

BAB IV
ANALISIS PERLAKUAN PERPAJAKAN ATAS PENGHASILAN DARI
TRANSAKSI E-COMMERCE

4.1. Pengenaan Pajak Atas Penghasilan Dari Transaksi e-commerce

Dalam hal ini penulis memberikan gambaran terlebih dahulu mengenai pemajakan atas transaksi *e-commerce*, penulis akan memberikan ilustrasi dengan asumsi :

1. Gambaran transaksi *e-commerce* pada saat pembuatan *website*, diilustrasikan sebagai berikut :
 - a. Perusahaan X akan membuat *website* perusahaannya di internet dan menggunakan jasa *Internet Service Provider* untuk *connection* dan *website hosting* (penyimpanan *website* di *server* sehingga dapat diakses)
Aspek perpajakan dari pembayaran perusahaan X atas *connection fee* dan *website hosting* (penyewaan *server*) adalah perusahaan X akan memotong Pajak Penghasilan Pasal 23 sebesar 15% dari perkiraan penghasilan neto yaitu sebesar 40% dari penghasilan bruto atas *connection fee* dan *web site hosting*. Sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-Undang Pajak Penghasilan
 - b. *Internet Service Provider* (ISP) menyewa saluran telekomunikasi (*bandwith*) dari *Network Provider* , ISP akan melakukan pembayaran atas sewa *bandwith* ini, maka aspek perpajakan yang timbul adalah sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-undang Pajak Penghasilan maka ISP melakukan pemotongan atas penyewaan sewa *bandwith* sebesar 15% dari perkiraan penghasilan neto (40% dari penghasilan bruto)
 - c. Pembuatan *website design* diserahkan ke *Internet Service Provider* (ISP), perusahaan di bidang *website design* dan pribadi.
Aspek pajak yang timbul adalah apabila pembuatan *website design* diserahkan kepada *Internet Service Provider* (ISP) dan perusahaan dibidang *web site design* maka atas pembayaran jasa *website design* ke *Internet*

Service Provider atau perusahaan dibidang *web site design*, maka perusahaan X akan memotong Pajak Penghasilan Pasal 23 sebesar 15% dari perkiraan penghasilan neto (40% dari penghasilan bruto)

Apabila pembuatan *website design* diserahkan kepada orang pribadi sesuai dengan Pasal 21 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan , maka perusahaan X akan memotong Pajak Penghasilan Pasal 21 sebesar tarif Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan dari jumlah pembayaran yang diterima oleh orang pribadi atas *website design*

2. Gambaran transaksi *e-commerce* yang dilakukan melalui *website*, dibagi menjadi 3 ilustrasi

a. Jika perusahaan X berkedudukan di Indonesia didalam wilayah hukum Indonesia dan konsumen juga berkedudukan di Indonesia

Atas transaksi ini baik badan maupun konsumen (sebagai pribadi) keduanya berkedudukan dalam satu wilayah, sehingga prosesnya bisa dijelaskan sebagai berikut :

Konsumen melakukan *internet connection* ke *Internet Service Provider* (ISP) melalui *connection* ke ISP konsumen dapat melakukan *browsing* ke *website* perusahaan X lalu dilakukan pembelian dan pemesanan barang melalui internet. Mengenai pembayaran dilakukan dengan kartu kredit yang diotorisasi oleh bank konsumen kemudian bank melakukan pembayaran ke perusahaan X, setelah semua transaksi telah dilaksanakan oleh masing-masing pihak, maka perusahaan X akan mengirim barang ke konsumen.

Aspek perpajakan yang timbul dari ilustrasi ini maka konsumen yang telah melakukan pembayaran *internet connection* akan memotong Pajak Penghasilan Pasal 23 sebesar 15% dari perkiraan penghasilan neto (40% dari penghasilan bruto)

b. Jika perusahaan X berkedudukan di Indonesia didalam wilayah hukum Indonesia dan konsumen berkedudukan di luar wilayah Indonesia

Dalam transaksi ini perusahaan berkedudukan di wilayah hukum Indonesia sedangkan konsumen berkedudukan di luar wilayah Indonesia, prosesnya bisa dijelaskan sebagai berikut :

Konsumen melakukan *internet connection* ke *Internet Service Provider* (ISP) melalui *connection* ke ISP konsumen dapat melakukan *browsing* ke *website* perusahaan X lalu dilakukan pembelian dan pemesanan barang melalui

internet. Mengenai pembayaran dilakukan dengan kartu kredit yang diotorisasi oleh bank konsumen kemudian bank melakukan pembayaran ke perusahaan X, setelah semua transaksi telah dilaksanakan oleh masing-masing pihak, maka perusahaan X akan mengirim barang ke konsumen.

Aspek perpajakan yang timbul dari ilustrasi ini, diasumsikan konsumen yang melakukan transaksi secara *online* berada pada wilayah *treaty partner* dengan Indonesia maka disesuaikan dengan P3B antar kedua negara tersebut.

- c. Jika perusahaan X berkedudukan di luar wilayah hukum Indonesia dan konsumen berkedudukan berasal dari Indonesia

Dalam transaksi perusahaan X berkedudukan di luar wilayah hukum Indonesia dan konsumen berkedudukan berasal dari Indonesia, prosesnya bisa dijelaskan sebagai berikut :

Perusahaan yang berada di Indonesia melakukan *net access* ke *Internet Service Provider* (ISP), perusahaan yang berada di Indonesia melakukan pembayaran atas *connection* tersebut. Dengan melakukan *connection* ke ISP maka perusahaan yang ada di Indonesia dapat melakukan transaksi ke *website* perusahaan X yang berkedudukan di luar wilayah Indonesia yang pembayarannya menggunakan kartu kredit. Bank melakukan pembayaran ke perusahaan X setelah semua transaksi telah dilaksanakan oleh masing-masing pihak, maka perusahaan X akan mengirim barang ke konsumen.

Aspek perpajakan yang timbul dari ilustrasi ini maka konsumen yang telah melakukan pembayaran *internet connection* akan memotong Pajak Penghasilan Pasal 23 sebesar 15% dari perkiraan penghasilan neto (40% dari penghasilan bruto)

Transaksi yang dikategorikan royalti, terdapat dua macam pengenaan pajak, yaitu :

- 1). Royalti yang dibayarkan oleh wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak luar negeri merupakan penduduk negara *treaty partner* (terdapat *tax treaty* antara Indonesia dengan negara yang bersangkutan)

Pembayaran royalti kepada wajib pajak luar negeri dimaksud akan terutang Pajak Penghasilan pasal 26 sebesar tarif *treaty* dikalikan dengan jumlah bruto

Apabila wajib pajak luar negeri tersebut memiliki Bentuk Usaha Tetap di Indonesia dan royalti tersebut memiliki hubungan efektif dengan Bentuk Usaha Tetap maka penghasilan dari royalti tersebut akan digolongkan sebagai laba usaha Bentuk Usaha Tetap. Dengan demikian penghasilan dari royalti tersebut akan digabung dengan penghasilan-penghasilan Bentuk Usaha Tetap lainnya dan dikenakan pajak atas basis neto dengan menerapkan tarif progresif.

Adapun Pajak Penghasilan Pasal 26 yang sudah dipotong oleh pihak pemberi penghasilan dapat dikreditkan.

Apabila wajib pajak luar negeri tersebut tidak memiliki Bentuk Usaha Tetap maka atas pembayaran royalti tersebut terhutang Pajak Penghasilan Pasal 26 sebesar tarif *treaty* dikalikan dengan jumlah bruto royalti dan bersifat final.

- 2). Pengenaan Pajak Penghasilan atas royalti (bila tidak ada *tax treaty*) sama dengan bila ada *tax treaty* namun tarif pajak (PPH Pasal 26) yang digunakan adalah tarif menurut Undang-Undang Pajak Penghasilan sebesar 20% dari jumlah bruto

Sebagaimana telah diuraikan dalam bab 2 sebelumnya, terdapat dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan Pasal 4 ayat (1) ditegaskan bahwa penghasilan yang dikenakan pajak mempunyai unsur-unsur sebagai berikut :

- a. Tambahan kemampuan ekonomis

Bahwa yang termasuk penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa yang didapat oleh wajib pajak dalam tahun pajak yang berkenaan

- b. Yang diterima atau diperoleh wajib pajak.

Unsur ini membatasi pengenaan pajak atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yaitu hanya kepada tambahan kemampuan ekonomis yang telah menjadi realisasi. Pengertian realisasi dalam hal ini mengambil alih konsep akuntansi, yaitu penghasilan yang telah dapat dibukukan baik dengan memakai *cash basis* maupun dengan yang memakai *accrual basis*

- c. Baik yang berasal dari Indonesia maupun yang berasal dari luar Indonesia

Unsur ini menunjukkan bahwa penghasilan yang dikenakan pajak itu meliputi penghasilan yang didapat di manapun juga, baik yang berasal dari sumber-sumber di Indonesia maupun dari sumber-sumber di luar Indonesia

d. Yang dipakai untuk konsumsi maupun yang dipakai untuk membeli tambahan harta.

