

BAB II

TINJAUAN LITERATUR DAN METODE PENELITIAN

Bab ini akan menguraikan dasar dari tinjauan literatur yang sesuai dengan judul dan perumusan masalah dari transaksi *e-commerce*. Pembahasan tentang *e-commerce* akan dimulai dengan tinjauan mengenai sejarah singkat dari internet yang merupakan awal mula adanya suatu *e-commerce*, selanjutnya pembahasan difokuskan pada pengertian internet dan *e-commerce*, mengenali lebih dalam mengenai perbedaan transaksi *e-commerce* dengan transaksi lainnya dan klasifikasi dari transaksi *e-commerce*.

Perbedaan dengan penelitian sebelumnya, bahwa menurut penulis mengenai perpajakan dari transaksi *e-commerce* harus dimulai dengan membahas terlebih dahulu tentang kebijakan perpajakan (*tax policy*), kemudian kebijakan perpajakan tersebut diolah dan diterapkan dalam bentuk undang-undang perpajakan (*tax law*) kemudian dibahas menyangkut pemungutannya oleh aparat perpajakan yang termasuk dalam ruang lingkup administrasi perpajakan (*tax administration*) dan barulah membahas mengenai konsep dari suatu penghasilan agar dapat dikenakan pajak kemudian menuju kepada prinsip dan hak pemajakan atas suatu penghasilan yang didapat dari transaksi *e-commerce*, berikutnya akan dijelaskan beberapa konsep sumber penghasilan menurut OECD Model dan United Nation Model.

2.1. Sejarah Singkat dan Pengertian Internet

2.1.1. Sejarah Singkat Internet

Sebelum internet tercipta, militer Amerika Serikat (Departemen Pertahanan Amerika Serikat) telah mengembangkan jaringan komunikasi komputer yang dinamai ARPANET. Penggunaan jaringan awal ini dibatasi untuk personel-personel militer dan para peneliti yang mengembangkan teknologi ini.

Pada rentang waktu antara 1970-an hingga akhir 1980-an,¹ internet merupakan jaringan yang dibiayai oleh pemerintah Amerika Serikat dan digunakan secara eksklusif untuk penggunaan akademis dan militer. Secara umum ia dikendalikan oleh *National Science Foundation (NSF)*, sebuah badan ilmu pengetahuan yang berada di Amerika Serikat. Pada tingkat universitas hanya peneliti-peneliti tertentu yang memiliki akses ke internet. akhirnya, demi kemajuan ilmu pengetahuan, pada tahun 1980-an, *National Science Foundation (NSF)* melonggarkan batasan-batasannya dan mengizinkan fakultas-fakultas di universitas-universitas di semua bagian Amerika Serikat menggunakan internet untuk aktivitas-aktivitas penelitian dan perkuliahan. Dalam hal ini kebijakan *National Science Foundation (NSF)* masih melarang penggunaan internet untuk tujuan-tujuan komersial. Di bawah kebijakan ini, periklanan tidak boleh hadir di internet, dan orang-orang tidak dapat menggunakan internet untuk menjual barang dan jasa.

Penelitian tentang bagaimana cara membagi informasi menjadi paket-paket yang berukuran lebih kecil, sehingga lebih mudah dikirimkan lewat jaringan komputer. Pada tahun 1960-an pusat riset Departemen Pertahanan Amerika Serikat (ARPA – *Advanced Research Project Agency*) membiayai proyek riset yang berhasil menciptakan paket-paket untuk komunikasi jaringan yang dikenal sebagai ARPANET, selain itu ARPA juga membiayai proyek riset yang menghasilkan dua jaringan berbasis satelit.

Pada tahun 1970-an ARPA menghadapi dua dilema, masing-masing jaringan memiliki keunggulan teknis untuk beberapa situasi, tetapi tidak saling kompatibel satu dengan yang lainnya. Kemudian, pada masa-masa berikutnya, ARPA memfokuskan diri pada bagaimana caranya agar jaringan-jaringan yang tidak saling kompatibel tadi dapat saling dihubungkan sehingga pada akhirnya lahirlah internet yang diciptakan dengan tujuan untuk menghubungkan jaringan-jaringan tersebut.

¹ Adi, Nugroho, op.cit, hal. 28

Internet menggunakan protokol (kumpulan dari aturan-aturan yang berhubungan dengan komunikasi data agar dapat dilakukan dengan benar) aturan yang sekarang dikenal yaitu TCP/IP (*Transmission Control Protocol/Internet Protocol*) yang merupakan standar protokol internet yang digunakan untuk menghubungkan jaringan komputer dan mengamati lalu lintas dalam jaringan. Pada tahun 90-an sebuah kelompok ilmuwan komputer dari dunia akademis membentuk jaringan komputer *science* NETWORK, yang menggunakan protokol TCP/IP. Instansi-instansi pemerintah Amerika Serikat kemudian memperluas peran TCP/IP dengan mengaplikasikannya pada jaringan mereka masing-masing. Jaringan pada departemen-departemen itu adalah jaringan-jaringan di Departemen Energi Fusi Magnetik Amerika Serikat (*Magnetic Fusion Energy Network* (MFENet)) dan *High Energy Physics NETWORK* (HEPNET) serta *National Science Foundation NETWORK* (NSFNET).

National Science Foundation NETWORK (NSFNet) di kemudian hari menggantikan ARPANET (*Advanced Research Project Agency Network*), dalam hal ini NSFNet mengembangkan teknologi jaringan komputer yang baru. Sistem rancangan NSFNet merupakan jaringan yang memiliki banyak simpul, alih-alih hubungan tunggal pada jaringan lama yang memungkinkan jaringan tetap berfungsi saat suatu bagian tertentu dalam jaringan rusak dan tidak berfungsi seperti seharusnya.

NSF kemudian menetapkan NSFNet sebagai bagian dari usaha untuk memberi suatu cara pada para ilmuwan dan insinyur untuk mengakses pusat komputer yang berupa komputer super (*super computer*) yang sebelumnya hanya boleh dilakukan oleh kontraktor-kontraktor militer. Usaha NSF ini memicu pertumbuhan jaringan regional sehingga memungkinkan institusi-institusi dan jaringan-jaringan nasional lainnya untuk saling berbagi data. Individu-individu mandiri kemudian secara cepat menggunakan jaringan itu untuk saling mengirim surat-surat elektronik (*e-mail*).

National Science Foundation Network (NSFNet) sesungguhnya merupakan jaringan area luas (*wide area network* (WAN)) yang dikembangkan di Amerika Serikat pada tahun 1985 oleh Badan Ilmiah Nasional (*National Science Foundation*) Amerika Serikat sebagai jaringan komputer antar universitas dan

pusat-pusat penelitian. NSFNet bertindak sebagai metode utama untuk mengirimkan informasi di internet di antara jaringan-jaringan yang lebih kecil hingga tahun 1995. Pada tahun 1995 NSFNet dihentikan dan layanan akses internet diambil alih oleh swasta. Kemudian NSF melanjutkan promosi jaringan komputer dengan terus mengembangkan teknologi baru dan menyediakan dukungan-dukungan teknik dan finansial untuk institusi-institusi riset dan pendidikan

Pada tahun 1995 bekerjasama dengan beberapa industri swasta, *National Science Foundation* (NSF) membuat *Backbone Network Service* (BNS) yang merupakan jaringan yang menghubungkan pusat-pusat komputer, yang memungkinkan adanya penelitian lebih lanjut dalam jaringan komputer global dan aplikasi-aplikasinya. Selanjutnya, NSF juga bekerja untuk membuat program nasional untuk memberi perhatian lebih pada bagaimana terjadinya aliran-aliran informasi di internet serta untuk memperbaiki efektifitas dan efisiensi kinerja internet dalam keterbatasan *bandwith*.² (kemampuan maksimum dari suatu media untuk menyalurkan informasi dalam satuan waktu detik (Bps)) yang ada

Pada tahun 1980-an saat perusahaan-perusahaan berskala besar mulai menggunakan protokol-protokol TCP/IP untuk mengembangkan jaringan pribadi mereka, ARPA melakukan riset-riset untuk transmisi data-data multimedia (suara, video, serta gambar-gambar dan grafik-grafik) melintasi internet dan pada tahun 1989 ARPA menciptakan *World Wide Web* (Web) dimulai dengan alat bantu komunikasi antar para ahli fisika yang bekerja dilokasi-lokasi yang terpisah secara geografis. Pada awal 1990-an dengan pengguna internet yang tidak terbatas bagi para ilmuwan atau kalangan militer, internet dianggap cepat berkembang mencakup perguruan-perguruan tinggi, perusahaan-perusahaan dengan berbagai ukuran, perpustakaan-perpustakaan, sekolah-sekolah pemerintah dan swasta, pemerintahan-pemerintahan, individu-individu serta keluarga-keluarga. Pada tahun 1995 internet dikomersialkan penggunaannya dan mulai diizinkan untuk tujuan komersial

² Ibid, hal. 30

Perusahaan-perusahaan, individu-individu serta institusi-institusi menggunakan internet dengan berbagai cara. Perusahaan-perusahaan menggunakan internet sebagai *e-commerce* meliputi periklanan, pembelian, penjualan, pendistribusian barang-barang dan layanan-layanan informasi lainnya.

2.1.2. Pengertian Internet

Sejarah internet yang telah dipaparkan sebelumnya melibatkan banyak aspek teknologi, organisasi dan komunitas namun, pengaruh dari internet tidak hanya mengenai mereka yang berada di bidang teknologi informasi dan komputer saja tetapi seluruh lapisan masyarakat yang telah memanfaatkan internet ini sebagai alat *online*. Berikut beberapa pengertian dari Internet, yaitu sebagai berikut :

1. Riyeke Ustadiyanto

Internet adalah sebuah alat penyebaran informasi secara global, sebuah mekanisme penyebaran informasi dan sebuah media untuk berkolaborasi dan berinteraksi antar individu dengan menggunakan komputer tanpa terhalang batas geografis.³

2. Jack Febrian

Internet singkatan dari *Interconnection Networking*. *The network of the network* diartikan sebagai *a global network of computer networks* atau sebuah jaringan komputer dalam skala global atau mendunia. Jaringan komputer ini berskala internasional yang dapat membuat masing-masing komputer saling berkomunikasi. Network ini membentuk jaringan yang saling berhubungan satu sama lain (*inter-connected network*) yang terhubung melalui protokol TCP/ IP.⁴

³ Riyeke Ustadiyanto, *Framework E-commerce*, Andi, Yogyakarta, 2002, hal.1

⁴ Jack Febrian, *op.cit*, hal 247

2.2. Pengertian, Perbedaan, Klasifikasi e-commerce

2.2.1. Pengertian e-commerce

Electronic commerce (e-commerce) menggambarkan cakupan yang luas mengenai teknologi, proses dan praktek yang dapat melakukan transaksi bisnis tanpa menggunakan kertas sebagai sarana mekanisme transaksi. Hal ini bisa dilakukan dengan berbagai cara seperti melalui *e-mail*, *Electronic Data Interchange (EDI)*, atau bisa juga melalui *World Wide Web*. *E-commerce* ini juga meliputi transaksi di dalam dan di antara sektor bisnis yang khusus (*private*) dan umum (*public*), serta sistem yang melibatkan komunitas dalam negeri maupun internasional.

Dalam dunia modern ini, *e-commerce* telah memberikan pengaruh yang besar terhadap pertumbuhan tata sosial dan ekonomi masyarakat. *E-commerce* telah menjadi bagian penting dari sektor bisnis khusus (*private*) dan umum (*public*). Hal ini memang diakui karena dengan adanya *e-commerce* ini, biaya operasional bisa dikurangi agar bisa bersaing dan berjuang dengan semakin banyaknya permintaan yang mengharuskan pelayanan yang cepat dan akurat. Ini merupakan gejala perkembangan informasi sosial yang bertambah pesat. Saat ini kita tidak bisa menemui definisi pasti mengenai *e-commerce* yang sudah distandarkan dan disepakati bersama, namun secara umum kita bisa mengartikan *e-commerce*, diantaranya sebagai berikut :

1. Albarda

“E-commerce is defined as the buying of goods and services in physical or electronic form, using an electronic communication device such as telephone, personal computer, online kiosk, automatic teller machine, smart card or smart phone through telecommunications channel such as the traditional public telephone network, computer network, mobile communications network and the like”

Definisi diatas dapat diartikan bahwa *e-commerce* didefinisikan sebagai pembelian barang dan jasa dalam bentuk fisik atau bentuk elektronik, menggunakan peralatan komunikasi elektronik seperti *telephone*, komputer pribadi, online kiosk, *Automatic Teller Machine (ATM)*, *smart card* atau

smart phone, melalui saluran telekomunikasi seperti jaringan telepon publik tradisional, jaringan komputer, jaringan komunikasi bergerak dan sejenisnya. Secara singkat, *e-commerce* adalah cara untuk melakukan transaksi bisnis dengan menggunakan komputer dan jaringan telekomunikasi.”⁵

2. Onno W Purbo dan Aang Wahyudi yang mengutip pendapatnya David Baum
“*E-commerce is a dynamic set of technologies, applications, and business processes that link enterprises, consumers, and communities through electronic transaction and the electronic exchange of goods, services, and information*”.

