

BAB III

KEDUDUKAN PERPAJAKAN PENYEDIA JASA LAYANAN OVER

THE TOP ASING DI INDONESIA

A. Bentuk Usaha Tetap di Indonesia

Bentuk usaha tetap (*permanent establishment*) 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. Suatu bentuk usaha tetap mengandung pengertian adanya suatu tempat usaha (*place of business*) yaitu fasilitas yang dapat berupa tanah dan gedung termasuk juga mesin-mesin dan peralatan. Tempat usaha tersebut bersifat Permanen dan digunakan untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan dari Orang Pribadi yang tidak bertempat tinggal atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia.

Pengertian bentuk usaha tetap mencakup pula orang pribadi atau badan selaku agen yang kedudukannya tidak bebas yang bertindak untuk dan atas nama orang pribadi atau badan yang tidak bertempat tinggal atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tidak dapat dianggap mempunyai bentuk usaha tetap di Indonesia apabila orang pribadi atau badan dalam menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia menggunakan

agen, broker atau Perantara yang mempunyai kedudukan bebas, asalkan agen atau perantara tersebut dalam kenyataannya bertindak sepenuhnya dalam rangka menjalankan perusahaannya sendiri.

Ketentuan bentuk usaha tetap dalam suatu perjanjian sangat penting artinya, selain mengatur hak negara tentang untuk mengenakan pajak atas laba usaha (*bussines profit*) yang diterima oleh perusahaan yang berkedudukan di negara mitranya juga mengatur tentang pemajakan laba usaha, berdasarkan ketentuan perjanjian perpajakan negara dapat mengenakan pajak atas laba usaha yang diterima atau diperoleh perusahaan yang berkedudukan di negara mitranya hanya apabila perusahaan tersebut melakukan kegiatan usaha melalui bentuk usaha dari negara sumber tersebut.¹

Pengertian bentuk usaha tetap berdasarkan Undang-Undang No.36 Tahun 2008 terdapat dalam pasal 2 ayat 5 yaitu menyebutkan bahwa bentuk usaha tetap ialah bentuk usaha yang digunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari seratus delapan puluh tiga hari dalam jangka waktu dua belas bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan kegiatan atau badan usaha di Indonesia jalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa tempat kedudukan management, cabang perusahaan, kantor perwakilan, gedung kantor, pabrik, bengkel, gudang, ruang untuk promosi dan penjualan, pertambangan dan penggalian sumber alam, wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi, perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan, proyek

¹ *Aspek Hukum Subjek Hukum Pajak Bentuk Usaha Tetap Menurut Hukum Positif*, paulus_afds@binus.edu , hlm 64. Diakses Pada Hari Senin 5 November 2018 Pkl : 10.40

konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan, pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari enam puluh hari dalam jangka waktu dua belas bulan, orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas, agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia, dan komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan usaha melalui internet.

Menurut Undang-Undang Perpajakan Indonesia, bentuk usaha yang dipergunakan untuk subjek pajak luar negeri untuk menjalankan usaha atau melakukan usaha di Indonesia, dapat dikatakan bentuk usaha tetap yang dapat berupa:

1. Tempat kedudukan manajemen
2. Cabang perusahaan.
3. Kantor perwakilan
4. Gedung Kantor
5. Pabrik
6. Bengkel
7. Pertambangan dan penggalian sumber alam, wilayah kerja pengeboran yang digunakan untuk eksplorasi pertambangan.

Dari paparan diatas dapat dikatakan bahwa sumber hukum bentuk usaha tetap diperoleh dari Undang-Undang No.36 Tahun 2008 yang merupakan perubahan keempat dari Undang-Undang No.7 Tahun 1983 Tentang Perpajakan yang memuat

tentang definisi badan usaha tetap dan poin-poin lain yang berkenaan dengan bentuk usaha tetap (BUT).

Badan Usaha Tetap dibagi menjadi 4 macam yaitu :

1. Tipe Fasilitas Fisik (lihat pasal 2 ayat 5 huruf a s/d h Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008), terdiri dari :

- a) Tempat kedudukan manajemen
- b) Kantor perwakilan
- c) Gedung kantor
- d) Pabrik
- e) Bengkel

Keberadaan BUT tipe fasilitas fisik dapat dilihat dari ada atau tidaknya fasilitas fisik seperti cabang, bengkel, kantor dsb di negara sumber.

2. Tipe Aktivitas berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008), terdiri dari :

- a) Proyek konstruksi atau proyek perwakilan
- b) Pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau orang lain yang dilakukan dalam jangka waktu lebih dari 60 hari (kecuali ditentukan lain dalam tax treaty dalam negara yang bersangkutan) dalam jangka waktu 12 bulan.