Unsur ini merupakan cara menghitung atau mengukur besarnya penghasilan yang dikenakan pajak itu, yaitu sebagai hasil penjumlahan seluruh harta pengeluaran untuk kebutuhan konsumsi dan sisanya yang ditabung menjadi kekayaan wajib pajak.

e. Dengan nama dan dalam bentuk apapun juga.

Unsur ini mensyaratkan bahwa dalam penentuan ada tidaknya penghasilan yang dikenakan pajak dan kalau ada berapa besarnya penghasilan itu, maka yang menentukan bukan nama yang diberikan oleh wajib pajak dan juga bukan bergantung kepada bentuk yuridis yang dipakai oleh wajib pajak, melainkan yang paling menentukan adalah hakekat ekonomis yang sebenarnya. Pedoman yang harus dipegang teguh ini disebut *"the substance over form principle"*, yang berarti bahwa hakekat ekonomis adalah lebih penting daripada bentuk formal yang dipakai.

Setelah administrasi pajak mengetahui karakteristik dari transaksi *e-commerce* maka dapat ditentukan hakekat ekonomis dari masing-masing transaksi yang ada sepanjang ada tambahan kemampuan ekonomis yang timbul akibat transaksi tersebut maka ada objek pajak yang dapat dipungut pajak, terlepas nama apa yang dipakai oleh wajib pajak sebagaimana terdapat dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan

Berdasarkan hasil wawancara yang didapat dari pihak Direktorat Jenderal Pajak (DJP) bahwa pihak administrasi pajak mengenakan pajak atas penghasilan dari transaksi *e-commerce* sepanjang ada tambahan kemampuan ekonomis yang timbul akibat transaksi tersebut namun pihak administrasi pajak masih kesulitan melacak transaksi *e-commerce* tanpa tersedianya data atau informasi yang diperlukan, terutama apabila transaksi tersebut dilakukan oleh wajib pajak yang berada di luar negeri atau server yang berada di luar negeri ¹

Berdasarkan hasil wawancara yang didapat dari pihak Departement Komunikasi dan Informatika (Depkominfo), bahwa suatu transaksi elektronik

¹ Hasil wawancara dengan Ferry Irawan, Staff Subdit Peraturan PPh PotPut dan PPh OP pada Direktorat Jenderal Pajak tanggal 11 Desember 2008

salah satunya *e-commerce* dibutuhkan persyaratan (1) *confidential* (yang menerima (*transferee*) benar-benar pihak yang dituju, (2) otentik, (3) integritas data (data tetap utuh), (4) *non repuditional* (tidak ada pengelakan kalau pengirim belum mengirim data atau barang dan penerima belum menerima data atau barang), selain menggunakan payung hukum Undang-Undang *Information Technology* untuk menjamin bahwa transaksi ini benar maka dibutuhkan pula suatu *Certification Authority* (CA), namun badan pengawas CA ini sedang dalam proses pembentukan karena pihak Depkominfo sendiri masih sedang dalam tahap mensosialisasikan CA kepada para pelaku *e-commerce*, dalam hal berkaitan dengan pajak dan karena transaksi *e-commerce* ini menimbulkan suatu penghasilan seharusnya pihak Direktorat Jenderal Pajak bisa melihat Undang-Undang *Information Technology* juga sebagai pedoman apabila ingin mengkaitkannya dengan perpajakan²

Berdasarkan hasil wawancara dengan salah satu *Internet Service Provider* (ISP) yang memiliki usaha pelengkap mengiklankan barang atau jasa yang akan diperdagangkannya secara *online*, menurut pelaku bisnis *e-commerce* bahwa transaksi *e-commerce* yang dilakukan secara *online* perbedaan dengan transaksi konvensional hanyalah medianya saja, namun pengenaan pajaknya tetap sama karena biasanya harga yang tertera di dalam suatu transaksi *e-commerce* sudah termasuk pajak dan hal tersebut bisa terlihat didalam pembukuan suatu perusahaan³. Apabila dilihat dari jenis usaha ISP tersebut, bahwa ISP tersebut tidak boleh dianggap sebagai Bentuk Usaha Tetap dikarenakan usaha mengiklankan barang atau jasa yang diperdagangkan secara *online* hanya merupakan usaha pelengkap saja dan bukan kegiatan yang signifikan bagi ISP tersebut.

Dari hasil wawancara diatas dapat diambil kesimpulan bahwa pihak administrasi pajak tidak begitu kesulitan dalam pengenaan pajak atas penghasilan dari transaksi *e-commerce* yang dilakukan oleh wajib pajak dalam negeri, sebagaimana pernyataan dari salah satu pelaku bisnis *e-commerce*

² Hasil wawancara dengan Hafni S. Nurendah, Kep Subdit Aplikasi Perekonomian, Departement Komunikasi dan Informatika, tanggal 11 Desember 2008

³ Hasil wawancara dengan Adhi Rachdian, Manager IT pada salah satu perusahaan *Internet Service Provider*, Jakarta, tanggal 19 Desember 2008

bahwa biaya pajak sudah termasuk kedalam harga dan dapat dilihat dari pembukuan, namun kesulitannya adalah pengenaan pajak terhadap wajib pajak luar negeri atau *server* yang berada di luar negeri yang tidak diketahui keberadaan dan lokasinya. Menurut penulis sebaiknya pihak administrasi pajak sebelum mengenakan pajak kepada para pelaku bisnis jangan hanya melihat dari adanya tambahan kemampuan ekonomis saja, tetapi harus melihat juga keempat persyaratan yang disebutkan oleh pihak Depkominfo diatas.

4.2. Kebijakan Pajak Atas Penghasilan Dari Transaksi *e-commerce*

Organization for Economic and Commerce Development (OECD) The Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments disingkat *OECD TAG on Characterisation* yang bertugas melakukan penelitian dan memberikan rekomendasi tentang penentuan jenis penghasilan dari semua pembayaran yang dilakukan dalam *e-commerce*. Kelompok penasehat teknis ini telah menerbitkan *The TAG Final Report* tertanggal 1 Febuari 2001, yang membagi transaksi-transaksi *e-commerce* menjadi 28 macam transaksi *e-commerce*.

Indonesia sebagai Negara yang sedang membangun tidak diharuskan untuk berpedoman pada OECD Model dikarenakan OECD Model lebih mementingkan hak negara domisili untuk memungut pajak dan selama kira-kira dua dekade sejak diterbitkannya model OECD yang pertama, tidak banyak perjanjian penghindaran pajak ganda yang diadakan antara negara-negara yang sedang membangun dengan negara-negara anggota OECD yang umumnya merupakan negara-negara pengekspor modal. Sebabnya adalah olehkarena tiap kali diadakan negoisasi antara delegasi Negara pengekspor modal dengan delegasi dari Negara yang sedang membangun untuk mengadakan perjanjian penghindaran pajak ganda, selalu dipergunakan sebagai pangkal tolak adalah Model OECD. Karena dengan perlakuan pajak yang demikian itu terlalu banyak penerimaan pajak yang dikorbankan oleh Negara sumber. Delegasi negara yang sedang membangun menganggap tidak seimbang pengorbanan penerimaan

pajak yang diberikan negara sumber dengan pengorbanan penerimaan pajak yang diberikan oleh negara domisili.

Oleh karena hal tersebut, negara berkembang membentuk *United Nations Model*, namun *United Nations Model* tersebut tidak merupakan sumber hukum bagi perpajakan internasional Indonesia yang menjadi sumber hukum perpajakan internasional Indonesia adalah perjanjian penghindaran pajak berganda atau *tax treaty*

4.2.1 Keunikan *Web Server* Sebagai Bentuk Usaha Tetap Pada Transaksi *e-commerce*

Perdagangan elektronik dapat diselenggarakan melalui lokasi *server* atau komputer yang berbeda, sehingga pengertian tempat tetap usaha (*fixed place of business*) sebagai prasyarat adanya Bentuk Usaha Tetap (BUT), sebagaimana diungkapkan pula oleh Model OECD dan Model PBB, dalam prakteknya dilapangan penentuan keberadaan BUT cukup sulit karena karakter dari transaksi *e-commerce* itu sendiri contohnya dalam hal tidak diketahuinya lokasi dari penjual dan pembeli, transaksi dilakukan antara pihak-pihak yang tidak jelas identitasnya, terlalu mudah mengakses informasi, dan tidak adanya lembaga pengawasan, sebagaimana diungkapkan oleh Hardesty (pada Bab 2) yang membedakan transaksi *e-commerce* dengan transaksi konvensional salah satunya adalah *Remote operation of web server* bahwa dengan menjalankan seluruh operasinya melalui remote kontrol pada *web server* maka dimungkinkan tidak terbatasnya tempat untuk melakukan transaksi, sehingga menimbulkan kemungkinan kesulitan untuk menentukan lokasi bisnis dalam kaitannya dengan subjek pajak.

