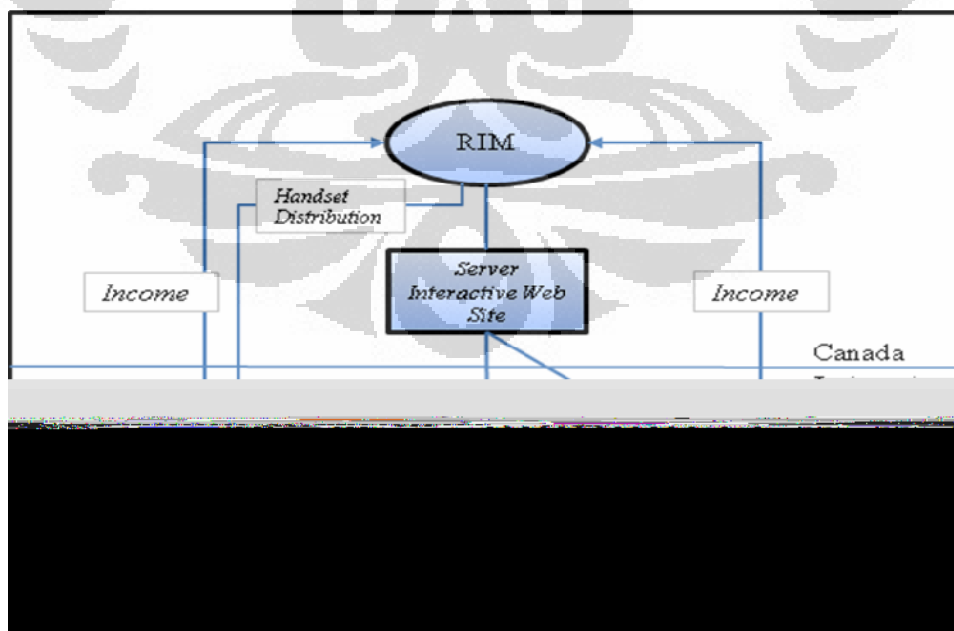
*Ruling* tersebut secara tersirat menyatakan bahwa karena adanya kaitan antara peralatan yang diserahkan oleh BUT Siemens Indonesia dengan komponen lisensi *software* yang diserahkan oleh Siemens Jerman, maka atas pembayaran komponen lisensi *software* yang diterima Siemens Jerman merupakan penghasilan BUT Siemens Indonesia.

Jika dikaitkan dengan aktivitas *RIM* di Indonesia maka kegiatan perusahaan tersebut dapat diringkas sebagai berikut :

1. Berdasarkan analisa penentuan BUT disimpulkan bahwa kegiatan monitoring yang dilakukan *subsidiary* atas distribusi *blackberry* menimbulkan BUT agen di Indonesia.
2. Penghasilan yang bersumber dari Indonesia dapat dikelompokkan sebagai berikut :
  - Penghasilan dari layanan *blackberry* berupa *software* dan aplikasi.  
Penghasilan ini diperoleh *RIM* dari pembayaran yang dilakukan oleh operator atas kontrak layanan konten dan besarnya pembayaran didasarkan atas jumlah pelanggan yang menggunakan layanan ini.
  - Penghasilan penjualan *handset*.  
Penghasilan ini diperoleh *RIM* dari pembayaran yang dilakukan atas kontrak penjualan yang dilakukan oleh distributor mitra *RIM*.
  - Penghasilan dari jasa *service*  
Penghasilan ini diterima oleh *subsidiary* yaitu PT.*RIM* Indonesia atas jasa *service* yang diberikan untuk garansi produk *blackberry*.
3. Alur penghasilan *RIM* dan *subsidiary*-nya yang diperoleh dari Indonesia dapat digambarkan sebagai berikut :

Gambar 4.6

Skema penghasilan RIM dari Indonesia



Sumber : Lap.keuangan *RIM* dan berbagai sumber lain (data telah diolah kembali)

Dengan pendekatan yang sama dalam menerapkan *limited force of attraction* maka langkah pertama adalah menentukan apakah ada kaitan antara penjualan *blackberry* di Indonesia dengan layanan *blackberry* yang diberikan dari *server* pusat di Kanada.

Untuk melihat keterkaitan kedua aktivitas tersebut, seperti diuraikan pada bagian sebelumnya bahwa perangkat *blackberry* merupakan gabungan antara *hardware* dan *software (bundled)*, untuk menjalankan aplikasi yang ada dalam handset *blackberry* harus terhubung dengan *server* di Kanada atau sebaliknya agar layanan aplikasi yang ada di *server* Kanada terkoneksi dengan pelanggan harus menggunakan perangkat *blackberry* karena komunikasi data tidak dapat dilakukan dengan perangkat lain. Terlihat jelas bahwa kedua aktivitas saling meniadakan dalam artian jika satu aktivitas tidak terjadi maka aktivitas yang lain juga tidak terjadi.

Langkah kedua meskipun lokasi *server* ada di Kanada dan dioperasikan kantor pusatnya namun aktivitas *server* tersebut ditujukan kepada pelanggan di Indonesia sehingga penghasilan yang diperoleh bersumber dari Indonesia.