Sesuai dengan ketentuan pasal 5 ayat 1 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perpajakan disebutkan yang menjadi objek pajak bentuk usaha tetap (BUT) ialah orang pribadi yang tidak bertempat tinggal

atau badan yang tidak berkedudukan di Indonesia yang menjalankan kegiatan usaha tetap dan dikenakan pajak di Indonesia melalui bentuk usaha tetapnya :

1. Penghasilan dari usaha atau kegiatan bentuk usaha tetap tersebut dan dari harta yang dimiliki atau dikuasai. Maksudnya ialah bentuk usaha tetap dikenakan pajak penghasilan yang berasal dari usaha atau kegiatan dan dari harta yang dimiliki atau dikuasainya, dengan demikian semua penghasilannya dikenakan pajak Indonesia.
2. Penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang atau pemberian jasa di Indonesia yang sejenis dengan yang diajarkan atau dilakukan oleh bentuk usaha tetap di Indonesia. Maksudnya ialah berdasarkan ketentuan ini penghasilan kantor pusat yang berasal dari usaha atau kegiatan, penjualan barang dan pemberian jasa, yang sejenis dengan yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap, karena pada hakekatnya usaha atau kegiatan tersebut termasuk dalam ruang lingkup usaha atau kegiatan yang dapat dilakukan dalam bentuk usaha tetap.

Usaha atau kegiatan yang sejenis dengan usaha atau kegiatan bentuk usaha tetap misalnya, terjadi apabila sebuah bank diluar Indonesia yang mempunyai bentuk usaha tetap di Indonesia memberikan pinjaman secara langsung tanpa melalui bentuk usaha tetap perusahaannya di Indonesia. Penjualan barang yang sejenis dengan dijual oleh bentuk usaha tetap, misalnya kantor pusat di luar negeri yang mempunyai bentuk usaha tetap di

Indonesia menjual produk yang sama dengan produk yang sama dengan produk yang dijual oleh bentuk usaha tetap tersebut secara langsung tanpa melalui bentuk usaha tetapnya kepada pembeli di Indonesia.

Pemberian jasa oleh kantor pusat yang sejenis dengan jasa yang diberikan oleh bentuk usaha tetap, misalnya kantor pusat perusahaan konsultan di luar Indonesia memberikan konsultasi yang sama dengan jenis jasa yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap tersebut langsung tanpa melalui bentuk usaha tetapnya kepada klien di Indonesia.²

B. Transaksi E-Commerce dan Layanan Jasa Over The Top Asing di Indonesia

E-commerce merupakan suatu istilah yang sering digunakan atau didengar saat ini yang berhubungan dengan internet, dimana tidak seorangpun yang mengetahui jelas pengertian dari *e-commerce* tersebut. Berikut akan dipaparkan pengertian *e-commerce* menurut para ahli :

- a. Menurut McLeod Pearson Perdagangan elektronik atau yang disebut juga e-commerce, adalah penggunaan jaringan komunikasi dan komputer untuk melaksanakan proses bisnis. Pandangan populer dari e-commerce adalah penggunaan internet dan komputer dengan *browser Web* untuk membeli dan menjual produk.
- b. Menurut Shely Cashman *E-commerce* atau kependekan dari *elektronik commerce* (perdagangan secara electronic), merupakan transaksi bisnis yang

² Humas Kementerian Keuangan Republik Indonesia dan Direktorat Jenderal Pajak Penyuluhan Pelayanan, Susunan dalam satu naskah Undang-Undang Perpajakan, Jakarta, 2011, hlm 191

terjadi dalam jaringan elektronik, seperti internet. Siapapun yang dapat mengakses komputer, memiliki sambungan ke internet, dan memiliki cara untuk membayar barang-barang atau jasa yang mereka beli, dapat berpartisipasi dalam *e-commerce*.

- c. Menurut Jony Wong pengertian dari electronic commerce adalah pembelian, penjualan dan pemasaran barang serta jasa melalui sistem elektronik. Seperti radio, televisi dan jaringan computer atau internet. Jadi pengertian *e-commerce* adalah proses transaksi jual beli yang dilakukan melalui internet dimana website digunakan sebagai wadah untuk melakukan proses tersebut.

E-commerce memungkinkan pelanggan untuk berbelanja atau melakukan transaksi selama 24 jam sehari dari hampir setiap lokasi dimana konsumen itu berada. Pelanggan juga dapat memiliki banyak pilihan barang yang ingin dibeli pada saat mengunjungi situs dan melakukan perbandingan harga dengan perusahaan lain. Pada saat membeli barang-barang secara online, pelanggan tidak perlu mengantri untuk mendapatkan barang.

