
URGENSI PERLUASAN PENGERTIAN BENTUK USAHA TETAP DALAM UNDANG-UNDANG PERPAJAKAN INDONESIA UNTUK MENDUKUNG PENGENAAN PAJAK DIGITAL

Amelia Cahyadi

Departemen Hukum Administrasi Negara, Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran

Email Korespondensi : amelia.cahyadi@unpad.ac.id

Abstrak

Perusahaan *Over The Top* (OTT) seperti Google, Facebook, YouTube, dan Amazon merupakan pihak yang mengambil keuntungan terbesar pada era digitalisasi. Dengan jumlah konsumen digital yang besar, Indonesia menjadi negara pasar potensial bagi OTT. Penelitian ini disusun untuk meneliti mengenai bagaimana ketentuan kewajiban mendirikan Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia bagi perusahaan *platform digital* atau OTT berdasarkan asas sumber penghasilan pada era digitalisasi ekonomi. Metode penelitian yang digunakan adalah penelitian hukum normatif karena objek yang diteliti adalah norma atau kaidah yang dirumuskan dalam undang-undang dengan tidak mengesampingkan fakta empiris yang terdapat di lapangan. Pendekatan yang digunakan adalah pendekatan kualitatif dengan analisis disajikan dalam bentuk uraian-uraian, sedangkan apabila ditemukan dan disajikan data berupa angka-angka, hal tersebut tidak dimaksudkan untuk diuji secara statistika, melainkan hanya untuk memperkuat atau mempertajam analisis. Berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa kewajiban pendirian BUT dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku saat ini terkait Pajak Penghasilan untuk OTT berdasarkan asas sumber penghasilan masih tetap dipertahankan, meskipun perusahaan OTT tidak dilaksanakan karena lingkup bisnis OTT yang bersifat transnasional dan *borderless*.

Kata kunci: asas sumber penghasilan, bentuk usaha tetap, hukum pajak, over the top, pajak Penghasilan

Abstract

Over-the-top (OTT) companies such as Google, Facebook, YouTube, and Amazon are making substantial profits in the digital age. Indonesia, with its significant number of digital consumers, presents itself as a potential market for OTT companies. This research aims to examine the requirements for establishing a Permanent Establishment (PE) in Indonesia for digital platforms and OTT companies based on the principle of income source in the digital economy era. The research methodology employed is normative legal research which focuses on studying legal norms or rules without neglecting empirical facts obtained from the field. A qualitative approach is used for the analysis presented in descriptive form. The data, qualitative in nature, is not intended for statistical testing but rather to enhance the analysis. The research findings indicate that the requirement to establish a PE, as per the current laws and regulations regarding Income Tax for OTT, based on the income source principle, is still in place. This requirement applies despite the fact that OTT companies are not specifically addressed due to the transnational and borderless nature of their business.

Keywords: principle of source income, permanent establishment, taxation law, over-the-top, income tax

PENDAHULUAN

Beberapa masa yang lalu, masyarakat hanya dapat mengakses konten atau tayangan melalui beberapa saluran distribusi yang diatur oleh pemilik konten atau penyiar. Saat ini, semakin banyak masyarakat yang menginginkan kemampuan untuk dapat mengakses konten secara lebih bebas, mudah, dan dengan cepat dapat membagikan lagi konten tersebut melalui media sosial yang mereka miliki. Paradigma baru ini melibatkan konsumsi jarak jauh, penggunaan metode penyimpanan, database, dan aplikasi yang memanfaatkan internet menjadi semakin besar. Model pengiriman dan pertukaran data tersebut dapat dilakukan melintasi batas negara, namun disaat yang bersamaan meningkatkan potensi kepatuhan pajak yang diabaikan oleh banyak pelaku usahanya.

Undang-undang perpajakan yang berlaku saat ini dikembangkan saat kondisi dunia masih mengutamakan pemanfaatan barang dan jasa secara fisik. Saat ini, banyak konten di berbagai bidang, seperti hiburan, pendidikan, olahraga, dan keuangan yang disediakan secara digital, dengan sedikit campur tangan manusia dan bukan lagi melalui distribusi secara fisik. Ketentuan perpajakan yang berlaku saat ini tidak selalu membahas apa yang terjadi pada model bisnis online yang baru dan terus berkembang pesat. Hal ini mengakibatkan pemerintah perlu merumuskan dan menentukan perlakuan pajak atas penghasilan dari kegiatan bisnis secara online, salah satunya adalah mengenai siapa (atau apa) yang mendapatkan penghasilan atau keuntungan, bentuk keuntungan atau penghasilan tersebut, dan darimana penghasilan tersebut didapatkan.