Mengingat *e-commerce* merupakan jenis perdagangan yang tidak mengenal batas geografis, penentuan Bentuk Usaha Tetap merupakan isu penting yang harus diperhatikan. Prasyarat *place of business* dalam menentukan ada tidaknya suatu Bentuk Usaha Tetap menjadi berkembang mengingat lokasi *server* atau komputer yang berbeda-beda (sesuai dengan keberadaan atau lokasi dari *Internet Service Provider* (ISP)). Apabila suatu perusahaan

menggunakan *web server*, peralatan dan *software* yang dibutuhkan secara fisik harus diletakkan dalam sebuah bangunan atau gedung yang berada di negara yang sama dengan kedudukan perusahaan itu maka timbul suatu Bentuk Usaha Tetap fisik. Jika peralatan ini berada di negara lain, dapat dikatakan bahwa sebuah investasi telah dibuat diluar negeri. Keuntungan yang diperoleh dari investasi tersebut akan dikenakan pajak di negara dimana investasi ditanamkan. Apabila kegiatan yang ditunjukkan oleh *web server* di luar negeri tidak saja meliputi aktivitas persiapan tetapi juga berbagai aktivitas tambahan lainnya, maka *web server* itu telah memenuhi definisi sebagai Bentuk Usaha Tetap, jadi apabila perusahaan *e-commerce* dari luar Indonesia memiliki *server* di Indonesia dimana *server* tersebut diletakkan di dalam suatu bangunan, maka perusahaan *e-commerce* ini dapat dikategorikan sebagai Bentuk Usaha Tetap di Indonesia.

Berdasarkan uraian diatas penulis sependapat dengan pendapat Model OECD bahwa dalam konteks *e-commerce* apabila perusahaan yang menjalankan usahanya dengan menggunakan *e-commerce* dan menempatkan *server* miliknya ke suatu wilayah pada suatu negara dan dalam jangka waktu tertentu maka akan timbul Bentuk Usaha Tetap. Dengan demikian dalam hal terdapat transaksi *e-commerce* yang melewati batas negara, maka negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan usaha dari perusahaan yang menjalankan usaha dengan *e-commerce* dan menempatkan *server* di negara sumber tersebut

Ketentuan perpajakan atas penghasilan belum cukup memadai dalam pengenaan pajak atas penghasilan dari transaksi *e-commerce*. Perangkat peraturannya belum mengatur secara lengkap dan menyeluruh mengenai perlakuan perpajakan atas transaksi *e-commerce* dan *server* pada *tax treaty* antara Indonesia dengan negara mitra perjanjian pun belum mengatur secara lengkap mengenai transaksi *e-commerce*. Mengenai penentuan suatu transaksi *e-commerce* dapat dianggap memiliki suatu Bentuk Usaha Tetap pun pada Undang-Undang No 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan belum diatur secara lengkap dan menyeluruh walaupun pada Pasal 5 ayat (1) huruf p mengenai Bentuk Usaha Tetap pada Undang-Undang terbaru No 36 Tahun 2008 tentang Pajak penghasilan telah dimasukkan bahwa komputer, agen elektronik,

atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet tergolong kedalam Bentuk Usaha Tetap namun hal tersebut masih kurang spesifik dikarenakan transaksi *e-commerce* ini memerlukan suatu ketentuan perpajakan yang *changing rules* dan memerlukan kemampuan untuk mengadaptasikan keunikan dari transaksi *e-commerce* ini.

4.2.2 Keunikan *Software Payment* Sebagai Royalti Pada Transaksi *e-commerce*

Masalah lain yang timbul dari transaksi *e-commerce* adalah penghasilan royalti atas *copyright*. Royalti atas *copyright* merupakan salah satu bentuk transaksi *e-commerce*. Pihak pembeli dalam transaksi tersebut akan memotong *withholding tax* atas royalti yang dibayarkan atas pemakaian *copyright*. Dari pihak penjual, penghasilan dari *software* merupakan laba usaha yang dikenakan Pajak Penghasilan dinegara domisili atau sumber jika ada Bentuk Usaha Tetap.

Royalti atas *copyright* terjadi atas pembelian *software* yang ditransmisikan secara elektronik (*download*). Pengguna akan membayar atas *download software* dan penggunaan *copyright software* tersebut. Sejalan dengan pengenaan Pajak Penghasilan pengertian dari royalti itu sendiri harus diberi definisi yang jelas agar tidak terjadi kerancuan (*dispute*) dalam pelaksanaannya. Pada dasarnya penghasilan berupa royalti, salah satunya merupakan imbalan atas penggunaan hak atau penggunaan harta tidak berwujud dan pemungutan pajak atas royalti dilakukan melalui mekanisme *withholding tax*, karena royalti pada umumnya selalu menyangkut harta tidak berwujud (*intellectual property*) maka jenisnya akan tergantung kepada perkembangan teknologi.

Definisi dari royalti sebagaimana telah disebutkan pada bab tiga menyatakan bahwa berdasarkan sumbernya penghasilan royalti dapat dikelompokkan dalam tiga kelompok, yaitu :

1. Hak atas harta tak berwujud, misalnya hak pengarang, paten, merk dagang, formula atau rahasia perusahaan

2. Hak atas harta berwujud, misalnya hak atas alat-alat industri, komersial dan ilmu pengetahuan. Yang dimaksud dengan alat-alat industri, komersial dan ilmu pengetahuan adalah setiap peralatan yang mempunyai nilai intelektual, misalnya peralatan-peralatan yang digunakan di beberapa industri khusus seperti anjungan pengeboran minyak (*drilling rig*) dan sebagainya.
3. Informasi, yaitu informasi yang belum diungkapkan secara umum, walaupun mungkin belum dipatenkan, misalnya pengalaman di bidang industri, atau bidang usaha lainnya. Ciri dari informasi dimaksud adalah bahwa informasi tersebut telah tersedia sehingga pemiliknya tidak perlu lagi melakukan riset untuk menghasilkan informasi tersebut. Tidak termasuk dalam pengertian informasi disini adalah informasi yang diberikan oleh misalnya akuntan publik, ahli hukum atau ahli teknik sesuai dengan bidang keahliannya, yang dapat diberikan oleh setiap orang yang mempunyai latar belakang disiplin ilmu yang sama.

Menurut Model OECD Pasal 12 ayat (2), Istilah royalti dalam pasal ini berarti setiap jenis pembayaran yang diterima sebagai imbalan atas penggunaan atau atas hak untuk menggunakan setiap hak cipta kesusasteraan, kesenian atau kerja ilmiah, termasuk film sinematografi, paten, merk dagang, pola atau model, perencanaan, rumus rahasia atau cara pengolahan atau untuk informasi di bidang industri, perdagangan atau pengalaman ilmu pengetahuan

Menurut model PBB Pasal 12 ayat (3), Istilah royalti dalam pasal ini berarti setiap jenis pembayaran yang diterima sebagai imbalan atas penggunaan atau atas hak untuk menggunakan setiap hak cipta kesusasteraan, kesenian atau kerja ilmiah, termasuk film sinematografi, atau film atau pita untuk penyiaran radio atau televisi, paten, merk dagang, pola atau model, perencanaan, rumus rahasia atau cara pengolahan atau untuk penggunaan atau hak untuk menggunakan alat-alat perlengkapan industri, perdagangan atau ilmu pengetahuan atau untuk informasi di bidang industri, perdagangan atau pengalaman ilmu pengetahuan

Dilihat dari perbandingan mengenai pengertian royalti diatas, bahwa pengertian royalti yang dianut oleh Indonesia serupa dengan model PBB. Model OECD memberikan kriteria untuk menentukan pembayaran *software* masuk

kedalam royalti sebagaimana telah disebutkan pada bab dua, namun Undang-Undang Pajak Penghasilan belum mengatur hal tersebut. Mengenai pengertian royalti pun ada perbedaan antara P3B Indonesia – Jerman dengan P3B Indonesia – Luxembourg hanya satu macam imbalan saja yang disebutkan dalam P3B Indonesia Luxembourg tapi tidak disebutkan dalam P3B Indonesia-Jerman, yaitu *a consideration for total* atau *partial forbearance in respect of the use or supply any property or right referred to this paragraph* atau menahan diri sebagian atau sepenuhnya untuk memakai atau untuk menyediakan suatu harta atau hak sebagaimana dimaksudkan pada ayat tiga (3) yaitu atas penyediaan informasi ilmiah, informasi tehnik, informasi perindustrian, pengetahuan perdagangan

4.3. Penghasilan-Penghasilan Yang Didapat Dari Transaksi e-commerce

The Technical Advisory Group on Treaty Characterisation of Electronic Commerce Payments disingkat *OECD TAG on Characterisation* yang bertugas melakukan penelitian dan memberikan rekomendasi tentang penentuan jenis penghasilan dari semua pembayaran yang dilakukan dalam *e-commerce*. Kelompok penasehat teknis ini telah menerbitkan *The TAG Final Report* tertanggal 1 Februari 2001, yang membagi transaksi-transaksi *e-commerce* menjadi 28 macam transaksi *e-commerce* yaitu sebagai berikut :

1. *Electronic order processing of tangible products.*

Calon pembeli memilih suatu barang dari katalog *online* dan memesannya langsung secara elektronik lewat situs tempat katalog berada. Biaya yang harus dibayar adalah harga barang berwujud dan biaya terkait (misalnya ongkos kirim). Calon pembeli tidak dikenai biaya dalam mengakses katalog. Barang dikirimkan secara fisik lewat jasa angkutan biasa

2. *Electronic ordering and downloading of digital products*

Sama seperti pemesanan barang berwujud, tetapi produk digital tersebut di *download* ke hard disk

