



**ANALISIS PERPAJAKAN TERHADAP BENTUK USAHA TETAP  
BERBASIS LAYANAN APLIKASI**

Muhammad Ferdian Saputra  
Politeknik Keuangan Negara STAN

Amrie Firmansyah  
Politeknik Keuangan Negara STAN

Alamat Korespondensi: amrie.firmansyah@gmail.com

**INFORMASI ARTIKEL**

Diterima Pertama  
17-10-2018

Dinyatakan Diterima  
12-12-2018

**KATA KUNCI:**  
Perpajakan, Badan Usaha Tetap, Layanan Aplikasi

**KLASIFIKASI JEL:**  
H25, M21, O31

**ABSTRAK**

*This study aims to review the taxation of a permanent establishment for application-based transportation services. This research uses Uber (Asia) Ltd object listed as Taxpayer at Tax Office of Foreign Agency and Foreigner from 2014 until 2017. This research uses the qualitative method and conducted during April-August 2017. In this research, data collection techniques conducted with documentation of literature and in-depth interviews. Selection of informants based on scientific considerations and experiences of the informants in the field of international taxation. As for the items asked informants include online service companies, definitions definition of Business Entities based on aspects of existence, aspects of income and core business. This study concludes that conceptually Uber (Asia) Ltd's representative office has fulfilled the non-physical aspect of existence. However, since the prevailing regulations still do not accommodate the concept of virtual/digital presence, Uber's (Asia) Ltd representative office is considered not to meet the aspect of the existence of a Permanent Business Entity in Indonesia. Furthermore, Conceptually the representative office of Uber (Asia) Ltd has fulfilled an aspect of doing activity in order to earn income in Indonesia. However, under the terms of the existing representative office of Uber (Asia) Ltd, it is still considered a representative office that does not conduct activities in order to earn income in Indonesia*

## 1. PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang

Optimalisasi penerimaan pajak menjadi isu yang penting untuk memenuhi target penerimaan pajak Pemerintah. Salah satu ceruk potensi pajak yang masih dapat digali adalah berbagai kegiatan bisnis berbasis teknologi informasi. Tak bisa dipungkiri, perkembangan teknologi informasi yang begitu pesat dalam beberapa tahun belakangan ini menyebabkan berbagai gejala perubahan dalam kehidupan bermasyarakat, khususnya penggunaan internet oleh masyarakat. Saat ini penggunaan internet tidak hanya terbatas pada perangkat komputer dan sejenisnya, melainkan sifatnya telah menjadi lebih *mobile*. Hasil survey yang dilakukan oleh Asosiasi Penyelenggara Jasa Internet Indonesia (APJII) pada November 2016 menunjukkan bahwa 69,9% masyarakat Indonesia mengakses internet secara *mobile* (APJII, 2016).

Perkembangan perilaku pengguna internet yang semakin *mobile* tersebut kini telah banyak melahirkan berbagai skema bisnis baru berbasis layanan internet, termasuk *e-commerce*. Kepala Badan Pusat Statistik (BPS) mengatakan bahwa dari Sensus Ekonomi 2016, jumlah *e-commerce* yang ada di Indonesia dalam kurun waktu sepuluh tahun (2006 sampai dengan 2016), jumlah *e-commerce* di Indonesia meningkat sekitar 17 persen, dengan jumlah total usaha sekitar 26,2 juta. Selanjutnya, Menkominfo memprediksi bahwa nilai transaksi *e-commerce* tahun 2016 akan naik USD4,89 miliar ketimbang 2015 sebesar USD3,56 miliar (liputan6.com, 2016).

Dari segi perpajakan, terdapat potensi perpajakan yang besar dari berbagai bisnis berbasis layanan internet yang ada. Hasil penelitian dari *The Center for Welfare Studies*, memperkirakan bahwa potensi pajak dari sektor *e-commerce* mencapai lebih dari Rp10 triliun. Salah satu karakteristik menarik terkait kegiatan bisnis berbasis teknologi informasi adalah hilangnya batas-batas antardaerah bahkan antarnegara. Masyarakat di dalam batas wilayah suatu negara dapat dengan mudah memanfaatkan barang dan jasa yang disediakan oleh produsen dari luar wilayah negara tersebut. Hal ini yang kemudian menjadi salah satu faktor yang menyebabkan sulitnya memberikan perlakuan perpajakan yang tepat atas bisnis-bisnis berbasis teknologi informasi tersebut yang melahirkan terumuskannya *Base Erosion and Profit Sharing (BEPS) Action Plan* sebagaimana usulan *Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)*.