Definisi diatas dapat diartikan bahwa *e-commerce* merupakan suatu set dinamis teknologi, aplikasi dan proses bisnis yang menghubungkan perusahaan, konsumen dan komunitas melalui transaksi elektronik dan perdagangan barang, pelayanan dan informasi yang dilakukan secara elektronik.⁶

2.2.2. Perbedaan Transaksi *e-commerce* Dengan Transaksi Lainnya

Terdapat enam aspek yang membedakan antara transaksi *e-commerce* dengan transaksi lain yang bersifat konvensional, yaitu sebagai berikut :⁷

1. *World wide sales*

Internet memiliki kemampuan untuk menjangkau seluruh dunia, sehingga hanya dengan modal yang kecil sebuah perusahaan dapat memasarkan produknya melalui internet yang dapat diakses ke seluruh dunia hingga dalam waktu yang singkat seluruh pelanggannya dimanapun mereka berada dapat memperoleh informasi tentang produk yang ditawarkan dengan demikian hambatan geografis pada bisnis konvensional otomatis dapat dihilangkan karena jangkauan pemasarannya yang meliputi seluruh dunia.

⁵ Albarda, Eric D, *op.cit.* hal.13

⁶ Onno W. Purbo dan Aang Arif Wahyudi, *Mengenal e-commerce*, Elek Media Komputindo, 2001. Hal.2

⁷ David E, Hardesty, *electronic commerce : taxation and planning*, Warren, Gorham and Lamont of the RIA Group, Boston, 1999, hal. 8 Dikutip Dari Tesis Suhut Tumpal Sinaga NPM 6901330889 mengenai Analisis Kebijakan Perpajakan Atas Tansaksi *e-commerce*, hal 21

2. *Remote operation of web server*

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.

3. *Anonymity*

Transaksi ini, antara penjual dan pembeli tidak saling mengenal, sehingga bagi perpajakan hal tersebut memberikan dua dampak, yaitu vendor yang tidak mengenal pembelinya akan membutuhkan waktu yang cukup lama untuk mengumpulkan syarat-syarat yang harus dilengkapi untuk kepentingan perpajakan sedangkan akibat lainnya adalah vendor dapat menghilangkan jejak untuk menghindarkan diri dari pajak.

4. *Digital products*

Produk yang diperjualbelikan pada umumnya adalah produk digital yang dapat didistribusikan secara elektronik. Produk yang diperjualbelikan pada umumnya adalah *software* yang dapat didownload. Kesulitan yang muncul adalah menentukan apakah terdapat transaksi atau tidak. Dalam perpajakan yang mencakup *cross border*, karakterisasi dari penjualan produk digital dapat disamakan dengan penghasilan dari penjualan, royalti, jasa atau sejenis penjualan *intangibles* lainnya.

5. *Intangibles*

Produk yang diperdagangkan adalah *intangibles* maka untuk memajakinya diperlukan peraturan yang kompleks dan menyeluruh.

6. *Changing rules*

Masih sedikitnya peraturan yang ada tentang *e-commerce* maka membuat pengenaan pajak atas transaksi *e-commerce* memerlukan kemampuan untuk mengadaptasikan keunikan *e-commerce*. oleh karena perkembangan *e-commerce* cukup menggembirakan maka diperlukan peraturan perpajakan yang dapat mengantisipasi perkembangan dimasa yang akan datang.

2.2.3. Klasifikasi Transaksi *e-commerce*.

Secara umum *e-commerce* dapat diklasifikasikan menjadi dua jenis yaitu,⁸

1. *Business to Business (B2B)* yang memiliki karakteristik sebagai berikut :
 - a. Trading partners yang sudah saling mengetahui dan antara mereka sudah terjalin hubungan yang berlangsung cukup lama. Pertukaran informasi hanya berlangsung diantara mereka dan karena sudah sangat mengenal, maka pertukaran informasi tersebut dilakukan atas dasar kebutuhan dan kepercayaan.
 - b. Pertukaran data dilakukan secara berulang-ulang dan berkala dengan format data yang telah disepakati. Jadi service yang digunakan antara kedua sistem tersebut sama dan menggunakan standar yang sama pula.
 - c. Salah satu pelaku tidak harus menunggu partner mereka lainnya untuk mengirimkan data.
 - d. Model yang umum digunakan adalah *peer-to-peer*⁹, dimana *processing intelligence* dapat didistribusikan di kedua pelaku bisnis.
2. *Business to Consumer (B2C)* yang memiliki karakteristik sebagai berikut :
 - a. Terbuka untuk umum, dimana informasi disebarakan secara umum pula.
 - b. Service yang dilakukan juga bersifat umum, sehingga mekanismenya dapat digunakan oleh orang banyak, sebagai contoh, karena sistem *web* sudah umum dikalangan masyarakat maka sistem yang digunakan adalah sistem *web* pula
 - c. Service yang diberikan adalah berdasarkan permintaan. Konsumen berinisiatif sedangkan produsen harus siap memberikan respon terhadap inisiatif konsumen tersebut.
 - d. Sering dilakukan sistem pendekatan *client-server* dimana konsumen dipihak klien menggunakan sistem yang minimal (berbasis *web*) dan penyedia barang atau jasa (*business procedure*) berada pada pihak *server*.

⁸ *ibid*, hal.5

⁹ Sistem *peer to peer* adalah system dimana data serta aplikasi tersebar dalam setiap komputer dalam jaringan dimana setiap pengguna jaringan bisa memanfaatkan seluruh aplikasi serta data yang diperlukannya; dari komputernya sendiri atau dari seluruh komputer yang tergabung dalam jaringan (definisi diambil dari Adi Nugroho, *e-commerce Memahami Perdagangan Modern di Dunia Maya*, Informatika, Bandung, 2006, Hal. 133).

2.3. Sistem Pajak Penghasilan

Mengenai perpajakan dari transaksi *e-commerce* harus dimulai dengan membahas terlebih dahulu tentang kebijakan perpajakan (*tax policy*), kemudian kebijakan perpajakan tersebut diolah dan diterapkan dalam bentuk undang-undang perpajakan (*tax law*) dan barulah dibahas menyangkut pemungutannya oleh aparat perpajakan yang termasuk dalam ruang lingkup administrasi perpajakan (*tax administration*) yang mana ketiga hal tersebut merupakan unsur pokok dari suatu sistem pajak penghasilan

Berikut uraian mengenai sistem pajak penghasilan yang terdiri dari tiga unsur pokok :¹⁰

1. Kebijakan perpajakan (*tax policy*)
2. Undang-undang perpajakan (*tax law*)
3. Administrasi Perpajakan (*tax administration*)

2.3.1. Kebijakan Perpajakan

Kebijakan pajak adalah kebijakan fiskal dalam arti sempit. Kebijakan fiskal dalam arti yang luas adalah kebijakan untuk mempengaruhi produksi masyarakat, kesempatan kerja dan inflasi, dengan menggunakan instrumen pemungutan pajak dan pengeluaran belanja negara.¹¹ Sementara itu, pengertian kebijakan fiskal dalam arti sempit adalah kebijakan yang berhubungan dengan penentuan apa yang akan dijadikan sebagai *tax base*, siapa-siapa yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, apa-apa yang akan dijadikan sebagai objek pajak, apa-apa saja yang dikecualikan, bagaimana menentukan besarnya pajak yang terutang dan bagaimana menentukan prosedur pelaksanaan kewajiban pajak terutang.¹²

¹⁰ Norman, D Nowak, *Tax Administration in Theory and Practice*, Praeger Publishers, Inc, New york, Washington, London, 1970, hal.3

¹¹ Mansury, *Kebijakan Fiskal*, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), Jakarta, 1999, hal. 1

¹² Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Perpajakan :Teori dan Aplikasi*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2005, hal. 93

Tujuan kebijakan perpajakan adalah sama dengan dengan kebijakan publik pada umumnya, yaitu mempunyai tujuan pokok :

1. Peningkatan kesejahteraan dan kemakmuran
2. Distribusi penghasilan yang lebih adil, dan stabilitas.

Peningkatan kesejahteraan melalui pajak adalah penggunaan sumber daya yang terkumpul itu untuk pembentukan barang modal publik dan pengeluaran belanja negara lainnya yang berhubungan dengan pembangunan.¹³

2.3.2. Undang-Undang Perpajakan

Undang-undang perpajakan adalah seperangkat peraturan perpajakan yang terdiri dari undang-undang beserta peraturan pelaksanaannya.¹⁴ Dalam undang-undang pajak diatur mengenai :

1. Siapa yang menjadi subjek pajak
2. Apa yang menjadi objek pajak
3. Berapa besarnya pajak terutang yang harus dibayar oleh wajib pajak berdasarkan tarif pajak
4. Bagaimana prosedur perpajakannya, termasuk cara pelunasan pajak terutang serta tata cara pengajuan keberatan dan sebagainya

Hukum pajak atau hukum fiskal dirumuskan sebagai berikut :¹⁵

Keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak

¹³ Mansury, *Kebijakan Perpajakan*, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), Jakarta, 2000, hal. 5

¹⁴ Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000*, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), Jakarta, 2002, hal. 5

¹⁵ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak* Edisi Ketiga, PT Refika Aditama, Bandung, 1998, hal. 1

Dalam hukum pajak dikenal dua macam ketentuan hukum :¹⁶

1. Hukum pajak material (*material tax law*) adalah hukum pajak yang memuat ketentuan-ketentuan tentang siapa-siapa yang dikenakan pajak, dan siapa-siapa yang dikecualikan dari pengenaan pajak, apa saja yang dikenakan pajak dan berapa yang harus dibayar.
2. Hukum pajak formal (*formal tax law*) adalah hukum pajak yang memuat ketentuan-ketentuan bagaimana mewujudkan hukum pajak material menjadi kenyataan

2.3.3. Administrasi Perpajakan

Administrasi perpajakan mengandung tiga pengertian, yaitu :¹⁷

1. Suatu instansi atau badan yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk menyelenggarakan pemungutan pajak
2. Orang-orang yang terdiri dari pejabat dan pegawai yang bekerja pada instansi perpajakan yang secara nyata melaksanakan kegiatan pemungutan pajak
3. Proses kegiatan penyelenggaraan pemungutan pajak yang ditatalaksanakan sedemikian rupa, sehingga dapat mencapai sasaran yang telah digariskan dalam kebijakan perpajakan, berdasarkan sarana hukum yang ditentukan oleh undang-undang perpajakan dengan efisien.

Menurut pendapat Nowak yang dikutip oleh Mansury¹⁸, administrasi perpajakan merupakan kunci bagi berhasilnya pelaksanaan kebijakan perpajakan. Tugas administrasi perpajakan tidak membuat kebijakan atau ketentuan undang-undang, tidak memutuskan subjek pajak yang dikecualikan dari pemungutan pajak, juga tidak menentukan objek-objek pajak baru. Administrasi perpajakan perlu disusun dengan sebaik-baiknya, sehingga mampu menjadi instrumen yang bekerja secara efisien dan efektif dalam

¹⁶ Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan Edisi Ketiga*. Granit, Jakarta, 2005, hal. 114

¹⁷ Mansury, *The Indonesian Income Tax : A Case Study in Tax Reform of A Developing Country*, Asian-Pacific Tax and Investment Research Centre, Singapore, 1992, hal 167-202

¹⁸ Mansury, *Op.cit*, hal. 6

penyelenggaraan pemungutan pajak sesuai dengan hukum pajak positif.¹⁹

Dasar-dasar bagi terselenggaranya administrasi perpajakan yang baik meliputi :

1. Kejelasan dan kesederhanaan dari ketentuan undang-undang yang memudahkan bagi administrasi dan memberikan kejelasan bagi wajib pajak.
2. Kesederhanaan akan mengurangi penyelundupan pajak. Kesederhanaan dimaksud, baik dalam perumusan yuridis, yang memberikan kemudahan untuk dipahami; maupun kesederhanaan untuk dilaksanakan oleh aparat dan untuk dipatuhi pajaknya oleh wajib pajak.
3. Reformasi dalam bidang perpajakan yang realistis harus mempertimbangkan kemudahan tercapainya efisiensi dan efektivitas administrasi perpajakan, semenjak dirumuskannya kebijakan perpajakan
4. Administrasi perpajakan yang efisien dan efektif perlu disusun dengan memperhatikan penataan pengumpulan, pengolahan dan pemanfaatan informasi tentang subjek pajak dan objek pajak

2.4. Konsep dan Pengertian Penghasilan

Alternatif penerapan konsep *ability to pay approach* yang paling banyak dipakai adalah dengan melakukan pendekatan pengenaan pajak atas penghasilan yaitu satu tambahan kemampuan ekonomis yang diterima wajib pajak pada suatu kurun waktu tertentu.