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

Transaksi ini sama dengan dengan transaksi nomor dua (2) hanya saja dengan tambahan bahwa pelanggan bisa memperoleh hak untuk mengeksploitasi produk secara komersial. Contohnya adalah suatu penerbit yang membeli logo atau gambar berhak cipta untuk ditampilkan pada sampul buku yang diproduksinya

4. *Updates and add-ons*

Produsen perangkat lunak atau produk digital lain memberikan *updates* dan *add-ons* atas produknya. Tidak ada perjanjian untuk secara khusus memproduksi *updates dan add-ons* bagi pelanggan tertentu. *Updates* dan *add-ons* diberikan dalam bentuk media berwujud (misal *compact disk*) atau diberikan secara elektronik di mana pelanggan men-*download* sendiri dari situs. Bila tidak terdapat unsur aktivitas pemberian jasa, maka transaksi *updates* dan *add-ons* bisa dikelompokkan ke dalam lisensi atau royalti, akan tetapi bila dalam pemberiannya melibatkan aktivitas pemberian jasa, maka bisa dimasukkan ke dalam kategori jasa tehnik atau jasa sehubungan dengan software computer sesuai Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-70/PJ/2007

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

Pelanggan memperoleh hak untuk menggunakan perangkat lunak atau produk digital lainnya untuk jangka waktu tertentu. Produk tersebut diterimakan dalam bentuk berwujud (media penyimpanan tertentu) atau di *download* secara elektronik. Semua salinan produk akan dihapus, menjadi tidak berguna atau tidak bisa dijalankan jika lisensi berakhir

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

Pelanggan mendapatkan hak untuk menggunakan perangkat lunak atau produk digital lain sekali saja. Selain itu pengguna tidak berhak menyalin perangkat lunak tersebut lebih dari jumlah yang ditentukan. Transaksi kategori ini bisa disamakan dengan pembelian *software* atau produk digital dengan sistem beli putus

7. *Application hosting-separate licenses*

Pelanggan mendapatkan lisensi perpetual untuk menggunakan produk perangkat lunak. Pelanggan menjalin kontrak dengan perusahaan *host* tempat di mana aplikasi di *load*. Pelanggan dapat mengakses, mengeksekusi dan menjalankan perangkat lunak tersebut baik secara remote atau melalui *download* ke hardisk komputernya. Tipe bisnis ini banyak dipakai dalam bidang manajemen keuangan, kontrol persediaan, manajemen sumber daya manusia atau manajemen sumber daya lain. Transaksi ini bisa diselenggarakan dengan melibatkan secara langsung aktivitas pemberian jasa teknik atau jasa manajemen dalam proses penggunaan *software* tersebut. Jika demikian, maka transaksi ini bisa termasuk dalam kategori royalti (lisensi) atau jasa, tergantung pada ruang lingkup pekerjaan yang disepakati.

8. *Application hosting-bundled contract*

Untuk imbalan tunggal atau *bundled*, pelanggan mengikat kontrak dengan penyedia produk dengan hak akses kepada perangkat lunak di *server* penyedia produk, mengeksekusi dan mengoperasikannya. Kontrak bisa diperbaharui setiap tahun. Transaksi ini bisa diselenggarakan dengan melibatkan secara langsung aktivitas pemberian jasa teknik atau jasa manajemen dalam proses penggunaan *software* tersebut. Jika demikian, maka transaksi ini bisa termasuk dalam kategori royalti (lisensi) atau jasa, tergantung pada ruang lingkup pekerjaan yang disepakati.

9. *Application services provider (ASP)*

Pelanggan mendapatkan lisensi untuk menggunakan aplikasi perangkat lunak dari ASP. Perangkat lunak mengandung modul untuk kepentingan *back-end office* dari pelanggan yang berjalan secara otomatis. Modul ini menjalankan fungsi-fungsi *back office* untuk kepentingan pelanggan seperti pembelian, pemesanan, pembayaran dan pemesanan produk pelanggan kepada pelanggan sendiri. Produk ini tidak disediakan oleh ASP, ASP hanya menyediakan otomatis dan modul-modul tersebut bersumber dari pihak ketiga. Pelanggan tidak berhak menyalin perangkat lunak atau menggunakannya di *server* lain, pelanggan juga tidak memiliki hak

kepemilikan atau kontrol atas perangkat lunak tersebut. Jadi yang diterima oleh pelanggan sebenarnya adalah hak akses atau hak menggunakan atau sejenis sewa sehingga bisa dimasukkan ke dalam kategori royalti

10. *ASP licenses fees*

Seperti dalam kasus kategori nomor sembilan (9), tetapi ASP membayar imbalan lisensi perangkat lunak kepada penyedia perangkat lunak atau modul yang berbentuk persentase tertentu atas penghasilan yang diperoleh ASP dari pelanggannya. Kontrak lisensi biasanya satu tahun.

11. *Web site hosting*

Provider menyediakan ruangan di *server*-nya untuk penempatan situs. Provider tidak memiliki hak atas isi situs yang memiliki hak cipta. Pemilik isi situs (*content*) dapat memanipulasi situs dari jarak jauh. Provider menerima imbalan berdasarkan waktu penggunaan misalnya bulanan atau tahunan. Transaksi ini bisa dipersamakan dengan jasa media penyimpanan atau ruang dalam dunia maya.

12. *Software maintenance*

Dalam kontraknya termasuk juga *updates* dan bantuan teknis. Untuk semuanya itu, biaya yang dikenakan adalah *single annual fee*. Objek utama dalam kontrak seperti ini adalah *updates*

13. *Data warehousing*

Data pelanggan disimpan di *server* provider. Pelanggan dapat mengakses, meng-*upload*, memanipulasi, dan mengambil data tersebut dari jauh. Tidak ada lisensi perangkat lunak yang terlibat. Transaksi ini bisa dipersamakan dengan jasa media penyimpanan atau ruang dalam dunia maya.

14. *Customer support over a computer network*

Provider menyediakan bantuan teknis *online*, termasuk petunjuk instalasi dan informasi pemecahan masalah dalam bentuk dokumentasi *online*, database, komunikasi via email dengan teknisi dan lain-lain. Transaksi ini secara jelas lebih melibatkan layanan aktual daripada sebuah transfer *know how* yang

dikategorikan sebagai royalti, namun demikian hal ini sangat tergantung dengan kontraknya sendiri. Hubungan pelanggan dengan teknisi secara intens dan sangat berbau teknis menunjukkan adanya keahlian khusus dari para teknisi, sehingga dengan demikian akan melibatkan suatu pekerjaan atau jasa yang bersifat teknis.

15. *Data retrieval*

Provider menyediakan database bagi pelanggan di mana pelanggan dapat melakukan pencairan dan *retrieval* terhadap data-data tersebut. Nilai sesungguhnya yang diperoleh pelanggan adalah akses dalam mencari dan mengekstrak data spesifik dari koleksi data yang besar dengan informasi yang sangat luas dan mendalam. Jadi yang diterima oleh pelanggan adalah hak akses atau hak menggunakan atau sejenis sewa sehingga bisa dimasukkan kedalam kategori royalti

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

Kasus ini seperti data retrieval, akan tetapi karakteristik data tersebut bernilai lebih tinggi daripada cara menemukan dan mengambilnya. Provider memberikan nilai tambah yang signifikan kepada isi yang disediakan misalnya dengan memberikan analisis terhadap data dan hasil analisis tersebut tidak dikhususkan untuk pelanggan tertentu dan tidak bersifat konfidensial. Transaksi ini bisa dikategorikan sebagai jasa teknik berupa informasi hasil analisis yang dilakukan pihak provider.

17. *Advertising*

Iklan dalam *e-commerce* yang paling umum adalah *banner ads* yaitu gambar yang dilekatkan kepada halaman situs tertentu untuk diperagakan kepada pengguna dari situs. Apabila pengguna mengklik gambar tersebut, maka akan ditampilkan halaman yang ditentukan oleh pengiklan. Pengiklan membayar kepada *host*-nya (yaitu pengelola situs di mana iklannya ditempatkan) berdasarkan tarif tertentu. Tarif yang sering dipakai adalah biaya per seribu *impressions* yaitu banyaknya gambar tersebut ditampilkan kepada pengguna dan biaya berdasarkan jumlah *click-through* yaitu banyaknya gambar tersebut diklik oleh pengguna

18. *Electronic acces to professional advice (e.g consultancy)*

Konsultasi, pengacara, dokter atau penyedia jasa professional lainnya memberikan saran kepada pelanggan melalui email, konferensi video, atau cara jarak jauh lainnya. Transaksi ini mirip layaknya jasa-jasa professional yang diberikan atas dasar permintaan saran dan transaksi bisnis biasa, bukan transfer know how atau royalti

19. *Technical information*

Bagi pelanggan disediakan informasi teknis yang berkaitan dengan produk atau proses tertentu misalnya diagram atau narasi dari proses tertentu yang memang sudah tersedia. Riset, analisis atau proses pembuatan informasi teknis tersebut sudah dilakukan jauh-jauh hari oleh provider. Transaksi ini melibatkan royalti yang timbul karena adanya transfer know how

20. *Information delivery*

Provider secara elektronik dan periodik menyampaikan data kepada pelanggan yang disesuaikan dengan permintaan pelanggan (*customized*). Nilai utama bagi pelanggan adalah kenyamanan dalam menerima data yang tersedia secara luas dalam bentuk paket yang disesuaikan dengan kebutuhannya. Transaksi ini bisa melibatkan aktivitas pemberian jasa seperti analisis, ulasan dan sebagainya. Dengan demikian transaksi ini bisa dikategorikan sebagai royalti atau jasa tehnik, tergantung pada ruang lingkup pekerjaan yang disepakati

21. *Access to an interactive web site*

Provider menyediakan *digital content* seperti musik, video, game, dan aktifitas lain. Pelanggan membayar imbalan tetap secara periodik untuk mengakses situs tersebut. Nilai utama yang diperoleh pelanggan adalah berinteraksi dengan situs secara *online*. Transaksi ini melibatkan pembayaran atas jasa, karena pembayaran itu berkaitan dengan interaksi individu dalam bentuk jasa tehnik atau royalti, manajerial atau konsultatif. Di luar itu, pembayaran oleh provider kepada pemilik hak cipta dari produk digital sebagai content dalam situs adalah termasuk sebagai royalti.