Jadi penghasilan yang dapat diatribusikan sebagaimana dimaksud dalam *treaty* ke BUT agen di Indonesia adalah penghasilan dari penjualan *handset (attribution principle)* dan penghasilan RIM Kanada dari layanan *blackberry* yang diperoleh dari pelanggan di Indonesia (*force of attraction principle*)

## BAB 5

### KESIMPULAN DAN SARAN

#### 5.1 Kesimpulan

Dari pembahasan atas data-data yang telah dikumpulkan maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut :

1. Ketentuan perpajakan Kanada relatif lebih maju dibandingkan dengan ketentuan perpajakan Indonesia tentang transaksi *e-commerce* . Ketentuan perpajakan Indonesia baru sebatas memasukan transaksi elektronik dalam pasal subjek pajak Undang-Undang Pajak Penghasilan sedangkan aturan pelaksanaannya sampai saat ini belum dibuat sehingga menyulitkan fiskus dalam penerapan pasal tersebut dan antara fiskus dan Wajib Pajak terjadi *dispute* tentang hak pemajakan Indonesia atas penghasilan dari transaksi *e-commerce* yang bersumber dari Indonesia. Disamping itu pengertian BUT yang ada dalam UU PPh akan sangat sulit diterapkan dalam transaksi *e-commerce* karena karakter transaksinya yang berbeda dibandingkan transaksi tradisional sehingga diperlukan aturan yang meredefinisi BUT khusus untuk transaksi *e-commerce*.
2. Indonesia mempunyai hak atas penghasilan yang di peroleh *RIM* dari aktivitas penjualan dan transaksi *e-commerce* di Indonesia dengan timbulnya BUT atas aktivitas *subsidiary*-nya meskipun secara legal formal *subsidiary* PT.*RIM* Indonesia merupakan entitas yang berbeda dari *RIM* Kanada dan tunduk kepada pasal 5(7) *treaty* Indonesia-Kanada dan tidak menimbulkan BUT di Indonesia akan tetapi jika dianalisa dari substansinya PT.*RIM* Indonesia merupakan perpanjangan tangan *RIM* Kanada dan secara ekonomi dipenden terhadap kantor pusatnya sehingga aktivitas *subsidiary* di Indonesia menimbulkan BUT sebagai agen. Penerapan prinsip *force of attraction* dimungkinkan dalam *treaty* Indonesia-Kanada akan tetapi terbatas pada penghasilan yang berasal dari Indonesia dan dari penjualan barang atau penyerahan jasa yang sama (*same kind*). Pengertian (*same kind*) tidak dijelaskan dalam *treaty* tersebut akan tetapi dapat di interpretasikan dari *case law* dari negara lain maupun dari *tax ruling* yang di terbitkan oleh Direktorat



Jenderal Pajak dan disimpulkan bahwa layanan *blackberry* yang diberikan oleh *RIM* Kanada di Indonesia ada kaitannya dengan penyerahan *blackberry* di Indonesia sehingga penghasilan *RIM* Kanada tersebut merupakan penghasilan yang *attributable* ke BUT *RIM*.

## 5.2 Saran

Saran-saran yang penulis berikan sehubungan dengan pembahasan dan kesimpulan diatas adalah sebagai berikut :

1. Pihak fiskus sebagai pihak pembuat peraturan, mengingat perkembangan *e-commerce* dan juga kecenderungan peningkatan transaksi *e-commerce* sebaiknya membuat aturan khusus tentang *e-commerce* yang komprehensif sehingga *dispute* tentang timbulnya BUT, jenis-jenis penghasilan dan upaya menghindari pengenaan pajak atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia oleh *person* dari negara lain dapat dihindari.
2. Mengingat transaksi *e-commerce* ini baru dimasukkan dalam Undang-Undang PPh nomor 36 tahun 2008 dan aturan pelaksanaannya belum ada maka diperlukan adanya pelatihan yang menyangkut kasus-kasus terkait *e-commerce* khususnya *case law* dari negara-negara yang telah mengatur tentang transaksi *e-commerce* ini. Materi-materi pelatihan yang menjadi fokus adalah materi yang berhubungan dengan penentuan hak pemajakan Indonesia atas transaksi *e-commerce* di Indonesia seperti penentuan BUT atas *e-commerce* dan penentuan penghasilan atas transaksi tersebut.