Salah satu konsep yang paling banyak mempengaruhi kebijakan perpajakan (*tax policy*) di berbagai negara karena dianggap berkaitan dengan keadilan vertikal dan horizontal serta dapat dipakai sebagai suatu instrumen kebijakan ekonomi dan sosial. Salah satu konsep yang digunakan yaitu konsep yang dikemukakan oleh Schanz, Haig, dan Simon (*SHS Concept*). Inti dari *SHS Concepts* adalah :²⁰

- a. Goerge Schanz menyatakan, bahwa pengertian penghasilan untuk keperluan perpajakan seharusnya tidak membedakan sumbernya dan tidak

¹⁹ Hukum positif adalah hukum yang sedang berlaku dalam suatu negara tertentu (definisi diambil dari Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan Edisi Ketiga*. Granit, 2005, hal. 114)

²⁰ Mansury, *op.cit*, hal 71-72

- menghiraukan pemakaiannya, melainkan lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa.
- b. Robert Murray Haig menyatakan bahwa, penghasilan merupakan nilai uang dari pertambahan kemampuan ekonomis seseorang diantara dua titik waktu.
 - c. Dibawah ini dikutip pernyataan dari Henry C. Simon

Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question

Penghasilan adalah jumlah aljabar dari (1) nilai pasar dari hak-hak yang di konsumsi dan (2) perubahan nilai dari hak atas harta kekayaan yang dimiliki yang terjadi antar awal dan akhir periode.²¹

Konsep penghasilan ini, kemudian diikuti oleh sistem pajak dalam merumuskan istilah penghasilan yang selanjutnya dikenal sebagai konsep pertambahan (*accretion concept of income atau comprehensive tax base*). Sebagaimana ditentukan dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, bahwa penghasilan meliputi :

“Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia yang dapat dipakai untuk konsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan dengan nama dan dalam bentuk apapun.”

Undang-Undang Pajak Penghasilan Pasal 4 ayat (1) ditegaskan bahwa penghasilan yang dikenakan pajak mempunyai unsur-unsur sebagai berikut :²²

1. 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
2. Yang diterima atau diperoleh wajib pajak.
Unsur ini membatasi pengenaan pajak atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yaitu hanya kepada tambahan kemampuan ekonomis yang telah

²¹ Henry C.Simons, *Personal Income Taxation The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, The University of Chicago Press, Chicago & London, 1938 (Midway Reprint 1980), hal. 50

²² Mansury, *op.cit*, hal. 76

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*.

3. 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
4. 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.
5. 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.

Pengertian dari hakekat ekonomi bisa diketahui dari pernyataan, bahwa ada tidaknya penerimaan atau perolehan tambahan kemampuan ekonomis harus didasarkan atas hakekat ekonomi yang sebenarnya dan tidak didasarkan kepada nama yang diberikan oleh wajib pajak kepada suatu penerimaan atau perolehan serta juga tidak didasarkan atas bentuk yuridis yang dipilih oleh pihak-pihak yang melakukan transaksi yang bersangkutan.²³

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

²³ Mansury, *Perlakuan Pajak Atas Perubahan Nilai Tukar Valas*, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), Jakarta, 1999, hal. 10

1. Penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja dan pekerjaan bebas seperti gaji, honorarium, penghasilan dari praktek dokter, notaris, aktuaris, akuntan, pengacara dan sebagainya
2. Penghasilan dari usaha dan kegiatan
3. 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.
4. Penghasilan lain-lain, seperti pembebasan utang, hadiah dan lain sebagainya

2.5. Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Transaksi e-commerce

2.5.1 Prinsip Pemajakan Atas Transaksi e-commerce

Terdapat tiga prinsip dasar yang dikembangkan dalam pengenaan pajak atas transaksi *e-commerce* yaitu :²⁴

1. Perlakuan perpajakan atas transaksi yang dilakukan secara elektronik tidak boleh diperlakukan secara berbeda dengan transaksi yang dilakukan tidak secara elektronik
2. Jika ketentuan perpajakan yang berlaku saat ini memungkinkan untuk diterapkan terhadap transaksi *e-commerce*, maka ketentuan inilah yang diterapkan
3. Adanya kesepakatan di antara *tax regime* masing-masing negara untuk menghindarkan konflik pajak berganda

Secara umum sudah disepakati prinsip-prinsip perpajakan atas perdagangan konvensional dan sebagaimana pula telah disepakati oleh pemerintah dan perwakilan perusahaan dari berbagai negara dalam konferensi Ottawa bulan Oktober 1998, bahwa perlakuan perpajakan yang diterapkan pemerintah pada perdagangan konvensional harus diterapkan secara sama pula terhadap *e-commerce*. Adapun prinsip-prinsip tersebut adalah sebagai berikut :²⁵

1. Netralitas (*neutrality*); perlakuan perpajakan haruslah netral atau seimbang antara bisnis *e-commerce* itu sendiri maupun antara *e-commerce* dengan

²⁴ Carol A. Dunahoo, *Foreword, Fiscal fed actualiteiten, Caught in the Web : the Tax and Legal Implications of Electronic Commerce*, Price Waterhouse, Deventer 1998, hal. 5-6

²⁵ OECD *Taxation and Electronic Commerce Implementing The Ottawa Taxation Framework Conditions, An Overview of Progress Since the Ottawa 1998 Conference*, 2001, hal. 10

bisnis konvensional. Wajib pajak yang melakukan bisnis dalam kondisi yang sama harus mendapatkan perlakuan yang sama.

2. Efisiensi (*efficiency*) ; biaya yang dikeluarkan oleh wajib pajak maupun oleh *Tax administration* haruslah diminimalkan
3. Kepastian dan kesederhanaan (*certainty and simplicity*); peraturan perpajakan haruslah jelas, sederhana, mudah dimengerti sehingga wajib pajak dapat mengantisipasi dengan mudah akan konsekuensi perpajakan dan transaksinya.
4. Efektifitas dan keadilan (*effectiveness and fairness*); pajak harus dapat menentukan jumlah pajak pada saat tertentu, sehingga potensi untuk menggelapkan dan menghindarkan pajak dapat dikurangi
5. Fleksibilitas (*flexibility*); sistem perpajakan haruslah flikesibel dan dinamis sehingga dapat mengakomodasi perubahan yang diakibatkan oleh perkembangan teknologi.

2.5.2. Hak Pemajakan Atas Penghasilan *e-commerce*

Transaksi *e-commerce* terkait dengan perpajakan internasional sama halnya dengan transaksi lintas batas (*cross border transaction*) lainnya, hak pemajakan suatu negara atas penghasilan dari transaksi internasional tersebut bergantung pada jenis penghasilannya. Terdapat kesepakatan dari para ahli perpajakan internasional berkenaan dengan hak pemajakan (*taxing right*) atas penghasilan dari transaksi-transaksi internasional (*cross border transaction*) sebagai berikut :²⁶

1. Hak untuk memungut pajak atas penghasilan pada dasarnya harus diberikan kepada negara domisili. Yaitu negara di mana orang pribadi yang menerima penghasilan itu bertempat tinggal ataupun negara di mana badan usaha yang mendapatkan penghasilan itu bertempat kedudukan atau berdiri. Menurut Brian J Arnold dan Michael J McIntyre

“ A country also may impose a tax on income because of a nexus between the country and the person earning the income. A jurisdictional claim over income based on a nexus between the

²⁶ John Hutagaol..*et.al, op,cit*,hal. 131

country making that claim and the person subject to tax is called "residence jurisdiction"²⁷

Negara yang menganut pengenaan pajak berdasarkan domisili biasanya menganut prinsip *world wide income*, artinya subjek pajak yang berdomisili di negara tersebut dikenai pajak atas seluruh penghasilan yang bersumber dari negara manapun di dunia. Penentuan domisili menjadi sangat penting karena subjek pajak akan dianggap sebagai penduduk dalam negeri suatu negara apabila memenuhi syarat-syarat tertentu dimana syarat tersebut sangat tergantung pada undang-undang masing-masing negara.

2. Negara lain, selain negara domisili dapat juga memungut pajak, apabila negara tersebut merupakan negara tempat beradanya sumber penghasilan, negara tempat beradanya sumber penghasilan tersebut disebut negara sumber.
3. Jenis penghasilan dari usaha, negara sumber yang boleh memungut pajak adalah negara di mana dilakukannya kegiatan usaha melalui suatu Bentuk Usaha Tetap yaitu negara di luar negara domisili tempat pendirian kantor cabang, pabrik, bengkel atau tempat-tempat lain yang bersifat permanen, dari mana kegiatan usaha itu dilakukan. Menurut Brian J Arnold dan Michael J Mcintyre :

"Income maybe taxable under the tax law of a country because of nexus between that country and the activities that generated the income. According to international usage, a jurisdictional claim based on such a nexus is called "source jurisdiction"²⁸

2.5.3. Pajak Berganda

Hak pemajakan suatu negara diatur berdasarkan Undang-Undang yang berlaku di negara tersebut sehingga dimungkinkan suatu negara memiliki hak pemajakan yang luas melebihi wilayah yurisdiksinya, misalnya Indonesia sesuai dengan Pasal 26 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan, sebaliknya ada juga negara yang yang membatasi hak pemajakannya hanya semata-mata atas penghasilan yang timbul dari wilayah yurisdiksinya. Timbul masalah klasik yaitu pajak ganda apabila terjadi gesekan antara hak pemajakan kedua Negara.

²⁷ Brian J Arnold dan Michael J. *International Tax Primer Second Edition*, Kluwer Law International, Netherlands, 2005, hal. 15

²⁸ Ibid

P3B dimaksudkan mengatur pembagian hak pemajakan dari masing-masing negara dengan tujuan untuk mencegah timbulnya pajak ganda. Pembagian hak pemajakan itu dilakukan dengan membatasi hak pemajakan negara sumber. Pada umumnya hak pemajakan negara sumber dapat diklasifikasikan menjadi tiga yaitu :²⁹

1. Hak pemajakan penuh (*exclusively taxing rights*)

Kewenangan Negara sumber untuk memajaki penghasilan yang timbul dari wilayah yurisdiksinya sesuai dengan ketentuan yang berlaku di negara itu.

2. Hak pemajakan terbatas (*limited taxing rights*)

Kewenangan pemajakan negara sumber sebagaimana diatur dalam Undang-Undang-nya dibatasi dan tidak melebihi tarif pajak yang diatur dalam P3B

3. Pelepasan hak pemajakan (*relinquished taxing rights*)

Negara sumber tidak memiliki wewenang untuk memajaki penghasilan yang timbul dari wilayah yurisdiksinya

Kedudukan P3B adalah *lex specialis* terhadap Undang-Undang domestik yang berlaku di masing-masing negara pihak pada persetujuan. Sebagaimana telah dijelaskan di atas bahwa P3B mengatur pembagian hak pemajakan dari masing-masing negara pihak pada persetujuan yaitu dengan membatasi hak pemajakan dari negara sumber. Apabila sesuai dengan P3B diatur bahwa negara sumber tidak memiliki hak pemajakan atas suatu jenis penghasilan yang timbul dari wilayah yurisdiksinya, maka ketentuan domestik yang mengatur bagaimana pemajakan atas penghasilan itu tidak dapat diterapkan, sebaliknya, apabila sesuai dengan P3B diatur bahwa sumber memiliki hak untuk memajaki penghasilan itu, maka bagaimana cara memajakinya diatur sesuai dengan ketentuan Undang-Undang domestiknya

²⁹ John Hutagaol, *Seri Perpajakan Internasional, Pemahaman Praktis Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia Dengan Negara-Negara Di Kawasan Eropa*, Salemba Empat, Jakarta, 2000, hal. 22

2.6. Konsep Sumber Penghasilan Menurut OECD Model dan United Nations Model

2.6.1 Penghasilan Dari Usaha

Mengenai hak pemungutan pajak negara sumber atas penghasilan usaha yang didapat dari transaksi *e-commerce*. Sebagaimana diketahui dalam Model OECD Pasal 7 bahwa negara sumber baru berhak mengenakan pajak atas penghasilan usaha yang diterima atau diperoleh wajib pajak dalam negeri dari negara mitra perjanjian, apabila penghasilan usaha tersebut didapat dari kegiatan usaha di negara sumber melalui Bentuk Usaha Tetap yang berada di negara sumber tersebut.