22. *Online shopping portals*

Suatu operator situs melayani *hosting* katalog *online* dari beragam pedagang pada *server*-nya. Pengguna dari situs tersebut dapat memilih produk dari katalog yang ada dan mememesannya secara *online*. Operator situs tidak memiliki hubungan langsung dengan pembeli. Tugasnya hanya mengirimkan order pemesanan kepada pelanggan. Pedagang ini membayar kepada operator situs sejumlah komisi berdasarkan persentase dari pesanan yang terjadi. Pembayaran ini sebenarnya merupakan penghasilan dari iklan atau jasa sejenisnya.

23. *Online auctions*

Provider menampilkan banyak jenis untuk dibeli oleh peserta lelang. Peserta lelang membeli barang-barang tersebut secara langsung dari pemiliknya bukan dari pihak host lelang tersebut. Host lelang tersebut memperoleh persentase dari harga jual atau imbalan tetap. Pembayaran ini adalah sama dengan yang terjadi pada transaksi dan rumah lelang konvensional

24. *Sales referral programs*

Penyedia produk membayar komisi penjualan kepada operator situs mereferensikan penyedia produk sehingga terjadi penjualan. Operator ini bisa saja melayani satu atau beberapa penyedia produk. Apabila pengguna mengklik salah satu produk, maka akan muncul halaman situs di mana produk dapat dipesan dan dibeli. Apabila penyedia produk dapat mentrasir dari situs mana pembeli itu diantarkan, maka penyedia produk akan memberi komisi kepada situs yang mengantarkan pembeli tersebut. Komisi ini dihitung berdasarkan persentase dari harga jual. Pembayaran komisi ini termasuk pemberian jasa perantara hanya prosesnya dilakukan dalam dunia maya. Variasi dari cara ini adalah *pay per click* dan *pay per sale*, dalam *pay per click* komisi dibayarkan bila calon pembeli berhasil diantarkan ke situs penjual. Dalam *pay per sale* komisi hanya diberikan bila benar-benar terjadi penjualan

25. *Content acquisition transactions*

Operator situs membayar berbagai macam penyedia content untuk berita, informasi, dan content lain dalam rangka menarik pengunjung ke situsnya.

Alternatifnya, operator ini bisa juga menyewa pihak-pihak yang secara khusus menciptakan content bagi situsnya. Atas kedua hal ini diperlukan pembedaan. Apabila content diperoleh dari penyedia content yang merupakan pemilik hak cipta content tersebut, maka pembayaran yang terjadi adalah termasuk royalti. Sebaliknya jika content diperoleh dengan menyewa pembuat content, biasanya hak cipta atas content adalah milik operator situs, Dengan demikian pembayaran yang terjadi bisa dikelompokkan ke dalam transaksi jasa

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

Pengguna mengakses isi database yang berupa materi audio visual yang memiliki hak cipta. Penyiar menerima penghasilan dari pemesanan content atau dari iklan. Penghasilan dari pesanan maupun dari iklan yang diterima bisa dikategorikan sebagai penghasilan jasa.

27. *Carriage fees*

Penyedia content membayar satu atau beberapa situs atau operator jaringan untuk menempatkan contentnya pada situs atau jaringan mereka. Situs atau operator jaringan tersebut mendapatkan imbalan yang diperlakukan seperti jasa iklan, dengan asumsi penyedia content adalah pemilik hak cipta dari content yang bersangkutan

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

Penyedia produk digital atau software menunjuk sebuah situs untuk tempat mendownload produk tersebut. Pengguna atau pembeli membayar imbalan secara periodik untuk bisa mengakses situs tersebut. Nilai utama yang diperoleh pembeli adalah kemungkinannya untuk bisa mendownload produk digital tersebut (sama dengan nomor dua (2) hanya produk digital atau software tersebut dimiliki oleh pihak ketiga). Imbalan untuk pemesanan yang dibayarkan adalah termasuk jasa perantara sepanjang hanya untuk penggunaan individual. Jika untuk penggunaan komersial (penggandaan misalnya) maka pembayaran ini termasuk sebagai royalti. Pembayaran dari provider kepada penyedia produk digital bisa dikategorikan sebagai royalti.

Berikut ini akan diuraikan dan dibahas ke-28 pembayaran *e-commerce*, lalu akan dilakukan analisis singkat tentang pembayaran yang akan diterima dari masing-masing transaksi seharusnya tergolong jenis penghasilan apa menurut klasifikasi P3B Indonesia. Nama transaksi, hakekat ekonomi menurut OECD TAG, analisis dan kesimpulan atas masing-masing pembayaran dari 28 transaksi, yaitu sebagai berikut:

1. *Electronic order processing of tangible products.*

Pelanggan adalah yang mencari barang atau jasa yang dibutuhkan melalui internet. Pelanggan mencari dari katalog yang disediakan oleh pengusaha, lalu memesannya secara elektronik. Produk yang dipesan itu dikirim secara fisik

Analisa :

Pelanggan membayar harga barang yang dipesan ditambah dengan biaya pengiriman kepada pengusaha yang bersangkutan

Kesimpulan :

Pembayaran yang diterima *commercial provider* dari penjualan barang berwujud merupakan penghasilan usaha sesuai dengan Pasal 7 dari OECD Model mengenai penghasilan usaha (*Business Profits*). Di sisi lain. Pembayaran ini bukan merupakan pembayaran royalti karena pembeli tidak memperoleh *copyright* dalam bentuk apapun dari vendor

2. *Electronic ordering and downloading of digital products*

Analisa :

Transaksi no 2 ini juga transaksi jual beli yang memberikan penghasilan usaha bagi pengusaha yang menjual produk tersebut. Perbedaan transaksi no 2 dan no 1 adalah :

1. Transaksi no 1 menjual barang berwujud, transaksi no 2 menjual *software* yang maya tidak berwujud
2. Transaksi no 1 karena barang berwujud dikirim melalui transportasi tradisional, sedangkan transaksi no 2 melalui downloading ke komputer pelanggan.

Kesimpulan :

Dalam praktek sehari-hari, pembayaran yang dilakukan sehubungan dengan transaksi ini sering dipandang sebagai pembayaran royalti. Hal ini dikarenakan penggunaan produk digital sering kali disamakan dengan penggunaan atau hak untuk menggunakan sebuah hak cipta, dari definisi mengenai royalti dalam *tax treaty*, namun demikian, transaksi ini mencakup pemberian ijin oleh *website vendor* kepada pembeli guna mendownload secara elektronik produk digital yang kemudian akan digunakan ataupun dinikmati oleh pembeli tersebut. Pembayaran pada hakekatnya dilakukan oleh pembeli untuk memperoleh data yang dikirim dalam bentuk sinyal digital. Oleh karena itu pembayaran ini dikategorikan sebagai penghasilan usaha sesuai dengan Pasal 7 dari OECD Model mengenai *business profit*. Argumentasi yang menyatakan pembayaran ini merupakan pembayaran royalti tidaklah relevan berhubung pembeli tidak menggunakan maupun memperoleh hak untuk menggunakan suatu produk digital yang dilindungi hak ciptanya (*copyright*)

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

Analisa :

Transaksi no 3 ini *commercial provider* memberikan hak kepada pelanggan untuk melakukan reproduksi dan mengkomersialisasikan produksinya itu. Itulah syarat yang essensial bagi pemakaian *copyright*. Supaya imbalannya menjadi royalti.