Penghasilan dalam konteks pajak di Indonesia dapat diketahui dari pengertian penghasilan yang menjadi objek Pajak Penghasilan dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan. Penghasilan didefinisikan sebagai setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun.

Berdasarkan ketentuan tersebut, penghasilan yang dikenakan pajak mempunyai beberapa unsur-unsur, yaitu tambahan kemampuan ekonomis; yang diterima atau diperoleh wajib pajak; berasal dari Indonesia dan dari luar Indonesia; dipakai untuk konsumsi atau untuk membeli harta; dan dengan nama dan dalam bentuk apapun (Mansury, 2002). Unsur tambahan kemampuan ekonomis mengandung makna bahwa yang termasuk penghasilan itu adalah setiap tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa yang di dapat oleh wajib pajak dalam tahun pajak yang berkenaan. Unsur yang diterima atau diperoleh wajib pajak merupakan bentuk pembatasan pengenaan pajak atas setiap tambahan kemampuan ekonomis, yaitu hanya pada tambahan kemampuan ekonomis yang telah menjadi realisasi. Hal ini bertujuan untuk menyederhanakan pelaksanaan pemungutan pajak (Mansury, 2000).

Pada era digital, bentuk kemudahan dalam hubungan antara produk, layanan, dan tempat dengan orang-orang dapat diakses secara digital melalui digital platform atau Over The Top (OTT) pada smartphone (Stevan Harnad, 1991). *Over the top (OTT) is an application accessed and delivered over the public Internet that may be a direct technical/functional substitute for traditional international telecommunication services* (International Telecommunication Union, 2019). Aktivitas platform digital ini kemudian menimbulkan banyak pertanyaan terkait perpajakan, seperti : Penghasilan seperti apa yang didapatkan oleh OTT dari penggunaannya? Bagaimana menentukan sumber dari penghasilan tersebut? Lebih lanjut adalah pertanyaan mengenai apakah dapat diartikan bahwa sumber

pendapatan OTT berasal dari lokasi perusahaan induk OTT berada atau sebagian lagi berdasarkan dari negara lain, berdasarkan lokasi server atau berdasarkan lokasi pengguna? Apakah tempat kinerja layanan atau pengguna sama dengan lokasi server? Untuk menjawab hal ini tentunya diperlukan pengkajian dari berbagai aspek, baik teknologi, ekonomi, administrasi, dan aspek hukum. Pembahasan ini dibatasi hanya akan mengkaji dari aspek hukum pajak, yaitu mengenai adanya kewajiban perusahaan asing untuk mendirikan *permanent establishment* di Indonesia apabila perusahaan tersebut melakukan aktivitas bisnis di wilayah Indonesia. Secara singkat, yang menjadi pertanyaan adalah bagaimana ketentuan kewajiban mendirikan BUT di Indonesia bagi perusahaan *platform digital* atau OTT berdasarkan asas sumber penghasilan pada era digitalisasi ekonomi.

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan sumbangan pemikiran untuk pengembangan Ilmu Hukum, khususnya Ilmu Hukum Pajak yang berkaitan dengan Pajak Penghasilan dan merumuskan pengertian BUT agar dapat menjangkau pengenaan pajak digital di Indonesia. Penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi pertimbangan dan saran bagi Pemerintah Indonesia dalam merumuskan peraturan perundang-undangan serta dalam menentukan arah kebijakan Pajak Penghasilan dari kegiatan bisnis layanan OTT Indonesia sebagai pangsa pasar utama.

METODE

Penulis menggunakan metode penelitian dengan pendekatan penelitian kualitatif, yaitu penelitian yang mengacu pada norma hukum yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan serta norma-norma yang hidup dan berkembang dalam masyarakat. Tujuan dari penelitian kualitatif ini adalah memperoleh pemahaman, mengembangkan teori, dan menggambarkan secara kompleks (Zainuddin Ali, 2009). Analisis disajikan dalam bentuk uraian-uraian, sedangkan apabila ditemukan dan disajikan data berupa angka-angka, hal tersebut tidak dimaksudkan untuk diuji secara statistika, melainkan hanya untuk memperkuat atau mempertajam analisis.