Kebutuhan akan moda transportasi umum yang hemat dan nyaman menjadi salah satu

kebutuhan penting bagi masyarakat perkotaan. Banyak moda transportasi umum yang tersedia menawarkan biaya yang murah, tetapi tidak menawarkan kenyamanan bagi penggunanya. Untuk mencapai kenyamanan tersebut, masyarakat harus rela mengeluarkan biaya lebih. Penyedia jasa layanan moda transportasi berbasis online melihat celah bisnis ini untuk menciptakan suatu jaringan moda transportasi yang nyaman tidak harus mahal. Memang, penyedia transportasi online tidak memberikan jasa transportasi langsung bagi pengguna, melainkan hanya sebagai penghubung antara pemberi jasa dengan pengguna jasa.

Penelitian yang menyoroti perpajakan atas layanan penyediaan aplikasi jasa transportasi yang dilakukan oleh Uber Technology pada saat masih beroperasi. Uber merupakan sebuah perusahaan penyedia aplikasi yang berpusat di San Fransisco, yang pada saat beroperasi memiliki kantor perwakilan di Indonesia dengan nama Uber (Asia) Ltd. Dari segi perpajakan, Uber (Asia) Ltd terdaftar sebagai Wajib Pajak pada KPP Badan dan Orang Asing sejak tahun 2014 sampai dengan 2017. Berdasarkan informasi yang diperoleh dari *account representative* pada KPP Badan dan Orang Asing, pada saat beroperasi Uber tidak pernah menyumbang penerimaan bagi negara Indonesia. Padahal pada akhir 2015, nilai perusahaan ini mencapai angka USD51 miliar dan di tahun 2016, nilai perusahaan ditaksir telah mencapai USD62 miliar (fortune.com). Bukan hanya di Indonesia, perwakilan Uber pada banyak negara lain juga lolos dari kewajiban perpajakan, seperti misalnya di Canada (troymedia.com, 2015). Di beberapa negara lain pajak dikenakan bukan sebagai pajak korporasi atas kantor perwakilan Uber, tetapi atas *service fee* yang dibayarkan oleh kantor pusat ke perwakilan Uber seperti yang dipraktikkan oleh Australia dan New Zealand (theconversation.com, 2015).

Untuk kasus di Indonesia, perwakilan Uber tidak dikenai kewajiban pajak perusahaan karena tidak terpenuhinya definisi Bentuk Usaha Tetap (BUT) atas kantor perwakilan tersebut. Di Indonesia, ketentuan mengenai BUT tersebut selain tunduk pada aturan-aturan perpajakan, juga tunduk pada aturan yang dikeluarkan oleh Badan Koordinasi Penanaman Modal. Walaupun ketentuan-ketentuan yang ada secara general mengatur perusahaan dengan model bisnis konvensional, ketentuan-ketentuan tersebut hingga kini tetap digunakan sebagai dasar hukum atas perwakilan Uber yang memiliki karakteristik khusus, yaitu sebagai perwakilan perusahaan asing berbasis layanan aplikasi daring.

Ketentuan yang menjadi dasar perlakuan perpajakan atas BUT tertuang dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. Dalam ketentuan tersebut, bentuk usaha tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia. Dalam perkembangannya, dalam konteks penanaman modal, telah diterbitkan Keputusan Presiden Nomor 90 Tahun 2000 tentang Kantor Perwakilan Perusahaan Asing. Keputusan presiden tersebut merumuskan istilah lain selain Bentuk Usaha Tetap, yaitu Kantor Perwakilan Perusahaan Asing.

Ketentuan mengenai Kantor Perwakilan Perusahaan Asing ditegaskan kembali dalam Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2015 Tentang Pedoman Dan Tata Cara Perizinan Dan Nonperizinan Penanaman Modal yang merupakan pengganti dari Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Nomor 5 Tahun 2013 tentang Pedoman dan Tata Cara Permohonan Penanaman Modal sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Nomor 12 Tahun 2013. Dalam peraturan tersebut, makin ditegaskan perbedaan antara Bentuk Usaha Tetap dan Kantor Perwakilan Perusahaan Asing. Peraturan Kepala BKPM tersebut mengklasifikasikan perwakilan perusahaan asing menjadi Kantor Perwakilan Perusahaan Asing (KPPA), Kantor Perwakilan Perusahaan Perdagangan Asing (KP3A), dan Kantor Perwakilan Badan Usaha Jasa Konstruksi Asing. Dalam praktiknya, dari ketiga klasifikasi tersebut, hanya Kantor Perwakilan Badan Usaha Jasa Konstruksi Asing yang dapat diperlakukan sebagai Bentuk Usaha Tetap dalam konteks perpajakan.