Kesimpulan penulis :

Imbalan yang diterima *commercial provider* merupakan royalti sesuai dengan Pasal 12 dari OECD Model

4. *Updates and add-ons*

Analisis penulis :

Tindak usaha yang dilakukan *software provider* itu merupakan kegiatan usaha yang umum, tidak termasuk pemberian *copyright* yang mendapat imbalan royalti, juga tidak termasuk usaha jasa yang bersifat khusus seperti jasa tehnik, jasa managerial dan bukan juga jasa konsultasi

Kesimpulan penulis :

Imbalan yang diterima *software provider* untuk melakukan pemutakhiran dan menambahkan perlengkapan yang lebih canggih kepada komputer pelanggan merupakan penghasilan usaha sesuai dengan Pasal 7 dari OECD Model tentang *Business Profit*, hal ini dikarenakan karakteristik dasar dari transaksi ini (penyerahan produk digital) sama seperti halnya transaksi nomor 2 di atas (*Electronic ordering and downloading of digital products*) jika *update* and *add-ons* dikirim secara elektronik

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

Analisis penulis :

Pada hakekatnya memberikan harta untuk dipakai dalam suatu jangka waktu tertentu merupakan tindakan menyewakan. Menurut penulis memberikan *software* untuk dipakai dalam suatu jangka waktu tertentu merupakan penyewaan perlengkapan, perindustrian, perdagangan dan ilmu pengetahuan

Kesimpulan penulis :

Apabila dalam P3B ke dalam definisi royalti termasuk imbalan untuk memakai perlengkapan perindustrian, perdagangan dan ilmu pengetahuan maka imbalan untuk memakai *software* dalam jangka waktu tertentu merupakan royalti yang dapat dikenakan *withholding tax* di negara sumber.

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

Analisis penulis :

Sesuai dengan OECD commentary on article 12 dimuat pernyataan sebagai berikut :

Under relevant legislation of some countries which permit the customer to electronically download digital products may give rise to use of copy by the customer, e.g. because a right to make one or more copies of digital content is granted under the contract

Jadi kalau dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan ditegaskan setiap pemakai *software* diberi hak untuk membuat copy, maka imbalan yang dibayar oleh pemakai *software* itu merupakan royalti. Tentu akan lebih kuat hak Indonesia sebagai negara sumber apabila dalam P3B Indonesia ditambahkan protocol yang menegaskan, bahwa setiap imbalan yang dibayar

oleh pemakai *software* yang diijinkan untuk membuat copy dari *software* tersebut, imbalan yang bersangkutan dianggap royalty, namun OECD berpendapat bahwa imbalan pemakaian *software* hanya merupakan royalti apabila pemakai *software* diberi lisensi untuk melakukan reproduksi dan memperjualbelikan secara komersial.

Kesimpulan penulis :

Indonesia tidak wajib mengikuti pengertian *copyright* royalti menurut OECD. Pada Undang-Undang Pajak Penghasilan dan protokol P3B Indonesia perlu diupayakan memasukkan ketentuan yang menegaskan bahwa imbalan untuk setiap pemakaian hak cipta dianggap sebagai royalti.

7. *Application hosting-separate lincenses*

Analisis penulis :

Host entity atau perusahaan yang menyediakan *software* melakukan kegiatan usaha penyediaan *software* dan pemakai membayar imbalan. Jelas jasa yang diberikan oleh *host entity* dalam bentuk penyediaan *software* bukan jasa manajemen, jasa tehnik dan bukan jasa konsultasi.

Jasa menyediakan *software* untuk diaplikasikan ke dalam kegiatan tertentu dari perusahaan seperti sudah disebutkan. Menyediakan *software* untuk dipakai selama jangka waktu tertentu hingga tugas yang bersangkutan selesai sama dengan menyewakan *software*. Menurut penulis *software* adalah sesuatu yang dipergunakan melakukan kegiatan perindustrian, perdagangan dan ilmu pengetahuan

Apabila dalam P3B, imbalan pemakaian perlengkapan perdagangan, perindustrian dan ilmu pengetahuan dikelompokkan sebagai royalti maka imbalan untuk pemakaian *software* yang disediakan oleh *host entity* tersebut adalah royalti, yang mana negara sumber mempunyai hak untuk mengenakan *withholding tax*

Kesimpulan penulis :

Direktorat Jenderal Pajak dapat menentukan imbalan yang dibayar pemakai kepada *host entity* sebagai royalti, kalau dalam P3B imbalan untuk pemakaian perlengkapan dibidang perindustrian, perdagangan atau ilmu pengetahuan tidak disebutkan sebagai royalti, maka hanya dapat dikenakan pajak dinegara sumber sebagai penghasilan usaha. Dengan demikian,

kegiatan usaha jasa dalam bentuk penyediaan *software* itu harus dilakukan di negara sumber melalui Bentuk Usaha Tetap.

Oleh karena itu kegiatan usaha jasa penyediaan *software* dilakukan melalui internet, maka *server* tempat menyimpan *software* untuk memungkinkan dapat dipakai oleh para pelanggan di Indonesia, harus berada di suatu tempat yang tetap di Indonesia. Dengan demikian, baru ada Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, sehingga penghasilan dari kegiatan usaha jasa penyediaan *software* tersebut dapat dikenakan pajak di Indonesia.

8. *Application hosting-bundled contract*

Application hosting bundled contract merupakan suatu transaksi yang memungkinkan para pemakai mengoperasikan aplikasi pada *software*-nya provider yang juga merupakan pemilik *copyright* dari *software* yang bersangkutan, provider juga memperkenankan para pelanggan untuk melakukan aplikasi, juga provider memberikan bantuan tehnik, baik yang berkenaan dengan *hardware* maupun yang berkenaan dengan *software*. Pelanggan akan memperoleh akses untuk mengoperasikan aplikasi *software* dari jauh yaitu dari komputer pelanggan sendiri. Aplikasi tersebut dapat dilaksanakan dari komputer pelanggan sendiri sesudah didownload ke dalam RAM (*Random Access Memory*) ataupun mengoperasikan dari jauh langsung di *server* kepunyaan provider. Imbalannya bisa *single* tapi bisa juga *bundled fee*, sesuai dengan kontrak yang ditandatangani kedua belah pihak, imbalan itu bisa untuk setiap transaksi atau bisa juga mencakup semua transaksi, sebagaimana disebutkan dalam *application hosting-bundled contract*.

Sebagaimana *application hosting separe license*, *application hosting bundled contract* juga merupakan penghasilan dari usaha jasa yang menyediakan *software* dalam *server* kepunyaan provider bagi para pelanggan yang memerlukan melakukan aplikasi *software* yang ada di *server*-nya provider. Perbedaannya hanya imbalannya itu berkenaan dengan pemakaian produk *software* atau seluruh imbalan merupakan satu kesatuan, baik untuk pengoperasian aplikasi *software* maupun untuk imbalan pemberian bantuan tehnik, namun penghasilan yang didapat dari transaksi ini tergolong penghasilan dari usaha sehingga untuk dapat dikenakan pajak di Indonesia diperlukan adanya Bentuk Usaha Tetap yang berada di Indonesia.

9. *Application services provider (ASP)*

Pembayaran yang dilakukan no 9 ini juga merupakan bagian dari penghasilan usaha, sehingga untuk dapat dikenakan pajak di negara sumber, apabila *server provider* yang bersangkutan berada tetap di negara sumber yang bersangkutan. Penghasilan dari kegiatan usaha di negara sumber yang dilakukan tanpa adanya Bentuk Usaha Tetap yang tetap berada di Negara sumber yang bersangkutan, tidak dapat dikenakan pajak di Negara sumber tersebut.

10. *ASP licenses fees*

ASP membayar imbalan kepada *the provider of the software application* yang merupakan suatu presentasi tertentu dari penerimaan bruto ASP. Lazimnya imbalan lisensi ASP itu berdasarkan kontrak untuk suatu jangka waktu selama setahun.

Jelas transaksi ini merupakan penyediaan produk *software* untuk dipakai oleh penerima, sehingga jelas merupakan kegiatan usaha jasa biasa. Dengan demikian, penghasilan dari usaha penyediaan produk *software* yang dilakukan melalui internet oleh perusahaan luar negeri kepada penerima yang berada di Indonesia baru dapat dikenakan pajak di Indonesia apabila dilakukan dengan melalui Bentuk Usaha tetap yang tetap berada di Indonesia.

Walaupun OECD mengakui bahwa para pelanggan ASP itu mendapat akses ke *software copy* yang ditempatkan pada *server* yang dimiliki dan dioperasikan.

11. *Web site hosting*

Dalam transaksi ini provider menyediakan tempat di *server*-nya untuk dipakai ditempati *websites*. Provider tidak memperoleh *copyrights* yang diciptakan oleh pengembang *website* yang bersangkutan. Pemilik *copyrighted material* yang bersangkutan dapat menyempurnakan isinya *website* yang bersangkutan.

Provider diberi imbalan yang besarnya didasarkan atas lama jangka waktu beradanya *website* tersebut.

Pemberi jasa ini tidak mempunyai ciri khas yang memungkinkan untuk digolongkan sebagai imbalan jasa tehnik ataupun imbalan jasa manajemen, sehingga untuk dapat dikenakan pajak di negara sumber perlu adanya Bentuk Usaha Tetap di Indonesia sebagai negara sumber

12. *Software maintenance*

Transaksi ini berkenaan dengan dua jenis jasa, yaitu melakukan *software updates* dan bantuan tehnik. Kedua jasa itu dibayar imbalan yang merupakan satu paket untuk *software updates* dan untuk bantuan tehnik.

OECD TAG *on treaty characterization of electronic commerce payments* berpendapat bahwa kalau transaksi itu berkenaan dengan dua jenis penghasilan, perlakuan pajak didasarkan atas jenis penghasilan yang lebih berperan.