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan pendekatan yuridis normatif, karena objek yang diteliti adalah norma atau kaidah yang dirumuskan dalam undang-undang dengan tidak mengesampingkan pula fakta empiris yang terdapat di lapangan. Penelitian hukum normatif menurut William H. Putman (2004) merupakan proses menemukan hukum yang berlaku untuk permasalahan atau fakta-fakta kasus dengan menggunakan prinsip-prinsip hukum, meliputi analisis peristiwa faktual yang terjadi, hukum apa yang mengatur persoalan hukum tersebut, termasuk upaya hukum yang tersedia. Penelitian hukum normatif memiliki kecenderungan dalam mencitrakan hukum sebagai disiplin perspektif (Soerjono Soekanto & Sri Mamudji, 2001).

Spesifikasi penelitian yang digunakan adalah deskriptif analitis, yaitu penelitian yang menggambarkan dan menganalisis data sekunder yang didukung dengan data primer berkaitan dengan pengaturan BUT dalam hukum positif di Indonesia dan implikasinya terhadap kewenangan pemungutan Pajak Penghasilan atas aktivitas bisnis layanan OTT melalui internet di wilayah Negara Indonesia. Selanjutnya, sesuai dengan data sekunder, penelitian ini ditujukan pada aspek penemuan konsep pengaturan yang tepat dan efektif mengenai Pajak Penghasilan terhadap aktivitas bisnis tersebut, termasuk di dalamnya mengenai subjek pajak dan objek pajak, sehingga dengan asas dan teori yang sebelumnya telah diuraikan dapat ditentukan negara yang mempunyai kewenangan memungut Pajak Penghasilan atas kegiatan tersebut.

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan studi kepustakaan dan studi lapangan. Studi kepustakaan ini dilakukan antara lain di lingkungan (1) Perpustakaan Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran yang berlokasi di Jalan Banda No. 42, Bandung; Jalan Dipati Ukur No. 35, Bandung; dan Jalan Raya Bandung-Sumedang KM 21 Jatinangor; (2) Perpustakaan Nasional Republik Indonesia yang berlokasi di Jalan Medan Merdeka Selatan No. 11 dan Jalan Salemba Raya No. 28A Jakarta; (3) Perpustakaan Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak yang berlokasi di Jalan Gatot Subroto No. Kav 40-42, Jakarta Selatan; dan (4) Perpustakaan Kementerian Pendidikan dan Kebudayaan Gedung A Lantai 1 yang berlokasi di Jalan Jenderal Sudirman, Senayan, Jakarta Pusat.

Selain studi kepustakaan, dilakukan juga studi lapangan, yaitu pencarian data lapangan (data primer) yang diperlukan sebagai data penunjang. Instrumen yang digunakan untuk memperoleh data primer ini adalah berupa kegiatan webinar, diskusi ilmiah, dan *focus group discussion* dengan para pihak yang terkait dengan pembahasan masalah penelitian ini. Kegiatan tersebut dimaksudkan untuk menggali informasi lebih dalam mengenai permasalahan yang diteliti. Adapun para narasumber dalam kegiatan webinar, diskusi ilmiah, dan *focus group discussion* antara lain terdiri dari pihak pemerintah Indonesia (Direktorat Jenderal Pajak dan Badan Kebijakan Fiskal Indonesia), para akademisi dari dalam dan luar negeri, para praktisi, dan sebagainya.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Model bisnis OTT telah memperluas ekosistem teknologi, informasi, dan komunikasi. (Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika Nomor 3 Tahun 2016) Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) mengategorikan layanan OTT menjadi layanan *real-time communications; entertainment video services; telework atau telepresence; cloud computing and storage; dan financial services*. (OECD, 2014) Berdasarkan model pendapatannya, OTT dikelompokkan menjadi model monetisasi berbasis langganan (*subscription-based*), berbasis iklan (*advertising-based*), berbasis transaksi (*transaction-based*), dan *hybrid model*. Datareportal.com pada laporan Digital 2023 Indonesia menunjukkan bahwa jumlah pengguna internet di Indonesia terus meningkat secara signifikan. (Simon Kemp, 2023) Selain peningkatan penggunaan internet, laporan tersebut juga memproyeksikan adopsi teknologi digital lainnya di Indonesia, seperti media sosial dan *e-commerce*, yang juga terus meningkat dalam beberapa tahun terakhir. Terdapat fakta menarik lainnya dalam laporan tersebut, seperti meningkatnya penggunaan perangkat *mobile* dan meningkatnya permintaan untuk konten digital, yang dapat menjadi strategi penting bagi pemasar dan bisnis di Indonesia. (Simon Kemp, 2023).