Masalahnya, apakah kriteria yang dipakai untuk menentukan adanya Bentuk Usaha Tetap dari transaksi-transaksi *e-commerce*. Model OECD dan Model United Nations pada Pasal 5 memberikan pengertian utama dari Bentuk Usaha Tetap adalah sebuah *fixed place of business*, yaitu adanya suatu tempat tetap untuk melakukan kegiatan usaha di negara sumber penghasilan. Mengenai penerapan definisi Bentuk Usaha Tetap atas transaksi *e-commerce* maka dibentuklah OECD Technical Advisory Group (OECD TAG) yang tugas utamanya adalah untuk meneliti tentang bagaimana ketentuan P3B yang mengatur perpajakan atas penghasilan usaha diterapkan atas transaksi *e-commerce* dan menyarankan perubahan-perubahan yang perlu dilakukan atas OECD model termasuk *commentaries*-nya.

OECD TAG ini mengeluarkan suatu pernyataan *clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on article 5*, berkaitan dengan transaksi *e-commerce*, yang isinya antara lain :³⁰

1. Pembahasan telah dilakukan apakah pemakaian perlengkapan komputer dalam operasi *e-commerce* di suatu negara dapat merupakan Bentuk Usaha Tetap

³⁰ OECD *Taxation and Electronic Commerce Implementing The Ottawa taxation Framework Conditions, Application of Tax Treaty Concepts to Electronic Commerce*, 2001, hal. 82

2. Sementara lokasi tempat perlengkapan otomatis (*automated equipment*) yang dioperasikan oleh perusahaan dapat merupakan Bentuk Usaha Tetap (BUT) di negara tempat lokasi tersebut berada, perlu juga dibuat perbedaan antara *computer equipment* ditempatkan di suatu lokasi sehingga diperlakukan sebagai Bentuk Usaha Tetap (BUT) apabila syarat-syarat yang berkenaan dan data dan *software* yang dipakai oleh perlengkapan itu, misalnya suatu internet *website* merupakan gabungan antara *software* dan elektronik data bukan merupakan harta berwujud, oleh karena itu tidak mempunyai lokasi, sehingga tidak dapat menjadi *a fixed place of business* sebaliknya *server* tempat disimpannya *web site*. *Server* memungkinkan *web site* yang disimpan dalam *server* tersebut dapat di akses oleh pelanggan. *Server* mempunyai lokasi fisik dan lokasi fisik itu dapat menjadi *a fixed place of business* dan perusahaan yang mengoperasikan *server* tersebut.
3. Perbedaan antara *website* dan *server* adalah penting, karena perusahaan yang mengoperasikan *server* bisa berbeda dengan perusahaan yang melakukan kegiatan usaha melalui *website*. Adalah umum bagi *Internet Service Provider* atau ISP, walaupun *fees* yang dibayarkan kepada ISP bisa bergantung kepada luasnya tempat disk yang bersangkutan untuk menyimpan *software* dan data yang diperlukan, namun perusahaan tidak memiliki hadiran fisik di lokasi tersebut karena *website* tidak berwujud. Perusahaan yang melakukan *hosting arrangement* dengan ISP tidak dapat dianggap mempunyai *a fixed place of business* di lokasi dari *server*-nya ISP. Lain halnya kalau perusahaan yang melakukan kegiatan usaha melalui *website* itu menguasai *server* yang bersangkutan, baik memiliki maupun menyewa *server* itu, maka lokasi *server* tersebut dapat menjadi Bentuk Usaha Tetap dari perusahaan yang bersangkutan apabila syarat-syarat tempat yang tetap telah dipenuhi
4. Perlengkapan komputer hanya dianggap mempunyai *fixed place* kalau komputer tersebut tetap berada ditempat yang sama. Pokok masalah bukan karena komputer itu dapat dipindah-pindahkan, tapi kenyataannya komputer tersebut harus benar-benar tidak dipindah-pindahkan. Untuk menjadi *fixed place of business* suatu *server* harus ditempatkan di suatu lokasi secara tetap

5. Masalah lain apakah usaha suatu perusahaan dapat dikatakan seluruhnya atau sebagian dilakukan di suatu lokasi adalah apabila di lokasi tersebut terdapat perlengkapan seperti *server* yang dapat dipergunakan oleh perusahaan tersebut. Pertanyaan apakah usaha perusahaan tertentu seluruhnya atau sebagian dilakukan melalui perlengkapan tersebut perlu dipertimbangkan berdasarkan faktanya atas dasar kasus demi kasus, mengacu kepada kenyataan bahwa oleh karena perlengkapan semacam itu perusahaan tersebut mempunyai fasilitas yang tersedia bagi perusahaan tersebut untuk melakukan fungsi usahanya.
6. Apabila suatu perusahaan mengoperasikan perlengkapan komputer di suatu lokasi tertentu, suatu Bentuk Usaha Tetap mungkin dapat dianggap ada, walaupun tidak ada pegawai perusahaan tersebut yang diperlukan di lokasi tersebut untuk mengoperasikan perlengkapan itu. Adanya pegawai tidak disyaratkan untuk adanya Bentuk Usaha Tetap untuk menentukan, bahwa suatu perusahaan seluruhnya atau sebagian melakukan kegiatan usaha di lokasi tersebut. Kesimpulan ini berlaku juga bagi *e-commerce* sepanjang hal itu berlaku berkenaan dengan kegiatan lain di mana perlengkapan secara otomatis beroperasi, seperti halnya perlengkapan pompa yang dipakai untuk melakukan eksploitasi sumber daya alam.
7. Masalah selanjutnya berkenaan dengan kegiatan yang bersifat persiapan atau pelengkap, tidak boleh dianggap ada Bentuk Usaha Tetap apabila kegiatan *e-commerce* yang bersangkutan terbatas hanya berupa *preparatory or auxiliary activities*. Apakah suatu kegiatan tergolong *preparatory or auxiliary activities* harus dipertimbangkan berdasarkan faktanya ditinjau kasus demi kasus dengan mengacu kepada berbagai fungsi yang dilakukan perusahaan melalui perlengkapan komputer yang bersangkutan. Contoh-contoh kegiatan yang dianggap sebagai persiapan dan pelengkap :
 1. Memberikan hubungan telekomunikasi berupa hubungan telpon antara suppliers dengan pelanggan
 2. Mengiklankan barang atau jasa yang akan diperdagangkan
 3. Melakukan *relay* informasi melalui *mirror server* demi untuk keamanan dan efisiensi
 4. Mengumpulkan data-data pasar untuk kantor pusat perusahaan

5. Menyebarkan informasi dalam rangka promosi barang dan jasa yang akan diperdagangkan
8. Jika fungsi-fungsi tersebut merupakan bagian yang essential dan signifikan bagi kegiatan usaha secara keseluruhan atau juga jika *core functions* dari perusahaan dilakukan melalui komputer *server* yang melampaui kegiatan persiapan atau pelengkap dan apabila server tergolong *fixed place of business* maka terdapat Bentuk Usaha Tetap
9. Mengenai apa yang termasuk *core function* dari suatu perusahaan jelas tergantung kepada sifat usaha yang dijalankan perusahaan dimaksud misalnya *Internet Service Provider* atau ISP, usahanya mengoperasikan *server* tempat menempatkan *website* atau aplikasi lain untuk perusahaan lain.
Bagi ISP tersebut pengoperasian *server* merupakan *core function* bagi ISP yang bersangkutan untuk memberikan jasa kepada para pelanggan dan merupakan bagian yang essential dari kegiatan usahanya, sehingga tidak dapat dianggap sebagai kegiatan persiapan atau pelengkap.
Berbeda dengan ISP adalah *e-tailer* yaitu perusahaan yang kegiatan usahanya menjual barang atau jasa melalui internet. *E-tailer* mempunyai *core function* dari usahanya bukan mengoperasikan *server* sehingga dalam *e-tailer* mengoperasikan *server* disuatu lokasi tidak cukup untuk menyatakan bahwa *e-tailer* yang bersangkutan telah melakukan kegiatan usaha yang melampaui *preparatory or auxiliary activities*. Perlu dikaji dengan seksama sifat dari kegiatan *e-tailer* yang bersangkutan. Apabila kegiatannya hanya kegiatan persiapan dan pelengkap bagi usaha perdagangan produk atau jasa yang bersangkutan, maka tidak dapat dianggap sebagai Bentuk Usaha Tetap, namun apabila kegiatan *e-tailer* yang memakai *server* tersebut adalah untuk melaksanakan kontrak dengan pelanggan, seperti memproses pembayaran atau melakukan penyerahan produk yang dipesan maka *server* yang dipakai itu merupakan Bentuk Usaha Tetap di negara sumber
10. Penyediaan tempat di *server*-nya untuk menempatkan *websites* dari perusahaan lain, apakah ISP dapat dianggap sebagai *dependent agent* dari perusahaan yang memakai *websites*nya di *server* ISP tersebut.
OECD TAG berpendapat bahwa pada umumnya ISP tidak menjadi *dependent agent* dari pemilik *website* yang ditempatkan di *server* ISP yang

bersangkutan, karena ISP tidak diberi wewenang untuk menutup kontrak atas nama perusahaan yang mempunyai *website* dan juga ISP tidak secara teratur menutup kontrak atas nama *e-tailer*. Paling banyak ISP dapat dianggap sebagai *independent agent* yang menyediakan tempat di *server*-nya ditempati *websites* dari banyak perusahaan.

Web site yang ditempatkan dalam *server* ISP tidak dapat dianggap sebagai *person* berdasarkan ketentuan Pasal 3 P3B Indonesia sehingga *website* itu juga tidak dapat menjadi Bentuk Usaha Tetap

2.6.2. Royalti

Memutuskan apakah suatu pembayaran dapat dikategorikan sebagai royalti atau bukan, maka yang harus dipertimbangkan adalah mengidentifikasi tujuan pembayaran tersebut. 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

Terdapat perbedaan definisi royalti antara model OECD dan model PBB. Adanya dua tambahan unsur royalti pada Model PBB yang tidak terdapat dalam Model OECD, yaitu :

1. Atau film atau pita untuk penyiaran radio atau televisi
2. Atau untuk penggunaan atau hak untuk menggunakan alat-alat perlengkapan industri, perdagangan atau ilmu pengetahuan

Tambahan unsur yang pertama dalam Model PBB Pasal 12 ayat (3) itu ditujukan untuk mempertegas terutama bagi para petugas pajak di negara berkembang, sedangkan unsur yang kedua merupakan tambahan atau perluasan royalti, sehingga apabila P3B Indonesia mempergunakan definisi royalti berdasarkan Model PBB Pasal 12 ayat (3) maka penghasilan yang diterima sehubungan dengan penyewaan perlengkapan perindustrian, perdagangan dan ilmu pengetahuan akan digolongkan sebagai royalti. Apabila P3B Indonesia menggunakan Model OECD Pasal 12 ayat (2) maka penghasilan dari penyewaan perlengkapan perindustrian, perdagangan dan ilmu pengetahuan baru dapat dikenakan pajak di Indonesia apabila perusahaan yang menyewakan mempunyai Bentuk Usaha Tetap di Indonesia³¹

Sebagaimana terdapat dalam OECD commentary on Article 12 yang menjelaskan arti definisi royalti sebagaimana diberikan oleh Pasal 12 ayat (2) Model OECD bahwa royalti pada umumnya berhubungan dengan hak-hak (*rights*) atau harta (*property*) yang terdiri dari berbagai bentuk dari *literary property* dan *artistic property* atau harta dibidang kesusasteraan dan harta di bidang kesenian, juga unsur-unsur harta intelektual (*intellectual property*). Definisi tersebut mencakup dua macam pembayaran yaitu :

1. Imbalan sehubungan dengan lisensi yang diberikan untuk memakai hak atau harta tertentu, dan
2. Ganti rugi yang wajib dibayar karena sudah dilakukan pengcopyan tanpa hak atau pengcopyan yang melanggar hukum atau karena sudah dilakukan pelanggaran hak