Seiring dengan semakin deras arus globalisasi, yang didalamnya dituntut adanya pertukaran informasi yang semakin cepat antar daerah dan negara, membuat peranan telekomunikasi menjadi sangat penting dan tak terpisahkan dari kehidupan masyarakat Indonesia saat ini. Informasi pada masa ini merupakan kebutuhan yang sangat penting bagi semua lapisan masyarakat. Hal tersebut juga didukung dengan kemajuan teknologi yang semakin cepat, memungkinkan masyarakat mendapatkan informasi dengan mudah.

Istilah OTT (*Over The Top*) mulai populer saat ini di kalangan akademisi, pemerintah maupun pihak telekomunikasi. Salah satunya adalah masalah regulasi operator oleh pemerintah dan pembagian keuntungan (bisnis) antara penyedia layanan dan aplikasi berbasis OTT (*Over The Top*) dengan operator/provider penyedia internet. Mengapa OTT (*Over The Top*) bisa menjadi ancaman terberat bagi operator/provider, tentu saja sangat jelas. Keberadaan mereka mendorong lalu lintas data makin ke puncak serta membuat para peselancar dunia maya makin mengkonsumsi banyak data, bandwidth maupun konten. OTT (*Over The Top*) sama sekali tidak bertanggungjawab terhadap kemampuan bandwidth, hak cipta / copyrights maupun redistribusi konten. Sebaliknya mereka bisa mengiklankan atau memperoleh pendapatan berdasarkan iklan atau sisipan iklan terhadap layanan mereka. Inilah yang menyebabkan ketimpangan pendapatan antara OTT (*Over The Top*) dan operator telekomunikasi. masyarakat umum mungkin belum terlalu familiar dengan istilah OTT (*Over The Top*).

Sepanjang sejarah perkembangan telekomunikasi di Indonesia, telah terjadi pergeseran kebutuhan masyarakat Indonesia akan produk layanan telekomunikasi. Kebutuhan akan telekomunikasi terutama internet bagi masyarakat Indonesia semakin meningkat. Berdasarkan data yang dipublikasikan dalam *Digital in Southeast Asia in 2017* oleh WeAreSocial terdapat 132,7 juta orang Indonesia pengguna internet dari total populasi 262 juta jiwa. Hal tersebut menjadikan Indonesia sebagai negara dengan jumlah pengguna internet terbanyak di Asia Tenggara.

Peningkatan penggunaan internet tidak terlepas dari peningkatan penjualan ponsel pintar di Indonesia dan peningkatan jumlah pemainserta pengguna *Over The Top* (OTT). OTT merupakan layanan data atau konten yang beroperasi menggunakan jaringan internet, seperti Google, Youtube, Whatsapp, Facebook, GoJek dll.

Terdapat beberapa kategori OTT yang paling sering digunakan yaitu kategori komunikasi seperti *WhatsApp*, *Line*, dan *BBM*; sosial media seperti *Instagram*, *Facebook*, *Twitter*, dan *Path*, media hiburan seperti *Youtube*, *Spotify*, dan games online; sertakonten informasi seperti *Google*, *Yahoo*, dan *Opera* (PT XL Axiata, 2014). Di tahun 2014, Indonesia berada di dalam lima negara dengan peningkatan pengguna *WhatsApp* tercepat di dunia (Techin Asia, 2014). Hasil survei *We Are Social* pada Januari 2017 menyatakan Indonesia tercatat memiliki jumlah pengguna media sosial yang luar biasa besar, dimana pengguna Facebook tercatat 62 juta, Twitter 19,5 juta, Line 14 juta dan Path 4 juta. Kondisi tersebut menunjukkan OTT menjadi daya tarik bagi masyarakat untuk menggunakan layanan data atau internet sehingga penggunaan layanan data operator telekomunikasi semakin meningkat.

C. Kasus Pajak Penyedia Layanan Jasa *Over The Top* Asing di Indonesia

Google banyak menghindari pajak di berbagai negara dan juga di negara asalnya yaitu Amerika yang mengenakan pajak sebesar 35% atas penjualan produk IT (Intellectual Property) jika diedarkan di Amerika dimana produk tersebut didesain dan dikembangkan disana. Indonesia juga tidak luput menjadi

salah satu korban tax avoidance yang dilakukan raksasa mesin pencari itu. Indonesia mengenakan pajak atas WP Badan/BUT di dalam negeri sebesar 25% (khusus BUT jika penghasilan setelah pajak diinvestasikan ke luar negeri maka akan dikenakan *tax branch profit* sebesar 20% atau sesuai P3B). Beberapa negara yang turut menjadi korban Google adalah Inggris, Perancis dan Italia yang mengenakan pajak atas bada juga dengan tarif tinggi.