OTT berbasis iklan (*advertising-based*) adalah model pendapatan yang paling banyak digunakan. (Kenneth C. Laudon, dkk, 2018, h. 203) Hingga saat ini, belanja iklan merupakan pendapatan terbesar perusahaan OTT. (Agus Sudiby, 2021, h. 47) Pada aktivitas digital, negara pangsa pasar memiliki peran sangat penting sebagai salah satu sumber pendapatan *platform* digital atau OTT. Sementara itu, perusahaan OTT yang menerima keuntungan atau pendapatan berlokasi pada negara lain. Sebagai ilustrasi, transaksi iklan Google di London tidak dapat dikenakan pajak korporasi Inggris (25%), karena hak paten aplikasi iklan dimiliki sebuah perusahaan di Irlandia. Pajak Irlandia (12,5%) pun tidak dapat diterapkan, karena perusahaan tersebut harus membayar royalti kepada perusahaan lain di Belanda. Perusahaan Belanda ini kemudian membayarkan royalti ke perusahaan Irlandia lain lagi tanpa pajak berdasarkan peraturan Uni Eropa. Perusahaan Irlandia terakhir ini juga terbebas dari pajak karena dimiliki wajib pajak di Bermuda. (Amelia Cahyadi, 2023).

Saat layanan OTT menggunakan model monetisasi untuk memperoleh pendapatan, pemerintah negara-negara pengguna OTT berupaya mengenakan pajak atas pendapatan tersebut. Hal tersebut menimbulkan kompetisi pajak antara negara yang semakin intens dan masif. Pada dasarnya sistem pajak internasional suatu negara mengatur dua hal, pertama, mengatur tentang pemajakan atas subjek pajak dalam negeri suatu negara yang menerima penghasilan dari sumber di luar negaranya, dan, kedua, mengatur pemajakan atas subjek pajak luar negeri yang menerima penghasilan dari sumber di dalam daerah teritorial suatu negara. (Rochmat Soemitro, 1986).

Sistem pajak Indonesia mengacu pada sistem pajak *worldwide* yang disertai dengan mekanisme penangguhan pajak (*worldwide with deferral*). Sebagaimana pendapat Hwa See, sistem pajak *worldwide* yang disertai dengan mekanisme penangguhan bukanlah sistem pajak *worldwide* yang murni, melainkan sistem pajak *hybrid* (Wei Hwa See, 2017). Pada penerapannya, seperti yang juga diterapkan pada negara lain, sistem pajak *worldwide* di Indonesia memiliki beberapa kekurangan. Kekurangan tersebut diantaranya adalah sistem perpajakannya yang rumit dan tidak adanya insentif untuk mengembalikan dana dari luar negeri ke negara asalnya. (Darussalam (et.al), 2020).

Konsekuensinya, negara dengan sistem pajak *worldwide* akan cenderung menerapkan tarif pajak penghasilan yang tinggi. Bagi perusahaan multinasional, tarif pajak penghasilan yang tinggi di dalam negeri ini menjadi argumentasi untuk tetap mempertahankan penghasilannya berada di luar negeri. Bahkan mendorong perusahaan multinasional untuk menempatkan kantor pusatnya di negara yang pengenaan tarif pajak penghasilannya lebih rendah dari negara asal.