³¹ Mansury, *Penerapan Ketentuan Perpajakan Internasional Atas Penghasilan Dari Tansaksi E-commerce*, Yayasan Pengembangan Dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), Jakarta, 2007, hal. 95

Pengertian royalti tidak termasuk pembayaran yang diberikan kepada pihak yang tidak berhak. Salah satu masalah penting untuk menentukan jenis penghasilan sehubungan dengan *e-commerce* adalah imbalan pemakaian hak cipta atau *copyright* dalam hal ini mengenai *computer software*. Apakah suatu pembayaran yang diterima *computer software* termasuk royalti atau bukan adalah tidak mudah ditentukan. OECD Commentary on Article 12 menguraikan dasar-dasar yang harus dipakai untuk melakukan klasifikasi tersebut, yaitu sebagai berikut :

1. *Software* merupakan suatu program atau seri program-program yang berisi perintah kepada komputer yang diperlukan untuk menyelenggarakan proses operasional untuk bekerjanya komputer itu sendiri (*operational software*) atau untuk melakukan tugas-tugas lain (*application software*)
2. Karakter atau jenis penghasilan dari pembayaran yang diterima dari transaksi berupa pengalihan *computer software* tergantung pada hakekat dari hak yang *transferee* peroleh dari suatu kontrak yang menyangkut pemakaian dan eksploitasi dari program yang bersangkutan. Hak-hak atas *computer programs* merupakan salah satu bentuk *intellectual property*
3. Istilah *computer software* biasanya mencakup, baik program atas mana hak cipta itu berkenaan, maupun mediumnya tempat menyimpan *software* yang bersangkutan, dengan kata lain hak cipta dalam hal ini timbul sehubungan diciptakannya program yang bersangkutan, maupun dibuatnya medium tempat menyimpan program yang bersangkutan.
4. Pengalihan hak-hak sehubungan dengan *software* terjadi dengan berbagai cara, mulai dengan menjual seluruh hak cipta dalam suatu program hingga pada penjualan suatu produk yang disertai berbagai redistribusi bagi pemakaiannya.
5. Pihak yang menerima pengalihan baik sebagian dari hak-hak tersebut maupun seluruh hak-hak secara lengkap dalam hak cipta yang bersangkutan dalam copy dari program yang bersangkutan (program copy) baik yang terdapat dalam suatu material medium atau copy yang diberikan secara elektronik. Dalam kasus-kasus yang jarang terjadi transaksi tersebut merupakan pengalihan know how atau pengalihan *secret formula*

6. Pembayaran yang dilakukan untuk mendapatkan *partial rights* atas *copyright* (*transferor* tidak menyerahkan sepenuhnya *the copyright rights*) merupakan royalti, dimana imbalan yang dibayarkan berkenaan dengan hak-hak untuk memakai program dengan cara sedemikian rupa hingga apabila tanpa *license* akan merupakan pelanggaran atas *copyright*. Contohnya : *license* untuk melakukan reproduksi untuk dijual kepada masyarakat umum suatu *software* yang memuat *copyrighted* program. Juga apabila melakukan perubahan dan memamerkan program tersebut kepada umum. Transaksi-transaksi tersebut menyangkut pembayaran untuk mendapatkan hak untuk memakai *copyright* dalam program, sehingga *the license* berhak untuk komersialisasi hak cipta yang bersangkutan yang apabila tanpa *license* hanya menjadi hak prerogatif untuk *the copyright holder*.
7. Jenis-jenis transaksi yang lain hak-hak yang didapat sehubungan dengan hak cipta (*=the rights acquired in relation to the copyright*) hanya terbatas kepada yang diperlukan oleh *user* untuk mengoperasikan program yang bersangkutan. Contoh : *the transferee* hanya diberi hak terbatas kepada untuk memproduksi program yang bersangkutan. Hak-hak yang ditransfer dalam kasus-kasus ini adalah spesifik berdasarkan sifat komputer program. *The user* diijinkan untuk mengcopy program yang bersangkutan ke dalam komputer dari user untuk mengoperasikan program yang bersangkutan dan bukan untuk memperbanyak untuk menjual kepada masyarakat umum, maka pembayaran yang dilakukan merupakan penghasilan usaha yang biasa
8. Cara mengalihkan komputer program kepada *transferee* tidak relevant. Tidak penting apa *transferee* mendapatkan suatu komputer *disk* yang berisi copy dari program atau langsung menerima suatu copy di hard disk komputernya melalui *modem connection* juga tidak relevant apabila ada pembatasan bagi *transferee* untuk menempatkan *software* yang bersangkutan
9. Kelonggaran melakukan reproduksi komputer program berdampak dalam *distribution arrangement* yaitu bahwa *transferee* mendapat hak untuk memperbanyak *copies of the program* untuk dioperasikan dalam usaha *transferee* sendiri. *Arrangements* semacam itu lazim disebut *site license*, *enterprise license* atau *work license*, walaupun kepada *transferee* diizinkan untuk menggandakan *copies of the program*, tapi pada umumnya dibatasi kepada hal-hal yang diperlukan untuk memungkinkan

2.6.3. Know How

Imbalan untuk know how tergolong royalti. Dalam OECD Pasal 12 terdapat penjelasan berkenaan dengan *the concept of know how*. Berbagai lembaga internasional dan berbagai ahli memberikan definisi know how yang berbeda-beda. Salah satu definisi yang diberikan oleh “*Association des Bureaux pour la protection de la Propriete Industrielle*” yang berbunyi bahwa know how adalah semua informasi teknis yang tidak diungkapkan kepada umum, baik yang bisa dipatenkan maupun yang tidak bisa dipatenkan, yang diperlukan untuk melakukan reproduksi suatu produk tertentu secara langsung atau dengan cara yang sama; sepanjang informasi tersebut diperoleh dari pengalaman, know how adalah sesuatu yang seorang *manufacturer* tidak dapat mengetahuinya hanya dengan mengamati produk yang bersangkutan dan tidak mengetahuinya hanya dengan mengetahui berlangsungnya penerapan teknik yang bersangkutan.

Butir 11 dari commentary on Article 12 mengacu kepada unsur-unsur kunci dari transaksi pemberian know-how sebagai berikut:

1. Know how merupakan informasi teknis yang diperlukan untuk melakukan reproduksi suatu produk atau proses secara langsung dan dengan kondisi yang sama sepanjang diperoleh dari pengalaman, know how tidak dapat diperoleh oleh produsen hanya dengan melakukan pengamatan atas produksi yang bersangkutan dan juga tidak dapat diperoleh hanya atas dasar mengetahui penerapan dari teknik yang bersangkutan
2. Pada *the know how contract* salah satu pihak setuju untuk memberikan kepada pihak lain, sehingga pihak lain itu dapat mempergunakan informasi yang bersangkutan untuk keperluan usaha pihak yang lain itu, sedangkan pengetahuan khusus dan pengalaman tersebut tetap tidak dapat diungkapkan kepada umum
3. Pada *the know how contract*, *the grantor* tidak diisyaratkan untuk ikut serta dalam penerapan rumus yang bersangkutan, *the grantor* juga tidak perlu menjamin tentang berhasilnya penerapan rumus dalam informasi tersebut. *The provision of know how* adalah memberikan informasi teknik untuk dipakai oleh *transferee* sedangkan *transferor* tidak melakukan kegiatan apa-apa

Cara membedakan antara pembayaran imbalan know how dan pembayaran imbalan jasa dapat dipergunakan kriteria berikut ini sebagaimana diutarakan oleh Butir 11 dari commentary on Article 12, sebagai berikut :

1. Kontrak pemberian know how berkenaan dengan informasi yang sudah ada atau berkenaan dengan pemberian informasi sesudah dikembangkan termasuk ketentuan khusus tentang “*the confidentiality of that information*”
2. Berkenaan dengan “*contracts for the provision of services*”, pemberi jasa melakukan jasa yang memerlukan penggunaan dari pengetahuan khusus atau keahlian khusus, namun tidak melakukan pengalihan dari pengetahuan itu sendiri.
3. Dalam kebanyakan hal yang mengandung pemberian know how pada umumnya sedikit lebih banyak daripada yang dikerjakan oleh supplier berdasarkan kontrak selain daripada materi yang sekarang. Di lain pihak kebanyakan hal mengandung pengeluaran yang cukup besar oleh pemberi informasi untuk memungkinkan dilaksanakannya kewajiban berdasarkan kontrak yang bersangkutan, misalnya supplier perlu membayar gaji dan upah untuk para pegawai yang ikut serta dalam *research*, *testing*, menggambar dan kegiatan-kegiatan lain yang berkenaan dengan itu dan buruh juga pembayaran kepada sub-contractors untuk melakukan jasa-jasa yang sama.

2.6.4. Jasa

Model OECD tidak ada ketentuan khusus yang mengatur tentang jasa, namun OECD TAG menganggap perlu untuk menjelaskan perbedaan antara pembayaran imbalan jasa dengan pembayaran perolehan harta. Sebagaimana terdapat dalam OECD Technical Advisory Group (TAG) bahwa pembayaran perolehan harta termasuk suatu transaksi yang mengalihkan digital product seperti *copy of electronic data* suatu *software* program, *digitized music or video images* dan bentuk-bentuk lain dalam medium yang berwujud maupun dalam bentuk digital signal

Pada umumnya, bahwa pelanggan memiliki harta yang bersangkutan sesudah transaksi, tetapi harta tersebut tidak diperoleh dari the provider maka transaksi yang bersangkutan harus diperlakukan sebagai *services transaction*, misalnya dalam suatu perjanjian, suatu pihak akan berjanji membuat suatu harta yang baru akan dimiliki oleh *the provider* sejak saat selesai dibuat, maka transaksi tersebut merupakan *the provision of services*, walaupun demikian disadari bahwa kalau satu pihak menerima harta dari pihak lain, namun yang dominant adalah melakukan kegiatan jasa sedang perolehan harta sebagai *ancillary* atau tambahan yang mempunyai nilai intrinsik yang kecil yang dikerjakan dengan keahlian khusus dapat diciptakan harta khas yang memberikan manfaat bagi pihak lain. *Online consulting* atau *professional services* yang lain merupakan contoh *the provision of services* yang dimaksud dalam bidang *electronic commerce* yang menghasilkan *services income*

Pengguna jasa biasanya dianggap tidak mendapatkan harta, kalau pengguna menerima suatu laporan, walaupun harta berupa laporan khusus itu dibuat untuk pengguna jasa tersebut, sehingga juga masih diperdebatkan apakah laporan tersebut adalah milik pengguna jasa tersebut sejak dibuat. Apabila pelanggan mendapat laporan yang berharga yang khusus dibuat untuknya, transaksi yang bersangkutan memberikan penghasilan penjualan harta, misalnya penjualan laporan investasi kepada banyak pelanggan atau informasi yang mempunyai nilai tinggi, merupakan contoh penjualan harta dan bukan pemberian jasa. Begitu juga sekiranya laporan tersebut didapat pelanggan secara elektronik dengan melakukan *downloading* dari suatu data base dari laporan tersebut yang disimpan dalam *server the provider*. *The essential consideration* adalah tetap untuk memperoleh data yang perlu dipakai sendiri oleh pelanggan atau untuk hiburan pelanggan

2.6.5. Jasa Teknik

OECD TAG disebutkan mengenai technical fees, sebagai berikut :

The term technical fees as used in this article means payments of any kind to any person, other than to an employee of the person making the payments, in consideration for any service of a technical managerial or consultancy character

Jasa-jasa mempunyai *technical nature*, apabila skill khusus atau pengetahuan khusus yang berkenaan dengan suatu *technical field* diperlukan untuk memberikan jasa semacam itu. Sementara *techniques* yang berhubungan dengan *applied science or craftsmanship* pada umumnya sejalan dengan keahlian atau pengetahuan khusus semacam itu, *the provision of knowledge* yang diperoleh dalam bidang-bidang seperti seni atau *human science* tidak sejalan. Sebagai suatu ilustrasi, sementara *the provision of engineering services* termasuk yang mempunyai *technical nature*, jasa yang diberikan psikolog bukan, walaupun teknologi dipakai untuk memberikan jasa, namun pemakaian teknologi tidak merupakan indikasi bahwa jasa yang bersangkutan adalah jasa teknik. Begitu juga pemberian jasa yang dilakukan melalui *technological means* tidak menjadikan jasa yang bersangkutan misalnya jasa konsultasi yang diberikan dokter ahli gizi melalui internet, menjadi jasa teknik

Pada titik mana keahlian atau pengetahuan khusus itu dapat dikatakan diperlukan untuk memberikan jasa teknik yang bersangkutan. Pengetahuan dan keahlian khusus dapat dipakai untuk mengembangkan atau menciptakan input yang diperlukan untuk melakukan kegiatan usaha jasa, imbalannya bukan *technical fee*. Apabila pada pemberian jasa kepada pelanggan keahlian atau pengetahuan khusus itu diperlukan dan nyata-nyata dipakai, maka imbalan yang bersangkutan merupakan *technical fee*

Keahlian khusus yang diperlukan untuk mengembangkan *software* yang dipakai untuk suatu komputer program di internet. Imbalan untuk jasa memperkenalkan pelanggan memakai *software* tersebut di internet untuk melakukan komputer program juga bukan *technical fee*. Begitu juga imbalan untuk penggunaan *troubleshooting database* (melalui internet) yang dikembangkan dengan keahlian khusus.