Dalam prakteknya Google butuh suatu komponen penting yaitu *Tax Heaven Country*, *tax heaven country* adalah suatu negara atau wilayah yang pengenaan pajaknya rendah atau tidak mengenakan pajak sama sekali dan menyediakan tempat yang aman bagi simpanan untuk menarik modal masuk OECD memberi tiga *ciri tax havens* yaitu menerapkan tarif pajak rendah atau bebas pajak, *lack of transparency*, dan *lack of effective exchange of information*.³ Tidak semua yurisdiksi atau negara dengan tarif pajak rendah merupakan *tax havens* karena bisa saja mau bekerja sama dalam pertukaran informasi Ada tujuh negara bebas pajak atau biasa disebut tax haven (surga pajak) terbaik, yaitu Switzerland, Liechtenstein, Austria, Panama, Saint Kitts and Nevis, Belize dan Hong Kong. Dan menurut beliau ada 11 negara tax havens terbaik dalam kategori untuk melindungi asset, yaitu Jersey (Channel Island atau European Mediterania), Liechtenstein, The Cayman Island serta St Kitt Nevis

Metode penghindaran pajak yang dilakukan Google adalah “*Double Irish With a Dutch Sandwich*” yang mana Google menggunakan dua perusahaan yang berdiri di Irlandia (*Double Irish*) untuk melancarkan

³ Humas Direktorat Jendral Pajak Republik Indonesia

strateginya yaitu, Google Ireland Holdings (perusahaan pertama) dan Google Ireland Ltd (perusahaan kedua).

Dikasu perusahaan pertama Google mendirikan perusahaan tersebut di Irlandia dengan tujuan hanya untuk melisensikan search engine, sistem android dan sistem periklanan dengan biaya yang murah di Irlandia, namun untuk kontrol manajemennya berada di Bermuda sedangkan Irlandia mengenakan pajak atas suatu perusahaan jika kontrol manajemennya berada di Irlandia. Segala sumber pendapatan nantinya akan masuk ke perusahaan satu dengan dalih pembayaran royalty. Perusahaan dua berfungsi sebagai pengumpul dana dari seluruh negara yang memakai platform Google, kenapa tidak langsung ke perusahaan satu. Karena jika ke perusahaan satu maka akan dikenakan pajak atas royalty oleh Irlandia. Untuk menghindari ini google memanfaatkan peraturan yang mana jika pembayaran royalty dilakukan oleh perusahaan yang berbasis di negara anggota Uni Eropa maka pembayaran tersebut akan dibebaskan dari pajak.

Setelah perusahaan dua mengumpulkan dana, maka tidak langsung di transfer ke perusahaan satu. Ini untuk menghindari *with holding tax* oleh Irlandia. Maka dari itu perusahaan dua akan mentransfer dana tersebut ke perusahaan Google di Belanda yaitu *Google Netherland Holding B.V* (selanjutnya disebut perusahaan tiga) dengan alasan pembayaran *royalty*, tidak ada pemotongan atas pembayaran tersebut karena aturan sesama negara Uni Eropa atas pembayaran *royalty*. Belanda juga dikenal sebagai dutch sandwich yang tidak mengenakan pajak terhadap pembayaran royalti dan

bunga sehingga sering digunakan sebagai tempat pendirian *special purpose vehicle (SPV)*. *Special Purpose Vehicle (SPV)* adalah sebuah perusahaan dengan tujuan atau fokus yang terbatas. Perusahaan ini dibentuk oleh suatu badan hukum untuk melakukan aktivitas khusus (pembayaran *royalty*) atau bersifat sementara. *Google Netherlands Holdings BV*. Perusahaan yang tak punya karyawan, bentuknya hanya kotak surat. Alasan dikirim ke perusahaan Belanda adalah pembayaran royalti dan bebas pajak. Ada ketentuan tertentu sehingga dana itu tak dipajaki di Belanda.⁴