Menurut OECD TAG tersebut :

it seems possible to apply to the whole amount of the consideration the treatment applicable to the principal part, juga : in most ecommerce transaction, the treaty classification applicable to the dominant element of the payment involved should be applied to the whole of the payment

Para anggota OECD TAG yang bersangkutan menekankan yang berikut :

where as a commercial matter the transaction is regarded as a single transaction, an obligation to break down the payments involved in these transactions could impose an unreasonable compliance burden on taxpayer, especially for consumer transactions that involved relatively small amounts of money. If, however one part of what is being provided constitutes by far the principal purpose of the contract and the other parts stipulated therein are only of an ancillary and largely unimportant character, then the treatment applicable to the principal part should generally be applied to the whole amount of the consideration

Apabila secara komersial, transaksi yang bersangkutan dianggap sebagai suatu transaksi, kewajiban untuk membuat rincian berkenaan pembayaran yang bersangkutan dapat menjadi *compliance burden* yang memberatkan wajib pajak yang bersangkutan, khususnya apabila berkenaan dengan transaksi dengan konsumen yang secara relatif merupakan jumlah uang kecil. Apabila satu bagian dari yang diberikan merupakan *the principal purpose* dari kontrak dan bagian-bagian lain hanya merupakan pelengkap yang tidak penting tujuan utama tersebut maka perlakuan pajak yang

berlaku kepada *the principal part* pada umumnya dapat diterapkan atas *the whole amount* dari imbalan

13. *Data warehousing*

Pelanggan menyimpan data komputernya dalam komputer *server* milik dan yang dioperasikan oleh provider. Pelanggan mendapat akses, mengisi data dan mengubah data tersebut dari jauh. Tidak ada lisensi yang diberikan kepada pelanggan sehubungan dengan *software* yang bersangkutan, misalnya retailer menyimpan *inventory records* dalam *hardware* provider dan pegawai dari pelanggan yang menangani pemesanan melakukan akses ke informasi tersebut, sehingga dapat memastikan apakah semua pesanan masih dapat dipenuhi dari stock yang ada digudang.

Penghasilan provider adalah penghasilan dari usaha karena tidak mempunyai ciri khusus yang memungkinkan untuk diterapkan perlakuan pajak atas jenis penghasilan lain, jadi bukan royalti dan bukan imbalan jasa tehnik.

14. *Customer support over a computer network*

Dalam transaksi ini provider memberikan bantuan tehnik melalui internet atau *online technical support* yang tentu saja kalau didasarkan atas bunyi Pasal 7 model OECD, penghasilan dari usaha jasa yang memberikan bantuan tehnik melalui internet termasuk penghasilan dari usaha.

Bantuan tehnik ini dapat berbentuk *online technical documentation, a troubleshooting database dan communications (by email) with human technicians*. OECD TAG berpendirian bahwa transaksi ini memberikan penghasilan berupa penghasilan usaha sesuai Pasal 7 model OECD, karena transaksi merupakan pemberian jasa dalam rangka usaha yaitu memberikan bantuan untuk mengatasi masalah pelanggan dan pemberian jasa tersebut diberikan melalui internet. Jadi, bukan merupakan provision of know how, karena harta yang diserahkan kepada pelanggan untuk dipakai itu tidak ada. Keahlian atau keterampilan khusus yang dimiliki provider dipergunakan untuk memberikan jasa oleh provider dalam bentuk bantuan tehnik kepada pelanggan.

Jasa dalam bentuk *online advice through communication with technicians* memerlukan keterampilan teknis khusus untuk dapat memberikan bantuan guna mengatasi persoalan pelanggan

15. *Data retrieval*

Provider menyimpan banyak informasi yang disediakan untuk di akses oleh pelanggan. Manfaat utama bagi pelanggan tersedianya banyak informasi yang dapat dipakai untuk pencarian data yang diperlukan.

Jasa yang diberikan disini merupakan pemberian jasa dalam kerangka usaha jasa umum, karena tidak memenuhi karakteristik khusus yang termasuk dapat diberi perlakuan khusus dalam P3B Indonesia.

OECD TAG membahas kemungkinan jasa ini digolongkan sebagai jasa tehnik. Menurut pendapat OECD TAG, menyediakan banyak informasi dalam *software* untuk di akses pelanggan guna mencari informasi yang diperlukan, tidak memerlukan keterampilan dan pengetahuan khusus. Yang memerlukan keterampilan atau pengetahuan teknis khusus adalah pengembangan *software* yang dipakai memberikan jasa dan bukan pada waktu pemberian jasa itu sendiri

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

Transaksi ini menyerahkan data yang sangat khusus bernilai tinggi. Nilai data yang bersangkutan sangat penting bagi pelanggan. Data itu lebih penting daripada sarana untuk mencari dan mendapatkannya. Provider menambahkan nilai yang penting kepada data tersebut, misalnya menambahkan analisis yang akan mempermudah bagi pelanggan untuk melakukan analisis atas data mentah yang bersangkutan. Pembuatan analisis memerlukan keterampilan dan pengetahuan teknis, jadi keterampilan atau pengetahuan teknis diperlukan untuk membuat input yang diperlukan untuk memberi jasa dalam bentuk penyediaan dan penyampaian data bernilai tinggi. Penghasilan termasuk penghasilan dari usaha jasa bukan imbalan tehnik.

17. Advertising

Pemasang iklan membayar agar iklannya melalui penempatan *website*-nya di *server* dari provider, dapat disebarakan kepada para pelanggan. *Banner ads* adalah gambar-gambar mungil yang dipasang di suatu *web page* sesuai dengan spesifikasi pemasang iklan. Biaya lazimnya dihitung berdasarkan banyaknya *impressions* atau per seribu *impressions* atau seribu kali ditampilkan kepada pemakai. Biaya juga bisa atas dasar berapa kali di klik oleh pemakai (*the number of click-throughs or the number of times the ad is clicked by a user*). Pembayaran yang diterima provider dari pemasang iklan merupakan penghasilan usaha

18. Electronic acces to professional advice (e.g consultancy)

Nasihat atau saran dari seorang profesional kepada pelanggan melalui email, video konferense atau *means of communications* yang lain. Menurut penulis, jasa ini termasuk jasa pribadi yang bebas atau *independent personal services* yang dikuasai oleh Pasal tentang *independent personal services*.

Apabila Pasal P3B Indonesia yang bersangkutan mempergunakan Pasal 14 dari model PBB, maka Indonesia sebagai negara sumber mempunyai hak pemajakan, apabila dipenuhi salah satu persyaratan sebagai berikut :

- a. Apabila profesional dari negara yang mengadakan P3B yang lain itu mempunyai *fixed base* atau pangkalan tetap di Indonesia yang secara teratur dapat dipergunakan oleh profesional tersebut
Dalam kaitan sebagai transaksi elektronik, maka apabila saran-saran tersebut diberikan melalui *server* yang berada di Indonesia, maka apabila *server* tersebut secara teratur dapat dipergunakan untuk memberikan saran-saran profesional kepada pelanggan wajib pajak dalam negeri Indonesia, *server* tersebut merupakan *fixed base*.
- b. Apabila profesional tersebut datang ke Indonesia untuk selama atau lebih dari 183 hari juga Indonesia mempunyai hak pemajakan, namun syarat (b) ini bukan dalam konteks *e-commerce*
- c. Apabila pembayaran kepada profesional dibayar oleh wajib pajak dalam negeri atau dipikul Bentuk Usaha Tetap melalui suatu jumlah tertentu. Syarat (c) sangat menguntungkan Indonesia sebagai negara sumber, tapi

sangat sulit untuk mencapai kesepakatan dengan mitra perjanjian mencantumkan dalam P3B Indonesia.

19. *Technical information*

Dalam transaksi ini provider memberikan informasi teknis yang belum diungkapkan kepada umum. Yang dimaksud dengan informasi teknis adalah pengetahuan yang didapat dari pengalaman berkenaan dengan pembuatan suatu produk atau berkenaan dengan suatu proses produksi, misalnya uraian tertulis dan diagram-diagram dari suatu proses pembuatan barang yang masih dirahasiakan kepada umum.

Pembayaran yang dilakukan oleh pelanggan adalah imbalan sehubungan dengan informasi yang diperoleh dari pengalaman dibidang perindustrian, perdagangan dan ilmu pengetahuan, olehkarena itu pembayaran tersebut tergolong royalti. Menurut OECD TAG : *payments arising from this category of transactions are made for the supply of know how, i.e for information concerning industrial, commercial or scientific experience.*

20. *Information delivery*

Transaksi ini provider secara elektronik menyerahkan data kepada pelanggan sesuai pilihan masing-masing pelanggan secara periodik. Baiknya bagi pelanggan adalah mudahnya memperoleh data dengan cara memilih dari banyak pilihan dan format yang sesuai dengan kebutuhan masing-masing pelanggan.

Menyediakan data dan menyerahkan data secara elektronik kepada pelanggan sesuai dengan pilihan masing-masing pelanggan merupakan kegiatan usaha dan olehkarena untuk memberikan jasa tersebut tidak diperlukan keterampilan teknis atau pengetahuan teknis yang khusus, maka imbalan yang diterima provider merupakan penghasilan usaha dan bukan *technical fees*.

21. *Access to an interactive web site*

Dalam transaksi ini provider menyediakan di *website* nya untuk pelanggan suatu digital content termasuk informasi, music, video, games dan kegiatan-kegiatan lain, yang dikembangkan provider sendiri atau oleh pihak lain.