Kekurangan ini menyebabkan beberapa negara memutuskan atau berencana untuk mengubah sistem pajak *worldwide* yang selama ini diterapkan, tidak terkecuali Indonesia. Pada Peraturan Presiden Nomor 32 Tahun 2011 tentang *Masterplan* Percepatan dan Perluasan Pembangunan Ekonomi Indonesia 2011-2025 pernah diusulkan perubahan sistem pajak dari *worldwide* ke *territorial*. Berdasarkan peraturan tersebut diketahui bahwa diperlukan reformasi dengan cara pandang dan pendekatan sistem perpajakan mengenai pajak dikenakan terhadap objek pajak di Indonesia dan bukan terhadap subjek pajak Indonesia atau perubahan konsep dari nasional menjadi domestik.

Setelah diundangkannya Undang-Undang Cipta Kerja, beberapa kekurangan sistem pajak *worldwide* di Indonesia dikurangi dengan beberapa ketentuan, diantaranya pengaturan pengecualian objek pajak penghasilan dalam Pasal 4 ayat (3) huruf (f) angka (2), (3), (4), dan (7) yaitu mengenai dividen dari dalam negeri; dividen dari luar negeri; penghasilan setelah pajak dari BUT di luar negeri; dan penghasilan dari luar negeri tidak melalui BUT yang diterima oleh wajib pajak dalam negeri, baik orang pribadi maupun badan, dikecualikan dari pengenaan pajak penghasilan dengan syarat diinvestasikan di Indonesia dalam jangka waktu tertentu; jumlah yang diinvestasikan paling sedikit 30% dari laba setelah pajak; dan memenuhi syarat tertentu khusus dividen dan penghasilan yang tidak melalui BUT.

Sebagai pajak yang bersifat subjektif, kriteria subjek pajak mempunyai arti penting dalam penerapan sistem Pajak Penghasilan. Penentuan subjek pajak menjadi salah satu tolak ukur dalam menentukan apakah suatu pihak wajib atau tidak memenuhi kewajiban pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya. Subjek pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan yang merupakan objek pajak penghasilan, maka akan menjadi wajib pajak dan memiliki kewajiban membayarkan Pajak Penghasilan.

Pentingnya penentuan subjek pajak ini dikemukakan oleh Rochmat Soemitro, dalam pembahasannya mengenai prinsip kepastian hukum sebagai salah satu syarat dalam penyusunan perundang-undangan perpajakan, bahwa terdapat ketentuan yang bersifat hukum material yang harus tercantum dalam bentuk undang-undangan, yaitu salah satunya adalah ketentuan mengenai subjek pajak, yaitu siapa yang dijadikan subjek pajak, syarat-syaratnya agar suatu entitas menjadi subjek pajak, pembagian subjek pajak, dan sebagainya. (Rochmat Soemitro, 1990, h. 36-37.) Hal ini harus dilakukan untuk menciptakan kepastian hukum pengenaan pajak.

Perumusan subjek pajak dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan merupakan hal yang penting (Geerten M. M. Michielse, dkk, 2015, hlm. 42) karena undang-undang harus mengidentifikasi orang atau entitas yang menjadi subjek pajak untuk dua tujuan utama, pertama, untuk mengalokasikan kewajiban Pajak Penghasilan, yaitu siapa yang berkewajiban untuk membayar pajak. Kedua, untuk mengidentifikasi siapa saja pihak-pihak yang dapat memiliki penghasilan sehingga diketahui batasan dari entitas yang wajib membayar pajak.

Undang-Undang Pajak Penghasilan harus dirancang sedemikian rupa sehingga ketentuannya jelas dan komprehensif, yang juga mencakup pengkategorian dari setiap subjek pajak. Kategori subjek pajak digunakan untuk mengatur tarif pajak dan untuk tujuan internasional, seperti yurisdiksi pemajakan. Undang-Undang Pajak Penghasilan umumnya mengkategorikan subjek pajak berdasarkan jenis *person* atau entitas dominan yang diatur dalam ketentuan domestik masing-masing negara, diantaranya orang pribadi, perusahaan, dan kemitraan. Beberapa negara dengan sistem *common law*, subjek pajak juga mencakup *trust*. (Darussalam, dkk, 2020)