Penghindaran pajak yang dilakukan Google di Indonesia dikarenakan adanya kelemahan atau kelonggaran di undang-undang perpajakan kita, yaitu mengenai aturan bentuk usaha yang berbentuk secara virtual seperti Google. Hal tersebut memungkinkan Google untuk tidak membayar pajak. Undang-undang kita hanya mengatur tentang usaha yang berbentuk fisik, dengan begitu Google hanya akan menghindari kehadiran fisik di Indonesia agar tidak dikenakan pajak.⁵ Usaha yang sejenis dengan Google juga bisa lepas dari kewajibannya membayar pajak. Berdasarkan P3B antara Singapura dan Indonesia mengatur bahwa BUT adalah suatu tempat usaha tetap dimana seluruh atau sebagian usaha suatu perusahaan dijalankan. Sedangkan apa yang didirikan di Indonesia hanya sebatas marketing support saja dan itu belumlah sesuai dengan definisi dari BUT sebagaimana yang diatur di P3B Singapura-Indonesia. BUT merupakan syarat minimal suatu

⁴ Humas Direktorat Jendral Pajak Republik Indonesia

⁵ Wawancara dengan Yustinus Prastowo, Direktur Center for Indonesia Taxation Analysis (CITA) Pada Hari Jumat 9 November 2018

negara sumber menganakan pajak atas penghasilan yang diperoleh dari negara sumber tersebut.

Google berindung di bawah perjanjian P3B yang dilakukan antara Indonesia dengan Singapura di mana aktivitas online bukan lah yang termasuk bentuk usaha tetap (BUT) sehingga tidak bisa dipajaki. Tanpa BUT maka penghasilan Google atas iklan yang dilakukan secara online tidak dikenakan pajak secara penuh (tetap kena pajak) karena mempertimbangkan juga asas sumber penghasilan, tidak sepenuhnya bebas pajak. Google menghindari adanya BUT di negara yang tarif pajaknya besar, salah satunya di Indonesia karena jika sudah dibentuk BUT maka BUT tersebut harus sepenuhnya patuh pada negara tempat BUT tersebut didirikan. Raksasa mesin pencari itu sudah membentuk perusahaan lokal atas nama PT Google Indonesia. Namun, itu tidak berarti perusahaan sudah membentuk badan usaha tetap (BUT) dan taat pajak Google di Indonesia telah terdaftar sebagai badan hukum dalam negeri di KPP Tanah Abang III dengan status sebagai PMA sejak 15 September 2011 dan merupakan "dependent agent" dari Google Asia Pacific Pte Ltd di Singapura. Dengan demikian, menurut Pasal 2 ayat (5) huruf (N) UU Pajak Penghasilan, Google seharusnya berstatus sebagai BUT, sehingga setiap pendapatan maupun penerimaan yang bersumber dari Indonesia berhak dikenakan pajak penghasilan. Google Indonesia mengklaim berstatus mandiri atau tak berada di bawah kantor perwakilan Singapura. Perusahaan tersebut hanya menerima pesanan dari Google Asia Pacific Pte Ltd dengan imbalan penggantian semua biaya telah

dikeluarkan plus margin delapan persen. Jadi yang dikenakan adalah 8%.⁶ Pajak yang dibayar Google tidak sesuai sebagaimana perhitungan DJP atas dasar data dari Kementerian Komunikasi dan Informatika karena aktivitas jasa periklanan di internet. Jadi walau google sudah mendirikan PT atau kantor perwakilan (bukan BUT) yang hanya bersifat marketing support, Google mengelabui otoritas pajak dengan mentransfer dana ke perusahaan yang ada di Singapura. Namun mereka menjawab tetap membayar pajak sesuai peraturan di Indonesia sedangkan menurut DJP pembayaran tersebut masalah belum mencerminkan penghasilan sebenarnya yang didapat dari Indonesia.

Pendapatan atau omzet Google dari Indonesia mencapai Rp 3 triliun. Bila melihat jenis usaha, maka labanya yang didapatkan biasanya berkisar sekitar 40% sampai 50%, sebab tidak terlalu banyak biaya pengeluaran. Jika Beliau mengasumsikan laba yang diterima adalah Rp 1 triliun. Maka pajak penghasilan (PPh) yang harus dibayarkan adalah 25% dari laba yaitu Rp 250 miliar dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN), yaitu 10% dari pendapatan yaitu Rp 300 miliar. Aktivitas usaha Google di Indonesia meningkat dalam kurun waktu lima tahun terakhir. Sehingga asumsi pajak yang seharusnya dibayarkan dalam lima tahun (2011-2016) adalah Rp 2,75 triliun.⁷

⁶ Humas Direktorat Jendral Pajak Republik Indonesia

⁷ Wawancara dengan Muhamad Hanif. Ka Kanwil Ditjen Pajak Jakarta Khusus Pada Hari Kamis Tanggal 8 November 2018