Jadi kenyataannya, bahwa pembuatan *software* itu memerlukan dan nyata-nyata memakai keahlian khusus, namun pemberian jasa untuk dapat memakai *software* dalam internet, tidak memakai keahlian khusus, bahkan pembuat *software* dan pengusaha yang menyediakan *software* yang bersangkutan untuk di akses bisa merupakan dua orang yang berbeda. Imbalan untuk jasa yang memberi akses bukan jasa tehnik

2.7. Metode Penelitian

Metode penelitian merupakan cara ilmiah dalam rangka memperoleh data yang digunakan untuk tujuan tertentu. Kerlinger menyatakan definisi penelitian ilmiah sebagai penyelidikan yang sistematis, terkontrol, empiris dan kritis tentang fenomena alami, dengan dipandu teori-teori dan hipotesis tentang hubungan yang dikira terdapat dalam fenomena itu.³² Menilik pentingnya metode penelitian maka pemilihannya harus sesuai dengan objek yang diteliti sesuai kaidah-kaidah yang ditetapkan.

2.7.1 Pendekatan Penelitian.

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Moleong menyatakan bahwa metodologi kualitatif adalah penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa kata-kata tertulis atau lisan dari orang-orang dan perilaku yang dapat diamati.³³ Jadi dalam hal ini tidak boleh mengisolasi individu atau organisasi ke dalam variabel atau hipotesis, tetapi perlu memandangnya sebagai bagian atau suatu keutuhan.

³² Fred D Kerlinger, *Asas-Asas Penelitian Behavioral*, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta, 2004, hal. 17

³³ Lexy J Moleong, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Remaja Rosda Karya, Bandung, 2000, hal.3

2.7.2 Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang dipilih adalah penelitian kualitatif yang bersifat deskriptif adalah penelitian yang bertujuan untuk melukiskan fakta atau kondisi populasi tertentu atau bidang tertentu secara faktual dan cermat atau untuk membuat deskripsi atau lukisan secara sistematis, faktual dan akurat mengenai fakta-fakta, sifat-sifat serta hubungan antar fenomena yang diselidiki.³⁴

2.7.3 Metode dan Strategi Penelitian

1. Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data sesuai dengan jenis data yang dikumpulkan adalah sebagai berikut :

a. Studi Kepustakaan

Studi kepustakaan dilakukan dengan cara mempelajari buku-buku teks, majalah dan artikel tentang pajak yang diperoleh dari penelusuran internet yang berkaitan dengan objek penelitian, serta peraturan perundangan dibidang perpajakan yang meliputi Undang-Undang pajak Penghasilan dan peraturan-peraturan yang terkait

b. Metode Wawancara

Dalam penelitian ini dilakukan kajian lewat berbagai wawancara mendalam dengan berbagai pihak yang terlibat dalam transaksi *e-commerce* dan penyusun kebijakan, dalam melakukan wawancara juga digunakan alat perekam (*tape recorder*) sebagai alat bantu.

Jenis wawancara yang dilakukan adalah :

- 1) Wawancara berstruktur, yaitu wawancara yang dilakukan dengan mengajukan beberapa pertanyaan secara sistematis dan pertanyaan yang diajukan telah disusun sebelumnya.
- 2) Wawancara tidak berstruktur, yaitu wawancara dengan mengajukan beberapa pertanyaan secara lebih luas dan leluasa tanpa terikat oleh

³⁴ Rakhmat, Jalaludin, *Metode Penelitian Komunikasi*, Cetakan Kedelapan, PT Remaja Rosdakarya, Bandung, 2000, hal. 22

susunan pertanyaan yang telah dipersiapkan sebelumnya, biasanya pertanyaan muncul secara spontan sesuai dengan perkembangan situasi dan kondisi ketika melakukan wawancara.

2. Metode Pengolahan Data

Pengolahan dan analisis data dalam tesis ini menggunakan analisis deskriptif dengan menggunakan literatur-literatur dan hasil wawancara yang berhasil dikumpulkan yang kemudian dianalisis dan dideskripsikan sesuai dengan pokok permasalahan dan tujuan penelitian

2.7.4 Narasumber

Populasi dan sample pada penelitian ini adalah narasumber atau informan yang terkait dengan transaksi *e-commerce* dan pihak yang memiliki kapasitas dan pemahaman yang memadai terkait dengan kebijakan perpajakan. Adapun narasumber dalam wawancara ini diambil dari berbagai latar belakang untuk menggali keragaman pandangan secara komprehensif mengenai transaksi *e-commerce* dan kebijakannya, yaitu :

- a. Direktorat Peraturan Perpajakan II, Direktorat Jenderal Pajak sebagai pelaksana kebijakan
- b. Direktorat *E-Business*, Department Komunikasi dan Informatika
- c. Pelaku bisnis *e-commerce*

2.7.5 Penentuan Lokasi dan Objek Penelitian

Penelitian kepustakaan dilakukan di perpustakaan dan lokasi-lokasi seperti toko buku dan penelusuran internet. Wawancara dilakukan ditempat masing-masing narasumber bekerja dan apabila masih ada yang kurang jelas wawancara dilakukan melalui media telephone

2.7.6 Keterbatasan Penelitian.

Penelitian ini terbatas pada pendapat-pendapat dan informasi yang diperoleh dari para narasumber. Lokasi penelitian dilakukan di Jakarta, mengingat narasumber dominan bertempat tinggal di Jakarta.



BAB III
**PERLAKUAN PAJAK ATAS PENGHASILAN TERHADAP TRANSAKSI E-
COMMERCE DI INDONESIA**

3.1. Ketentuan Perpajakan Domestik Indonesia

Transaksi *e-commerce* ini perlu dibedakan pengenaan pajak terhadap wajib pajak dalam negeri, wajib pajak luar negeri dan Bentuk Usaha Tetap. Memori penjelasan Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Pajak Penghasilan menjelaskan bahwa subjek pajak dibedakan antara subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Subjek pajak dalam negeri menjadi wajib pajak apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan yang besarnya melebihi penghasilan tidak kena pajak, sedangkan subjek pajak luar negeri sekaligus menjadi wajib pajak, sehubungan dengan penghasilan yang diterima dari sumber penghasilan di Indonesia atau diperoleh melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia. Dengan perkataan lain wajib pajak adalah orang pribadi atau badan yang telah memenuhi kewajiban pajak subjektif dan objektif. Perbedaan yang penting antara wajib pajak dalam negeri dan wajib pajak luar negeri terletak dalam pemenuhan kewajibannya, antara lain :

1. Wajib pajak dalam negeri dikenakan pajak atas penghasilan baik yang diterima atau diperoleh dari Indonesia dan dari luar Indonesia, sedangkan wajib pajak luar negeri dikenakan pajak hanya atas penghasilan yang berasal dari sumber penghasilan di Indonesia
2. Wajib pajak dalam negeri dikenakan pajak berdasarkan penghasilan neto dengan tarif umum, sedangkan wajib pajak luar negeri dikenakan pajak berdasarkan penghasilan bruto dengan tarif pajak sepadan
3. Wajib pajak dalam negeri wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan sebagai sarana untuk menerapkan pajak yang terutang dalam suatu tahun pajak, sedangkan wajib pajak luar negeri tidak wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan, karena kewajiban pajaknya dipenuhi melalui pemotongan pajak yang bersifat final.

Bagi wajib pajak luar negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, pemenuhan kewajiban perpajakannya dipersamakan dengan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak dalam negeri

3.1.1. Wajib Pajak Dalam Negeri dan Wajib Pajak Luar Negeri

3.1.1.1. Ketentuan Tentang Subjek Pajak

Subjek pajak adalah subjek hukum yang oleh Undang-Undang pajak diberi kewajiban perpajakan.¹ Subjek pajak diatur oleh Pasal 2 Undang-Undang Pajak Penghasilan yang sesudah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 selengkapnya berbunyi sebagai berikut :

1. Yang menjadi subjek pajak adalah :
 - a. 1). Orang pribadi
 - 2) Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak
- b. Badan
- c. Bentuk Usaha Tetap
2. Subjek pajak terdiri dari subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri
3. Yang dimaksud dengan subjek pajak dalam negeri adalah :
 - a. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia
 - b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia
 - c. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak
4. Yang dimaksud subjek pajak luar negeri adalah :

¹ Mansury, *Op.cit*, hal. 25

- a. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau 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
- b. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau 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 bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia

3.1.1.2. Ketentuan Tentang Objek Pajak

Subjek pajak dalam negeri, kewajiban pajak objektifnya diatur oleh Pasal 4 ayat (1) undang-undang pajak penghasilan, bahwa objek pajak untuk subjek pajak dalam negeri adalah tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia (*world wide income*).

Subjek pajak luar negeri, ketentuan kewajiban pajak objektifnya diatur dalam dua pasal :

1. Subjek pajak luar negeri yang melakukan kegiatan usaha melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia ketentuan kewajiban pajak objektifnya diatur dalam Pasal 5 Undang-Undang Pajak Penghasilan
2. Subjek pajak luar negeri non Bentuk Usaha Tetap ketentuan kewajiban pajak objektifnya diatur dalam Pasal 26 Undang-Undang Pajak Penghasilan

Pasal 26 Undang-Undang Pajak Penghasilan diatur objek pajak untuk wajib pajak luar negeri non Bentuk Usaha Tetap dan dikenai pemotongan Pajak Penghasilan sebesar 20%, yaitu :

1. Dividen
2. Bunga, termasuk premium, diskonto, premi swap dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian utang

3. Royalti, sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta
4. Imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan dan kegiatan
5. Hadiah dan penghargaan
6. Pensiun dan pembayaran berkala lainnya

3.2. Bentuk Usaha Tetap

Bentuk Usaha Tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau 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. Pertambangan dan penggalan sumber alam, wilayah kerja pengeboran yang digunakan untuk eksplorasi pertambangan
- h. Perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan
- i. Proyek konstruksi, instalasi atau proyek perakitan
- j. Pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau oleh orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan
- k. Orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas
- l. Agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung resiko di Indonesia

Menurut Gunadi Bentuk Usaha Tetap (BUT) dibagi menjadi beberapa kelompok :²

1. BUT fasilitas (*assets type* BUT), meliputi :
 - a. Tempat kedudukan manajemen
 - b. Cabang perusahaan
 - c. Kantor perwakilan
 - d. Gedung kantor
 - e. Pabrik
 - f. Bengkel
 - g. Pertambangan dan penggalian sumber alam, dan wilayah kerja pengeboran, dan
 - h. Perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan dan kehutanan
2. BUT aktivitas (*activity type* BUT), meliputi :
 - a. Proyek konstruksi, instalasi atau proyek perakitan
 - b. Pemberian jasa selama lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan
3. BUT Keagenan (*agency type* BUT)
4. Perusahaan asuransi

Pasal 5 Undang-Undang Pajak Penghasilan diatur objek pajak Bentuk Usaha Tetap yang terdiri dari tiga jenis penghasilan yaitu :

1. Penghasilan dari usaha atau kegiatan Bentuk Usaha Tetap tersebut dan dari harta yang dimiliki atau dikuasai
2. Penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa di Indonesia yang sejenis dengan yang dijalankan atau yang dilakukan oleh Bentuk Usaha Tetap di Indonesia
3. Penghasilan sebagaimana tersebut dalam Pasal 26 Undang-Undang Pajak Penghasilan yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan efektif antara Bentuk Usaha Tetap dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud.