## DAFTAR REFERENSI

- Akcaoglu, E. (2002). *International Taxation of Electronic Commerce: A Focus on The Permanent Establishment Concept*. Retrieved 04 01, 2011, from ankara universitesi: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/287/2615.pdf>
- Arnold, B. J., & McIntyre, M. J. (2002). *International Tax Primer*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- Budi, C. (2011, 01 20). *Opini*. Retrieved February 21, 2011, from Korantempo Website: <http://korantempo.com/korantempo/koran/2011/01/20/Opini/krn.20110120.224608.id.html>
- Byrnes, W. (2007, 07 02). Retrieved March 28, 2011, from ibls.com Website: [http://www.ibls.com/internet\\_law\\_news\\_portal\\_view\\_prn.aspx?s=latestnews&id=1793](http://www.ibls.com/internet_law_news_portal_view_prn.aspx?s=latestnews&id=1793)
- Canada Revenue Agency . (2005, April 29). *Carrying on Business in Canada*. Retrieved 02 11, 2011, from Canada Revenue Agency Web Site: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/cmm/gst-tps/menu-eng.html>
- Canada Revenue Agency. (2002, July). *GST/HST and Electronic Commerce*. Retrieved February 11, 2011, from Canada Revenue Agency Web Site: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/cmm/menu-eng.html>
- Canada Revenue Agency. (2005, March 23). *Meaning of "permanent establishment"*. Retrieved March 07, 2011, from Canada Revenue Agency Website: <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/cmm/gst-tps/menu-eng.html>
- Darussalam, Hutagaol, J., & Septriady, D. (2010). *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center.
- Ecommerce Defenition. (2006). *digsmith*. Retrieved February 21, 2011, from Digsmith Web Site: <http://www.digsmith.com/ecommerce-definition.html>
- Gall, J. P. (2007). *David R.Tillinghast Lecture : Can a Subsidiary Be a Permanent Establishment of its Foreign Parent?, The*. Retrieved March 27, 2011, from FindArticles.com website: [http://findarticles.com/p/articles/mi\\_7747/is\\_200704/ai\\_n32231202/](http://findarticles.com/p/articles/mi_7747/is_200704/ai_n32231202/)
- Gunadi. (2007). *Pajak Internasional*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Gunawan, D. (2011, 01 13). *Lapsus*. Retrieved February 21, 2011, from DetikNews Website: <http://us.detiknews.com/read/2011/01/13/152110/1545856/159/terlambat-sadar-jadi-sapi-perahan>
- Indonesia-Canada Income Tax Treaty as Amended by 1998 Protocol.

Kingson. *International Taxation*. Aspen Law & business.

KPMG. (2010, 08 03). *KPMG Flash News*. Retrieved 04 15, 2011, from KPMG India Website: [http://www.kpmg.com/IN/en/WhatWeDo/Tax/FlashNews/KPMG\\_Flash\\_News\\_Linklaters.pdf](http://www.kpmg.com/IN/en/WhatWeDo/Tax/FlashNews/KPMG_Flash_News_Linklaters.pdf)

Legal Defenition. (2007). Retrieved February 29, 2011, from legal-explanation Website: <http://www.legal-explanations.com/definitions/carrying-on-usiness.htm>

Miniwatts Marketing Group. (n.d.). *Internet world Stats*. Retrieved March 3, 2011, from internet World Stats Web Site: <http://www.internetworldstats.com/stats3.htm#asia>

OECD. (2008). *Model Tax Convention on Income and Capital*. OECD committee on fiscal Affair.

OECD. (2001). *Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. OECD Committee on Fiscal Affairs Electronic Commerce.

Ramensky, G. (n.d.). *The Nature of E-Commerce*. Retrieved March 24, 2011, from Findlaw Web site: <http://www.findlaw.com.au/articles/126/the-nature-of-e-commerce.aspx>

Reseach In Motion. (2010). *Fiscal Year Report*. Retrieved February 25, 2011, from Research In Motion Web Site: [http://www.rim.com/investors/documents/pdf/annual/2010rim\\_ar.pdf](http://www.rim.com/investors/documents/pdf/annual/2010rim_ar.pdf)

Rohatgi, R. (2007). *Basic International Taxation* (Vol. 2). London: BNA International Inc.

Rohatgi, R. (2007). *Basic International Taxation* (Vol. 1). London: BNA International Inc.

Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-1221/PJ.342/2006 tentang Penegasan Perlakuan PPh atas Peralatan Telekomunikasi Yang Dijual langsung oleh Siemens AG Germany.

Taylor, W. B., Davies, V. L., & McCart, J. (2007). Policy Forum : A Subsidiary as a Permanent Establishment of Its Parent. *Canadian Tax Jurnal* .

The Income Tax Appellate Tribunal, ITA Nos. 4896 and 5085/Mum/03 (Mumbai L Bench, Mumbai July 16, 2010).

- Turban, E. (2007). Retrieved March 28, 2011, from Professor Sabet's course Website: [http://www.calstatela.edu/faculty/msabet/c04\\_Turban\\_0471705225.pdf](http://www.calstatela.edu/faculty/msabet/c04_Turban_0471705225.pdf)
- Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2008 tentang Informasi dan Transaksi Elektronik.
- United Nation. (2001). *United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Country*. New York: Department of Economic & Social Affairs United Nation.
- Vogel, K. (1997). *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*. London: Kluwer Law International Ltd.
- Watson, R. T., Berthon, P., Pitt, L. F., & Zinkhan, G. M. (2000). *Electronic Commerce*. United States of America: The Dryden Press.
- Webster, M. (n.d.). *Dictionary*. Retrieved April 01, 2011, from merriam-webster web site: <http://www.merriam-webster.com/dictionary/place>
- Zain, M. (2005). *manajemen Perpajakan Edisi Kedua*. Jakarta: Salemba Empat.