Pelanggan dalam transaksi ini mendapatkan kesempatan untuk melakukan interaksi, jadi tidak memperoleh produk atau bukan juga menerima jasa dari *web site*.

Subscription fee yang diterima provider merupakan penghasilan sebagai imbalan yang telah menyediakan digital content untuk di akses oleh pelanggan guna dinikmati dengan cara interaksi, sehingga *subscription fee* merupakan penghasilan usaha.

22. *Online shopping portals*

Website operator menempatkan di servernya katalog elektronik dari beberapa pedagang. Para pemakai *website* dapat memilih produk dari katalog tersebut dan memesan produk tersebut secara *online*.

Website operator tidak mempunyai hubungan kontraktual dengan para pembeli dan hanya berkewajiban untuk meneruskan pesanan kepada para pedagang yang bersangkutan yang bertanggung jawab untuk menerima dan memenuhi pesanan tersebut.

Pedagang membayar *website* operator suatu komisi sejumlah persen dari jumlah yang dipesan melalui *website* tersebut. Pembayaran kepada *web site* operator sama dengan penghasilan usaha periklanan yang diberi kewajiban meneruskan pesanan pembeli kepada pedagang yang bersangkutan. Komisi merupakan penghasilan dari usaha.

23. *Online auctions*

Provider memamerkan barang-barang untuk dijual melalui lelang. Pemakai membeli langsung barang tersebut langsung kepada pemilik, jadi bukan membeli dari perusahaan yang mengoperasikan *website*. Vendor membeli imbalan kepada provider sejumlah persen dari harga jual atau sejumlah *flat fee*.

Pembayaran yang diterima sama dengan penghasilan usaha dari kantor lelang. Kegiatan memberikan jasa pelelangan termasuk kegiatan usaha jasa, sehingga penghasilan kantor lelang pada dasarnya merupakan penghasilan usaha.

24. *Sales referral programs*

Online provider produk yang dijual membayar komisi penjualan kepada *web site* operator berkenaan dengan penjualan produk dari provider yang bersangkutan. *Website* operator memuat satu atau lebih produk dari provider yang bersangkutan pada *website*-nya. Apabila pemakai mengklik salah satu dari produk-produk tersebut, pemakai akan dapat memunculkan suatu *web page* yang dapat dipakai untuk melakukan pemesanan kepada provider.

Komisi penjualan kepada *website* operator merupakan penghasilan usaha dari jasa periklanan yang pemesanannya dilakukan langsung kepada provider yang merupakan pedagang produk-produk tersebut.

25. *Content acquisition transactions*

Transaksi ini adalah antara perusahaan yang mengoperasikan *website* (*web site* operator) dengan perusahaan pembuatan tampilan untuk *website*. Tampilan dalam *website* itu disebut *online content* disebut *content* provider.

Baik penghasilan *website* operator maupun penghasilan *online content* provider merupakan penghasilan usaha, namun penghasilan usaha dari *online content* provider bisa sangat khusus. Penghasilan *online content* provider adalah sangat khusus apabila *website* operator membayar untuk hak memakai dengan cara memamerkan *copyrighted* material sehingga pembayaran yang diterima *online content* provider tersebut merupakan royalti.

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

Transaksi adalah antara pemakai dengan perusahaan penyiaran atau *broadcaster*. Pemakai mengakses musik atau film video yang ada di *website* perusahaan penyiaran. Pembayaran yang dilakukan oleh pemakai merupakan imbalan untuk musik atau film yang dinikmati dari *website* perusahaan penyiaran. Kegiatan perusahaan penyiaran adalah menyediakan database yang memuat musik atau film video, jadi merupakan kegiatan usaha yang tidak mempunyai ciri khusus, sehubungan pembayaran yang diterima merupakan penghasilan usaha

27. *Carriage fees*

Carriage fee merupakan imbalan untuk jasa memamerkan suatu materi secara *online*. Dalam transaksi ini justru yang melakukan pembayaran adalah pemilik dari *copyrighted* material, sehingga jelas bagi yang menerima pembayaran bukan merupakan royalti, melainkan merupakan penghasilan usaha jasa

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

Provider memberi jasa dalam bentuk menyediakan dalam *website* suatu *copyrighted digital content* kepada pelanggan untuk di akses. Berbeda dengan kategori 21, pada kategori 28 ini pemakai bisa mendownload digital produk tersebut.

Transaksi ini lebih dekat dengan kategori 2. pertimbangan utama untuk membayar bukan untuk melakukan interaksi sementara, melainkan lebih pada memperoleh musik data yang diterimanya dalam bentuk suatu digital signal. Transaksi yang memperkenankan pelanggan untuk secara elektronik *digitized* produk untuk dipakai sendiri oleh pelanggan ataupun untuk dinikmatinya sendiri, tidak menimbulkan royalti

Dari uraian jenis-jenis penghasilan yang didapat dari transaksi *e-commerce* yang merupakan hasil rekomendasi dari OECD Technical Advisory Group diatas, bahwa penghasilan yang dominan dihasilkan adalah penghasilan usaha dan royalti. Berdasarkan hasil wawancara yang didapat dari pihak Direktorat Jenderal pajak pun menyatakan bahwa penghasilan yang didapat dari transaksi *e-commerce* ada dua jenis yaitu *active income* (penghasilan usaha) dan *passive income* (royalti) ⁴

Berikut penulis uraikan perbandingan mengenai penghasilan yang dihasilkan dari transaksi *e-commerce* dan transaksi konvensional, sebagai berikut :

1. Untuk transaksi konvensional penulis berpatokan pada penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU PPh No 17 Tahun 2000 bahwa apabila dilihat dari mengalmirnya

⁴ Hasil wawancara dengan Ferry Irawan, *op.cit*

tambahan kemampuan ekonomis kepada wajib pajak, penghasilan dapat dikelompokkan menjadi :

- a. Penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja dan pekerjaan bebas seperti gaji, honorarium, penghasilan dari praktek dokter, notaris, aktuaris, akuntan, pengacara dan sebagainya
 - b. Penghasilan dari usaha dan kegiatan
 - c. Penghasilan dari modal, yang berupa harta gerak ataupun harta tak gerak seperti bunga, dividen, royalti, sewa, keuntungan penjualan harta atau hak yang tidak dipergunakan untuk usaha, dan lain sebagainya.
 - d. Penghasilan lain-lain, seperti pembebasan utang, hadiah dan lain sebagainya
2. Untuk transaksi *e-commerce*, penghasilan dikelompokkan menjadi :
- a. Penghasilan usaha
 - b. Royalti

Dari hasil perbandingan tersebut, bahwa penghasilan yang dihasilkan oleh transaksi *e-commerce* lebih terbatas ruang lingkungannya, namun bukan berarti pihak pajak ataupun para pelaku transaksi *e-commerce* tidak peduli dalam hal pengenaan pajaknya khususnya pajak penghasilan. Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya bahwa suatu penghasilan usaha baru dapat dikenakan pajak di Indonesia sebagai negara sumber apabila penghasilan usaha tersebut memiliki Bentuk Usaha Tetap dan penghasilan dari royalti dikenakan secara *witholding tax*, atas pembayaran royalti dari wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak dalam negeri lainnya tehutang Pajak Penghasilan Pasal 23 sebesar 15% dari umlah bruto yang harus dipotong oleh pihak yang membayarkan royalti. Apabila royalti yang dibayarkan oleh wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak luar negeri

Pengenaan PPh atas transaksi ini dapat dibedakan menjadi dua macam, yaitu :

- a. Bila royalti yang dibayarkan oleh wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak luar negeri merupakan penduduk negara *treaty partner* (terdapat *tax treaty* antara Indonesia dengan negara yang bersangkutan)

Pembayaran royalti kepada wajib pajak luar negeri dimaksud akan terhutang Pajak Penghasilan pasal 26 sebesar tarif *treaty* dikalikan dengan jumlah bruto

Apabila wajib pajak luar negeri tersebut memiliki Bentuk Usaha Tetap di Indonesia dan royalti tersebut memiliki hubungan efektif dengan Bentuk Usaha Tetap maka penghasilan dari royalti tersebut akan digolongkan sebagai laba usaha Bentuk Usaha Tetap. Dengan demikian penghasilan dari royalti tersebut akan digabung dengan penghasilan-penghasilan Bentuk Usaha Tetap lainnya dan dikenakan pajak atas basis neto dengan menerapkan tarif progresif.

Adapun Pajak Penghasilan Pasal 26 yang sudah dipotong oleh pihak pemberi penghasilan dapat dikreditkan.

Sedangkan apabila wajib pajak luar negeri tersebut tidak memiliki Bentuk Usaha Tetap maka atas pembayaran royalti tersebut terhutang Pajak Penghasilan Pasal 26 sebesar tarif *treaty* dikalikan dengan jumlah bruto royalti dan bersifat final.

- b. Pengenaan Pajak Penghasilan atas royalti (bila tidak ada *tax treaty*) sama dengan bila ada *tax treaty* namun tarif pajak (PPH Pasal 26) yang digunakan adalah tarif menurut Undang-Undang Pajak Penghasilan sebesar 20% dari jumlah bruto