² Gunadi, *Perpajakan Internasional Edisi Revisi*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, 2007, hal. 30

Selaras dengan persamaan perlakuan pemajakan terhadap penghasilan usaha wajib pajak dalam negeri, Bentuk Usaha Tetap dikenakan tarif progresif dan pajaknya dihitung per basis neto. Sama halnya dengan wajib pajak dalam negeri, penyetoran pajak bulanan (PPH Pasal 25) potongan dan pungutan pajak (selain yang bersifat final) dapat dikreditkan terhadap utang pajak akhir Bentuk Usaha Tetap, selain itu sesuai dengan Pasal 26 ayat 5 Undang-Undang Pajak Penghasilan, potongan (final) Pajak Penghasilan Pasal 26 (karena, misalnya aktivitas semula belum memenuhi ambang batas waktu BUT yaitu pemberian jasa kurang dari 60 hari) dapat dikreditkan pada utang pajak Bentuk Usaha Tetap, berbeda dengan wajib pajak dalam negeri karena penghasilan luar negeri Bentuk Usaha Tetap tidak digunggungkan untuk dikenakan pajak dengan penghasilan Indonesia, dalam ketentuan Pasal 24 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan, Bentuk Usaha Tetap tidak diberikan kredit pajak luar negeri

3.3. Royalti

Pasal 4 ayat (1) huruf h Undang-Undang Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa royalti merupakan objek pajak penghasilan. Dalam penjelasan Pasal 4 ayat (1) huruf h Undang-Undang Pajak Penghasilan 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 tehnik sesuai dengan bidang keahliannya, yang dapat diberikan oleh setiap orang yang mempunyai latar belakang disiplin ilmu yang sama.

Pengenaan Pajak Penghasilan atas royalti dibagi menjadi dua macam, sebagai berikut:

1. Pengenaan Pajak Penghasilan atas royalti yang dibayarkan kepada wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak dalam negeri lainnya.

Atas pembayaran royalti dari wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak dalam negeri lainnya terutang Pajak Penghasilan Pasal 23 sebesar 15% dari jumlah bruto yang harus dipotong oleh pihak yang membayarkan royalti.

Pajak Penghasilan Pasal 23 yang telah dipotong tersebut merupakan pembayaran pendahuluan yang dapat dikreditkan dengan jumlah pajak yang terutang selama tahun pajak yang bersangkutan.

Pengkreditan tersebut dilakukan pada akhir tahun yaitu pada saat wajib pajak yang bersangkutan mengisi Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT)

2. Pengenaan Pajak Penghasilan atas royalti yang dibayarkan oleh wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak luar negeri

Pengenaan Pajak Penghasilan 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 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 netto 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 PPh 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

3.4. Jasa Tehnik

Pengertian imbalan jasa tehnik adalah pemberian jasa yang berhubungan dengan keahlian dalam bidang ilmu pengetahuan yang bersifat khusus, seni dan sebagainya³. Pengertian jasa tehnik belum diatur menurut Undang-Undang Pajak Penghasilan maupun penjelasannya. Diatur dalam Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak No SE 08/PJ 222/1984 tgl 15 Maret 1984 disebutkan bahwa yang dimaksud jasa tehnik adalah pemberian jasa dalam bentuk pemberian informasi yang berkenaan dengan pengalaman dalam bidang industri, perdagangan dan ilmu pengetahuan yang dapat meliputi

1. Untuk suatu proyek tertentu

Dalam proyek tertentu ini jasa tehnik pada umumnya hanya diberikan sekali saja misalnya membangun gedung pabrik diperlukan penelitian misalnya berupa :

- a. Penelitian jenis tanah tempat bangunan itu didirikan
 - b. Pembuatan design bangunan
 - c. Pengawasan pelaksanaan bangunan itu
2. Untuk membuat suatu produk tertentu

³ Ning Rahayu dan Iman Santoso, *Bunga Rampai Perpajakan Indonesia*, Departemen Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia, Jakarta, 2007, hal. 133

Membuat produk tertentu ini jasa tehnik dapat diberikan lebih dari sekali. Jasa tehnik ini diberikan secara terus menerus dalam rangka membuat produk tertentu. Jasa tehnik yang diberikan terus menerus ini dapat berupa pemberian.

- a. Informasi tehnik dalam bentuk gambar-gambar, petunjuk produksi, perhitungan-perhitungan dan sebagainya
 - b. Bantuan berupa petunjuk-petunjuk yang diberikan oleh pegawai dari pemberi jasa tehnik
 - c. Latihan atas para petugas dari pemakai jasa
3. Jasa tehnik dapat pula berupa pemberian informasi yang berkenaan dengan pengalaman-pengalaman di bidang manajemen.

Pengenaan Pajak Penghasilan atas jasa tehnik dibagi menjadi dua macam, sebagai berikut:

1. Pengenaan Pajak Penghasilan atas jasa tehnik yang dibayarkan oleh wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak dalam negeri lainnya
Atas pembayaran imbalan jasa tehnik dari wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak dalam negeri lainnya terhutang Pajak Penghasilan Pasal 23 sebesar 15% dari perkiraan penghasilan neto imbalan jasa tehnik sebesar 40%
Dengan kata lain besarnya Pajak Penghasilan Pasal 23 atas imbalan jasa tehnik adalah sebesar 6% ($15\% \times 40\%$) dari jumlah bruto imbalan yang harus dipotong oleh pihak yang membayar imbalan dan merupakan kredit pajak bagi pihak pemberi jasa
2. Pengenaan Pajak Penghasilan atas imbalan jasa tehnik yang dibayarkan oleh wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak luar negeri
Pengenaan Pajak Penghasilan atas transaksi ini dapat dibedakan atas dua macam, yaitu :
 - a. Bila imbalan jasa tehnik dibayarkan oleh wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak luar negeri yang merupakan penduduk negara *treaty partner* (terdapat *tax treaty* antara Indonesia dengan negara yang bersangkutan)
Pemajakan terhadap penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak luar negeri dari usaha yang dijalankan atau kegiatan pemberian jasa yang dilakukan di suatu negara, Bentuk Usaha Tetap berfungsi sebagai kriteria

ambang batas pemajakan (*threshold of taxation*). Menurut perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty*) antara Indonesia dengan negara-negara mitra perjanjian laba perusahaan dari suatu negara di negara lainnya hanya akan dikenakan pajak di negara lain itu apabila perusahaan tersebut menjalankan usaha di negara lainnya tersebut melalui suatu Bentuk Usaha Tetap. Dengan kata lain semua usaha yang dijalankan atau kegiatan pemberian jasa yang dilakukan di Indonesia yang belum memenuhi kriteria Bentuk Usaha Tetap belum dikenakan pajak di Indonesia

Apabila kegiatan pemberian jasa tehnik yang dilakukan wajib pajak luar negeri belum memenuhi kriteria Bentuk Usaha Tetap karena belum memenuhi ambang batas pemajakan yang ditentukan dalam perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty*) yang bersangkutan, maka atas penghasilan berupa imbalan jasa tehnik yang diterima oleh wajib pajak luar negeri tersebut tidak dikenakan pajak di Indonesia. Hal tersebut bukan berarti bahwa penghasilan dari kegiatan pemberian jasa tersebut (secara global) tidak dikenakan pajak. Penghasilan tersebut tetap dikenakan pajak (satu kali) di negara tempat kedudukan pengusaha (*resident country*)

Apabila kegiatan pemberian jasa tehnik yang dilakukan oleh wajib pajak luar negeri tersebut telah memenuhi kriteria Bentuk Usaha Tetap karena telah memenuhi ambang batas pemajakan yang ditentukan, maka atas penghasilan berupa imbalan jasa tehnik yang diterima oleh wajib pajak luar negeri tersebut akan dikenakan pajak di Indonesia atas penghasilan neto dengan penerapan tarif progresif sesuai dengan tarif menurut Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan yang sedang berlaku.

- b. Bila imbalan jasa tehnik dibayarkan oleh wajib pajak dalam negeri kepada wajib pajak luar negeri yang merupakan penduduk *non treaty partner* (tidak ada *tax treaty*)

Dasar hukum pengenaan PPh atas pembayaran imbalan jasa tehnik sepenuhnya mengacu pada ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang pajak domestik. Ambang batas pemajakan khusus untuk menentukan terpenuhinya kriteria Bentuk Usaha Tetap dari kegiatan usaha pemberian jasa oleh wajib pajak luar negeri diatur dalam Pasal 2 ayat (5) huruf j Undang-Undang Pajak Penghasilan yang sedang berlaku, yakni selama lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan.

Apabila pemberian jasa tehnik yang dilakukan oleh wajib pajak luar negeri di Indonesia belum mencapai batas waktu yang ditentukan (kurang dari 60 hari dalam jangka waktu 12 bulan), sehingga belum memenuhi kriteria Bentuk Usaha Tetap, maka atas pembayaran imbalan jasa tehnik yang dibayarkan kepada wajib pajak luar negeri tersebut terutang Pajak Penghasilan Pasal 26 terutang harus dipotong oleh pihak yang membayarkan imbalan jasa tehnik tersebut.

Apabila pemberian jasa tehnik yang dilakukan wajib pajak luar negeri di Indonesia telah mencapai batas waktu yang ditentukan (lebih dari 60 hari dalam jangka waktu 12 bulan) sehingga telah memenuhi kriteria Bentuk Usaha Tetap maka atas imbalan jasa tehnik yang dibayarkan kepada wajib pajak luar negeri tersebut akan dikenakan Pajak Penghasilan atas dasar penghasilan neto dengan penerapan tarif progresif menurut Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan yang sedang berlaku.

3.5. Ketentuan Tentang Tax Treaty Indonesia

3.5.1. P3B Indonesia-Amerika Serikat

Dibawah ini dikutip Pasal 8 ayat (1) P3B Indonesia-Amerika Serikat :

(1) Business profits of a resident of one of the Contracting States shall be exempt from tax by the other Contracting State unless such resident carries on business in that other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If such resident carries on business as aforesaid, tax may be imposed by that other Contracting State on the business profits of such resident but only on so much of such profits as are attributable to the permanent establishment or are derived from sources within such other Contracting State from sales of goods or merchandise of the same kind as those sold, or from other business transactions of the same kinds as those effected, through the permanent establishment.

Pasal 8 ayat (1) P3B Indonesia – Amerika Serikat mengatur bahwa penghasilan dari usaha wajib pajak dalam negeri Amerika Serikat harus dibebaskan dari pengenaan pajak di Indonesia, kecuali wajib pajak dalam negeri Amerika Serikat tersebut melakukan kegiatan usaha di Indonesia melalui suatu Bentuk Usaha Tetap yang terletak di Indonesia. Apabila wajib pajak dalam

negeri Amerika Serikat itu melakukan kegiatan usaha di Indonesia sebagaimana disebutkan di atas, maka Indonesia berhak memungut pajak atas :

1. Penghasilan dari usaha yang benar-benar didapat melalui Bentuk Usaha Tetap yang terletak di Indonesia (*attributable to the permanent establishment*)
2. Penghasilan dari usaha yang didapat dari sumber-sumber penghasilan di Indonesia yang berasal dari penjualan barang-barang
3. Barang-barang dagangan yang sama dengan barang-barang atau barang-barang dagangan yang dijual melalui Bentuk Usaha Tetap tersebut, atau
4. Penghasilan usaha dari transaksi-transaksi usaha lainnya yang sama dengan transaksi-transaksi usaha yang dilakukan melalui Bentuk Usaha Tetap yang bersangkutan.

Persyaratan penting yang harus dipenuhi Indonesia sebagai negara sumber untuk dapat berhak memungut pajak atas penghasilan usaha yang diterima atau diperoleh wajib pajak dalam negeri Amerika Serikat bahwa, Indonesia sebagai negara sumber baru berhak memungut pajak, apabila wajib pajak dalam negeri Amerika Serikat itu melakukan kegiatan usaha di Indonesia melalui suatu Bentuk Usaha Tetap yang terletak di Indonesia.

Dibawah ini dikutip Pasal 5 ayat (1) dan ayat 2 P3B Indonesia-Amerika Serikat :

(1) For the purpose of this Convention, the term permanent establishment means a fixed place of business through which the business of a resident of one of the Contracting States is wholly or partly carried on.

(2) The term permanent establishment includes but is not limited to:

(a) a place of management;

(b) a branch;

(c) an office;

(d) a factory;

(e) a workshop;

(f) a farm or plantation;

(g) a warehouse;

(h) a mine, oil or gas well, quarry, or other place of extraction of natural resources;

(i) a building site or construction or assembly or installation project, or supervisory activities in connection therewith, or an installation or drilling rig or ship used for the exploration or exploitation of'

natural resources, which exists or continues for more than 120 days;
(j) the furnishing of services, including consultancy services, through employees or other personnel engaged for such purposes, but only where activities of that nature continue (for the same or connected project) for more than 120 days within any consecutive 12-month period, provided that a permanent establishment shall not exist in any taxable year in which such services are rendered in that State for a period or periods aggregating less than 30 days in that taxable year.