Berdasarkan hal tersebut, pengertian subjek pajak mengacu pada pendapat para ahli. Subjek pajak adalah orang atau badan, yang telah memenuhi syarat subjektif. (Mansury, 1992, h. 49.) Syarat subjektif adalah syarat yang melekat pada diri subjek yang bersangkutan, misalnya lahir di Indonesia, berdomisili di Indonesia, berkedudukan atau didirikan di Indonesia, memiliki kekayaan di Indonesia, atau memiliki penghasilan dari Indonesia. Subjek pajak dinilai potensial untuk dikenakan pajak, tetapi belum tentu mempunyai kewajiban untuk membayar pajak. Subjek pajak yang telah memenuhi syarat subjektif dan syarat objektif disebut dengan wajib pajak. (Y. Sri Pudyatmoko, 2006, h. 21) Syarat objektif adalah syarat yang berkaitan dengan sasaran pengenaan pajak atau objek pajak.

Dengan persyaratan telah memenuhi kewajiban subjektif dan objektif, nampak bahwa tidak semua subjek pajak menjadi wajib pajak, kecuali subjek pajak luar negeri, baik orang pribadi maupun badan, yang otomatis menjadi wajib pajak luar negeri dengan diterimanya penghasilan yang bersumber di Indonesia atau dioperasikannya BUT di Indonesia. Berdasarkan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan disebutkan bahwa yang termasuk subjek pajak adalah orang pribadi, badan, serta termasuk warisan yang belum terbagi dan BUT. Meskipun dibedakan menjadi empat subjek pajak penghasilan, namun pada hakikatnya, warisan yang belum terbagi mengganti subjek pajak orang pribadi ahli waris. (Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan) BUT, sebagai kriteria pemajakan penghasilan atas usaha atau kegiatan dari perusahaan luar negeri, dapat merujuk pada orang pribadi atau badan. (Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf b

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan) Sehingga pada dasarnya subjek pajak yang sebenarnya adalah tetap orang pribadi dan badan. Hal ini sejalan dengan rumusan OECD dan UN, subjek pajak hanya dikategorikan ke dalam dua jenis, yaitu orang pribadi dan badan.

Kriteria hak pemajakan berdasarkan tempat kedudukan memberikan standar kembar, di samping nasionalitas badan, dan dengan demikian memperluas yurisdiksi pemajakan Indonesia. Berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP 701/PJ/2001 tentang Penentuan Tempat Tinggal Orang Pribadi dan Tempat Kedudukan Badan, tempat kedudukan suatu badan dapat menunjuk pada (1) tempat kantor pimpinan perusahaan dan pusat administrasi dan keuangan (sebagaimana tercantum dalam Akta Pendirian); (2) tempat kantor pimpinan perusahaan; dan (3) tempat kedudukan menurut keadaan sebenarnya yang ditentukan Direktur Jenderal Pajak. Selain itu, petunjuk tentang tempat kedudukan suatu badan juga dapat diperoleh dari (1) tempat kedudukan *statute* (sesuai dengan akta pendirian); (2) tempat manajemen (pusat atau efektif); (3) lokasi kantor pusat (nyata dan terdaftar); (4) tempat domisili pengurus; atau (5) tempat pertemuan pimpinan. (Gunadi, 2017, h. 58).

Berdasarkan pengertian badan yang diatur dalam Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan, BUT dikategorikan sebagai sebagai badan, dengan rumusan sebagai berikut:

“Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi ... dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.”

Sesuai dengan kedudukannya sebagai badan, perlakuan perpajakan BUT di Indonesia dipersamakan dengan subjek pajak badan. Hal ini juga ditegaskan dalam Pasal 2 ayat (1a) Undang-Undang Pajak Penghasilan dengan rumusan BUT merupakan subjek pajak yang perlakuan perpajakannya dipersamakan dengan subjek pajak badan. Ketentuan ini menimbulkan pertanyaan mengenai latar belakang dari penggolongan BUT sebagai badan di Indonesia.

KESIMPULAN

Kewajiban pendirian BUT dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku saat ini terkait Pajak Penghasilan untuk OTT berdasarkan asas sumber penghasilan masih tetap dipertahankan, meskipun perusahaan OTT tidak dilaksanakan karena lingkup bisnis OTT yang bersifat transnasional dan borderless. Pemerintah Indonesia perlu merumuskan peraturan sebagai dasar hukum pengenaan Pajak Penghasilan terhadap OTT, yang sepenuhnya telah menggunakan konsep *digital presence*, merumuskan nexus dengan tepat, dan merumuskan pembagian hak pemajakan berdasarkan prinsip kewajaran, yang beberapa hal ini masih menjadi bagian dari pembahasan dan pekerjaan Inclusive Framework OECD.