Pasal 5 ayat (1) P3B Indonesia-Amerika Serikat ini memberi definisi Bentuk Usaha Tetap sebagai tempat tetap usaha yang dipergunakan oleh wajib pajak dalam negeri Amerika Serikat untuk melakukan kegiatan usaha di Indonesia sebagian atau seluruhnya. Definisi tersebut memuat ketentuan-ketentuan sebagai berikut :⁴

1. Ada tempat usaha, yaitu misalnya tempat beradanya mesin-mesin dan perlengkapan
2. Tempat tersebut tetap, yaitu didirikan di suatu tempat yang permanen
3. Kegiatan usaha dilakukan di tempat yang tetap tersebut; personalia perusahaan melakukan kegiatan perusahaan di tempat yang tetap itu

Dibawah ini dikutip Pasal 5 ayat (3) P3B Indonesia-Amerika Serikat :

(3) Notwithstanding paragraphs (1) and (2), a permanent establishment shall not be deemed to exist by reason of one or more of the following:

(a) the use of facilities solely for the purpose of storage or display of goods or merchandise belonging to the resident;

(b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the resident solely for the purpose of storage or display;

(c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the resident solely for the purpose of processing by another person;

(d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise, or for collecting information, for the resident; or

(e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of advertising, for the supply of information, for scientific research, or for similar activities which have a preparatory or auxiliary character, for the resident.

⁴ Mansury, *op.cit*, hal.25

Pasal 5 ayat (3) diatas mengatur bahwa ada lima tempat usaha tetap yang tidak dianggap sebagai Bentuk Usaha Tetap, asal dipenuhi syarat sebagai berikut :

1. Semata-mata untuk menyimpan atau memamerkan
2. Semata-mata untuk menyimpan atau memamerkan
3. Semata-mata untuk diproses oleh subjek pajak lain
4. Semata-mata untuk membeli barang-barang atau barang-barang dagangan atau semata-mata untuk mengumpulkan informasi untuk keperluan wajib pajak dalam negeri Amerika Serikat
5. Semata-mata untuk melakukan promosi, atau semata-mata untuk menyebarkan informasi, untuk melakukan penelitian ilmiah, atau kegiatan-kegiatan serupa lainnya, yang merupakan persiapan atau kelengkapan bagi wajib pajak dalam negeri Amerika Serikat untuk melakukan kegiatan usaha di Indonesia

Dalam hal kegiatan pemberian jasa di Negara sumber dapat menjadi Bentuk Usaha Tetap, namun apabila transaksinya adalah transaksi *e-commerce*, maka dalam hal server di negara sumber itu tidak dioperasikan oleh tenaga manusia, maka *time test* sulit dipergunakan. Sebagaimana dapat diketahui dari Pasal 5 ayat (2) huruf j, maka penghitungan *time test* didasarkan atas kegiatan yang dilakukan oleh pegawai atau personalia lain berlangsung untuk proyek yang sama selama lebih dari 120 hari dalam jangka waktu 12 bulan berturut-turut dan asalkan adanya Bentuk Usaha tersebut dalam tahun pajak kurang dari 30 hari dari tahun pajak tersebut.

Oleh karena itu adanya Bentuk Usaha Tetap dari kegiatan transaksi *e-commerce* akhirnya bergantung kepada adanya server yang berada secara tetap di suatu lokasi dalam negara sumber yang merupakan *a fixed place of business* berdasarkan ketentuan Pasal 5 ayat (1) P3B Indonesia-Amerika Serikat

3.5.2. P3B Indonesia-Jepang

Dibawah ini dikutip Pasal 7 ayat (1) P3B Indonesia-Jepang

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that Contracting 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 that other Contracting State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.

Pasal 7 ayat (1) P3B Indonesia – Jepang pun memberikan hak pemajakan kepada Indonesia sebagai Negara sumber atas penghasilan usaha yang didapat wajib pajak dalam negara jepang, namun hak pemajakan Indonesia atas wajib pajak dalam negeri Amerika Serikat jauh lebih luas daripada hak pemajakan Indonesia atas wajib pajak dalam negeri jepang.

Pasal 8 ayat (1) P3B Indonesia – Amerika Serikat, Indonesia mempunyai hak untuk memungut pajak atas tiga (3) unsur penghasilan usaha yang didapat wajib pajak dalam negeri Amerika Serikat, sedangkan menurut Pasal 7 ayat (1) P3B Indonesia – Jepang, Indonesia hanya mempunyai hak memungut pajak atas satu unsur penghasilan usaha yang didapat oleh wajib pajak dalam negeri jepang. Satu-satunya penghasilan usaha yang didapat oleh wajib pajak dalam negeri jepang yang dapat dikenakan pajak oleh Indonesia adalah penghasilan usaha yang dapat dibuktikan oleh Indonesia, bahwa penghasilan usaha tersebut didapat oleh wajib pajak dalam negeri jepang dari kegiatan usahanya di Indonesia melalui Bentuk Usaha Tetapnya yang berlokasi di Indonesia.

Dibawah ini dikutip Pasal 5 ayat (1), ayat (2) dan ayat (3) P3B Indonesia-Jepang :

1. For the purposes of this Agreement, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

(a) a place of management;

(b) a branch;

(c) an office;

(d) a factory;

(e) a workshop;

(f) a farm or plantation;

(g) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than six months.

Hak memungut pajak Indonesia atas penghasilan usaha yang didapat oleh wajib pajak dalam negeri Amerika Serikat lebih luas daripada hak memungut pajak Indonesia atas penghasilan usaha yang didapat oleh wajib pajak dalam negeri Jepang lebih berat daripada persyaratan untuk memungut pajak atas penghasilan usaha yang didapat oleh wajib pajak dalam negeri Amerika Serikat. Persyaratan yang lebih berat tersebut mencakup.

1. Kegiatan pembangunan gedung atau konstruksi lain menurut Pasal 5 ayat (2) huruf I P3B Indonesia-Amerika Serikat, kegiatan pembangunan gedung di Indonesia sudah merupakan Bentuk Usaha Tetap apabila berlangsung lebih dari 120 hari sedangkan,
2. Menurut Pasal 5 ayat (3) P3B Indonesia-Jepang, kegiatan mendirikan gedung atau konstruksi lain baru merupakan Bentuk Usaha Tetap kalau kegiatan tersebut berlangsung lebih dari 6 (enam) bulan atau 6 x 30 hari = 180 hari

Keperluan penerapan Bentuk Usaha Tetap dalam P3B atas penghasilan dari transaksi *e-commerce*, yang terpenting adalah bahwa Bentuk Usaha Tetap tersebut berarti suatu tempat tetap pada suatu lokasi tertentu yang kenyataannya tidak berpindah-pindah. Persyaratan tersebut terdapat baik pada Pasal 5 ayat (1) P3B Indonesia-Amerika Serikat maupun pada Pasal 5 ayat (1) P3B Indonesia-Jepang

Dalam hal kegiatan pemberian jasa tehnik melalui internet yang dilakukan oleh wajib pajak dalam negeri Jepang kepada wajib pajak dalam negeri Indonesia menimbulkan penghasilan yang tergolong laba usaha atau laba perusahaan. Berdasarkan Pasal 7 ayat (1) P3B Indonesia-Jepang, Indonesia sebagai negara sumber hanya berhak mengenakan pajak atas imbalan jasa tehnik tersebut apabila wajib pajak dalam negeri Jepang yang bersangkutan melakukan kegiatan usaha jasa tehnik melalui Bentuk Usaha Tetap yang terletak di suatu lokasi di Indonesia.

Pasal 5 ayat (1) P3B Jepang mengatur bahwa yang dimaksud dengan Bentuk usaha Tetap adalah suatu *fixed place of business* yang dipergunakan untuk melakukan seluruh atau sebagian dari kegiatan usaha wajib pajak dalam negeri tersebut di Indonesia. Berdasarkan *OECD Commentary on Article 5 (permanent establishment)* di bagian yang menjelaskan pengertian Bentuk Usaha Tetap dalam transaksi *e-commerce*, maka wajib pajak dalam negeri Jepang harus memberikan jasa tehnik kepada wajib pajak dalam negeri Indonesia melalui server yang berada secara tetap di Indonesia

3.5.3. P3B Indonesia-Jerman

Dibawah ini dikutip Pasal 7 ayat (1) P3B Indonesia-Jerman mengenai *Business Profits* :

(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.

Dibawah ini dikutip Pasal 12 ayat (2) P3B Indonesia-Jerman mengenai *Royalties and Fees for Technical Services* :

(1) Royalties and fees for technical services arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State, but if the recipient is the beneficial owner of

the royalties or of the fees for technical services the tax so charged shall not exceed:

(a) in the case of royalties as defined in paragraph 2 sub- paragraph (a) 15% of the gross amount of such royalties;

(b) in the case of royalties as defined in paragraph 2 sub- paragraph (b) 10% of the gross amount of such royalties; and

(c) in the case of fees for technical services 7.5% of the gross amount of such fees.

(2) The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration:

(2) The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration: (a) for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work (including cinematographic films and films or tapes for radio or television broadcasting), any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process; or (b) for the use of, or the right to use, industrial, commercial, or scientific equipment, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

Royalti yang dibayarkan kepada wajib pajak dalam negeri Jerman dikenakan PPh Pasal 26 dengan tarif maksimal seperti diatur dalam Pasal 12 P3B Indonesia-Jerman, yaitu :

1. 15% dari jumlah bruto royalti sebagai imbalan pemakaian copyright dan sejenisnya, termasuk sinematographi film dan film-film atau pita-pita untuk siaran radio dan televisi, jadi termasuk juga film video
2. 10% dari jumlah bruto royalti sebagai imbalan untuk pemakaian perlengkapan perindustrian, perdagangan dan ilmu pengetahuan serta untuk informasi yang didapat dari pengalaman di bidang perindustrian, perdagangan atau ilmu pengetahuan

Apabila royalti itu diterima oleh perusahaan jerman yang bersumber dari hasil kegiatan penelitian di bidang usaha, namun royalti yang diterima perusahaan jerman tersebut tidak dianggap sebagai penghasilan usaha. Jadi asal pembayaran itu memenuhi definisi royalti, maka indonesia mempunyai hak untuk menerapkan Pajak Penghasilan Pasal 26 tanpa harus ada Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, walaupun masih harus memberikan fasilitas penurunan tarif sesuai dengan P3B Indonesia Jerman

3.5.4. P3B Indonesia-Luxembourg

Dibawah ini dikutip Pasal 12 ayat (3) P3B Indonesia-Luxembourg mengenai *Royalties and Fees for Technical Services* :

(3)The term royalties as used in this article means payments, whether periodical or not, and in whether form or name or nomenclature to the extent to which they are made as a consideration for :

(a) the use of, or the right to use, any copyright, patent, design or model, plan, secret formula or process, trade mark or other like property or right or

(b) the use of, or the right to use, any industrial, commercial or scientific equipment; or

(c) the supply of scientific, technical, industrial or commercial knowledge or information; or

(d) the use of, or the right to use:

(i) motion picture films; or

(ii) films or video for use in connection with television; or

(iii) tapes for use in connection with radion broadcasting; or

(e) total or partial forbearance in respect of the use or supply any property or right referred to in this paragraph

Definisi royalti dalam P3B Indonesia-Luxembourg lebih sistematis, sehingga royalti tersebut merupakan imbalan untuk lima macam hal, yaitu :

1. Untuk pemakaian atau hak untuk memakai hak cipta, patent, design atau model, rencana, rumus rahasia atau proses rahasia, merk dagang atau harta serupa atau hak serupa
2. Pemakaian atau hak untuk memakai perlengkapan perindustrian, perlengkapan dagang atau perlengkapan ilmu pengetahuan
3. Penyediaan informasi ilmiah, informasi tehnik, informasi perindustrian, pengetahuan perdagangan
4. Pemakaian atau hak untuk memakai film-film bioskop, film atau video untuk keperluan televisi, atau pita-pita untuk dipakai sehubungan dengan siaran radio dan
5. Menahan diri sebagian atau sepenuhnya untuk memakai atau untuk menyediakan suatu harta atau hak sebagaimana dimaksudkan pada ayat (3) tersebut

P3B Indonesia-Jerman mengatur adanya dua macam imbalan dan P3B Indonesia-Luxembourg menentukan adanya lima macam imbalan yang tergolong

royalti, namun sebetulnya 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.*