UCAPAN TERIMA KASIH

Peneliti mengucapkan terima kasih kepada Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran yang menjadi tempat bagi peneliti mengembangkan keilmuan peneliti.

REFERENSI

Agus Sudibyo, *Jagat Digital, Pembebasan dan Penguasaan*, Jakarta: PT Gramedia, 2021.

- Amelia Cahyadi, Pajak Penghasilan Penyelenggara Sistem Elektronik Lingkup Privat (Over The Top) dalam Menghadapi Digitalisasi Ekonomi sebagai Perwujudan Hak Pemajakan Indonesia, Disertasi, Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, 2023.
- Anang Mury Kurniawan, Pajak Internasional Beserta Contoh Aplikasinya, Bogor: Ghalia Indonesia, 2011.
- Avi-Yonah, Reuven S. (et.al), *Global Perspectives on Income Taxation Law*, New York: Oxford University Press, 2011.
- Barnes, William Sprague, *Taxation in the United States*, Chicago: Commerce Clearing House, Harvard University World Tax Series, 1963.
- Bjorn Wesberg, *Cross Border Taxation of Commerce*, Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.
- C.F.G. Sunaryati Hartono, *Penelitian Hukum di Indonesia pada Akhir Abad ke-20*, Bandung: Penerbit Alumni, 1994.
- Darussalam dan Danny Septriadi, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda: Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi*, Jakarta: DDTTC, 2017.
- Darussalam dan Danny Septriadi, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda: Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi*, Jakarta: DDTTC, 2017.
- Darussalam, dkk, *Konsep dan Aplikasi Pajak Penghasilan*, E-Book Konsep dan Aplikasi Pajak Penghasilan (ddtc.co.id) Jakarta, 2020.
- Direktorat Jenderal Pajak, "Klaster Pajak Internasional Undang-Undang Harmonisasi Peraturan Perpajakan", 2021, www.pajak.go.id, [05-11-2021].
- Dorin, Sophie, "Digital Services Tax in France", 2021, *Digital Services Tax in France - Bird & Bird* (twobirds.com), [15-05-2022].
- Google, Temasek, dan Bain & Company, "e-Conomy SEA 2021, Roaring 20s: The SEA Digital Decade, Indonesia", 2021, https://services.google.com/fh/files/misc/indonesia_e_conomy_sea_2021_report.pdf, [23-02-2022].
- Goradia, Shefali dan Nilisha Jain, "Taxing Foreign Digital Companies: India Must Take Cue from Europe; Consider Narrowing Scope of Digital Tax", 2020, <https://www.financialexpress.com/industry/taxing-foreign-digital-companies-india-must-take-cue-from-europe-consider-narrowing-scope-of-digital-tax/2051418/>, [07-01-2021].
- Gunadi, *Pajak Internasional*, Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2017.
- Gunadi, *Pajak Internasional*, Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2017.
- Harnad, Stevan, "Post-Gutenberg Galaxy: The Fourth Revolution in the Means of Production of Knowledge", *Public-Access Computer System Review*, Vol. 2 No. 1, 1991.
- International Telecommunication Union, Recommendation ITU-T D.262, "New ITU Recommendation Provides Parameters for a Collaborative Framework for OTTs", 2019, <https://news.itu.int/new-itu-recommendation-provides-parameters-for-a-collaborative-framework-for-otts/>, [13-03-2023].
- Kalana Bayusuta, "Mencermati Penghindaran Status BUT di Era Digital", 2019, <https://news.ddtc.co.id/mencermati-penghindaran-status-but-di-era-digital-17355>, [21-07-2021].
- Kouroutakis, Antonios, *Sunset Clause in International Law and Their Consequences for EU Law*, Brussels: Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs European Parliament, 2021.
- Laudon, Kenneth C. dan Jane P. Laudon, *Management Information Systems: Managing the Digital Firm*, England: Pearson Education Limited, 2018.

- Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000*, Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, 2002.
- Mansury, *Pembahasan Mendalam Pajak atas Penghasilan*, Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 2000.
- Mansury, *Perpajakan Internasional Berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia*, Jakarta: YP4, 1998.
- Mansury, *The Indonesian Income Tax: A Case Study in Tax Reform of a Developing Country*, Singapura: Asian Pacific Tax and Investment Research Centre, 1992.
- Maria Emelia Retno Kadarukmi, "Kajian Hukum Terhadap Media Elektronik Sebagai Bentuk Usaha Tetap (BUT) dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Implikasinya Terhadap Wewenang Pemungutan Pajak Penghasilan pada Transaksi Melalui Internet", Disertasi, Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, 2017.
- Michielse, Geerten M. M. dan Victor Thuronyi (eds), *Tax Design Issues Worldwide*, The Netherlands: Kluwer Law International, 2015.
- OECD, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project", 2015, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>, [16-07-2019].
- OECD, "Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS", 2019, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm, hlm. 18, [28-06-2021].
- OECD, "The Development of Fixed Broadband Networks", 2014, [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/CISP\(2015\)2/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/CISP(2015)2/FINAL&docLanguage=En), [11-03-2020].
- Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 31/PMK.010/2019 tentang Pencabutan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.010/2018 tentang Perlakuan Perpajakan atas Transaksi Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (*E-Commerce*).
- Peraturan Presiden Nomor 32 Tahun 2011 tentang *Masterplan* Percepatan dan Perluasan Pembangunan Ekonomi Indonesia 2011-2025.
- Pomerleau, Kyle dan Kari Jahnsen, "Designing a Territorial Tax System: A Review of OECD Systems," *Fiscal Fact* No. 554, 2017, <https://files.taxfoundation.org/20170822101918/Tax-Foundation-FF554-8-22.pdf>, hlm. 2., [24-10-2021]
- Putman, William H., *Legal Research, Analysis and Writing*, Australia: Thomson Delmar Learning, 2004, hlm. 47 dan 26.
- R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: PT Refika Aditama, 2010.
- Rachmanto Surahmat, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Sebuah Pengantar*, Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2001.
- Ramírez, Guzmán, "INSIGHT: Uruguay – Taxation of E-Commerce Companies", 2018, <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/insight-uruguaytaxation-of-e-commerce-companies>, [22-02-2021]
- Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, Bandung: PT Eresco, 1990.
- Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia Perkembangan dan Pengaruhnya*, Bandung: Eresco, 1986.
- See, Wei Hwa, "The Territoriality Principle in the World of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: The Cases of Hong Kong and Singapore – Part I," *Bulletin for International Taxation*, Januari 2017.

- Simon Kemp, "Digital 2023: Indonesia", 2023, <https://datareportal.com/reports/digital-2023-indonesia>, [05-01-2024].
- Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, Penelitian Hukum Normatif: Suatu Tinjauan Singkat, Jakarta: RajaGrafindo Persada, 2001.
- Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI Pres, 2015.
- Staff of Joint Committee on Taxation, "Economic Efficiency and Structural Analyses of Alternative U.S. Tax Policies for Foreign Direct Investment", 2008, <https://www.jct.gov/CMSPages/GetFile.aspx?guid=3cb92572-a3bd-410d-ad2f-3be1ee5a36f9>, [26-02-2021].
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor S-429/PJ.22/1998 tanggal 24 Desember 1998 tentang Imbauan Kepada Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi Melalui *Electronic Commerce*.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-62/PJ/2013 tentang Penegasan Ketentuan Perpajakan atas Transaksi *E-Commerce*.
- Surat Edaran Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten Melalui Internet (*Over the Top*).
- Surat Edaran Nomor SE-06/PJ/2015 tentang Pemotongan dan/atau Pemungutan Pajak Penghasilan Atas Transaksi *E-Commerce*.
- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.
- Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan Untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disaease 2019 (COVID-19) dan/atau dalam Rangka Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan Menjadi Undang-Undang.
- Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.
- United Kingdom Government, "Policy Paper Digital Services Tax", 2020, Digital Services Tax - GOV.UK (www.gov.uk), [06-05-2022].
- Waluyo, Perpajakan Indonesia, Jakarta: Salemba Empat, 2007.
- Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta: Andi, 2006.
- Zainuddin Ali, *Metode Penelitian Hukum*, Jakarta: Sinar Grafika, 2009.