Selanjutnya untuk menyesuaikan ketentuan yang diberlakukan oleh Badan Koordinasi Penanaman Modal tersebut, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : Se - 60/Pj/2013 tentang Petunjuk Pelaksanaan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-20/Pj/2013 tentang Tata Cara Pendaftaran dan Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak, Pelaporan Usaha dan Penguatan Penguasa Kena Pajak, Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak dan Pencabutan Penguatan Penguasa Kerja Pajak, Serta Perubahan Data dan Pemindahan Wajib Pajak

Sebagaimana Telah Diubah Dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-38/Pj/2013. Dalam ketentuan tersebut, secara eksplisit dibedakan antara Bentuk Usaha Tetap dengan Kantor Perwakilan Perusahaan Asing.

Peraturan-peraturan tersebut menekankan pada adanya suatu bentuk kegiatan mencari penghasilan di Indonesia agar suatu perwakilan perusahaan asing dapat dianggap suatu BUT, selain aspek keberadaan (*presence*) perwakilan perusahaan asing tersebut. Konsekuensi yang muncul dalam konteks perpajakan mengenai hal ini adalah KPPA dan KP3A pada dasarnya tidak memiliki kewajiban pajak sebagaimana dalam pasal 29 serta tidak memiliki kewajiban melaporkan SPT Tahunan. Berbeda dengan BUT yang memiliki kewajiban perpajakan yang sama dengan wajib pajak badan dalam negeri yang masih dibebani dengan kewajiban-kewajiban tersebut.

Ketentuan-ketentuan yang telah berlaku tersebut pada dasarnya berisi ketentuan terhadap perwakilan perusahaan asing secara umum. Dalam aturan-aturan tersebut, belum dijelaskan secara terperinci mengenai perwakilan perusahaan asing yang menjalankan bisnisnya berbasis layanan internet. Pada Februari 2017, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menerbitkan surat edaran yang secara khusus mengatur mengenai hal ini, yaitu dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/Pj/2017 tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap Bagi Subjek Pajak Luar Negeri Yang Menyediakan Layanan Aplikasi Dan/Atau Layanan Konten Melalui Internet. Namun demikian, pada dasarnya surat edaran tersebut hanya menegaskan kembali ketentuan yang telah ada dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan dan ketentuan-ketentuan terkait lainnya. Perwakilan Uber di Indonesia, Uber (Asia) Ltd termasuk ke dalam kelompok KPPA tersebut. Hal ini disebabkan oleh Uber (Asia) Ltd tidak memenuhi definisi BUT berdasarkan ketentuan yang ada. Tidak terpenuhinya definisi BUT tersebut terutama disebabkan oleh skema bisnis kantor perwakilan tersebut yang menyebabkan kantor perwakilan tersebut dianggap tidak mencari penghasilan di Indonesia.

Penelitian-penelitian yang telah dilakukan pada dasarnya membahas potensi pajak untuk *e-commerce* secara umum. Penelitian Asher dan Rajan (1999) menjelaskan secara umum mengenai aspek globalisasi dan pengaruhnya terhadap sistem perpajakan. Pada saat itu memang *e-commerce* belum terlalu banyak berkembang, tetapi dampak globalisasi yang mulai menghilangkan batas antarnegara mulai terasa pengaruhnya bagi negara berkembang, yang juga dikenal dengan teori *global*

*village*. Penelitian Mc.Lure, Jr. (2000) secara garis besar mencoba mengkritisi pengertian Bentuk Usaha Tetap dan kriterianya, baik secara aspek keberadaan maupun penghasilan, terkait bisnis berbasis internet. Penelitian Sakti (2007) mencoba menjelaskan mengenai potensi perpajakan dalam *e-commerce* di Indonesia. Begitu pula Huang (2015) yang mencoba menjelaskan mengenai aspek perpajakan terkait transaksi bisnis virtual. Cavelti et. al. (2016) juga menjelaskan mengenai aspek negara sumber dalam kaitannya dengan BEPS *Action Plan*. Secara umum, penelitian-penelitian tersebut menuju ke satu titik bahwa ketentuan terkait Bentuk Usaha Tetap perlu dikaji kembali dalam kaitannya dengan era teknologi informasi.

### 1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan bagian sebelumnya, maka rumusan masalah dalam penelitian sebagai berikut:

1. Bagaimana perlakuan perpajakan terhadap Uber dari sudut pandang Bentuk Usaha Tetap secara subjektif (aspek keberadaan)?
2. Bagaimana perlakuan perpajakan terhadap Uber dari sudut pandang Bentuk Usaha Tetap secara objektif (aspek mencari penghasilan)?
3. Langkah-langkah yang dapat dilakukan oleh Pemerintah untuk mengoptimalkan penerimaan pajak dari kantor perwakilan sejenis?

### 1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini dapat diuraikan sebagai berikut:

1. Mengetahui perlakuan perpajakan terhadap Uber, dikaitkan dengan definisi subjektif (aspek keberadaan) BUT,
2. Mengetahui perlakuan perpajakan terhadap Uber, dikaitkan dengan definisi objektif (aspek mencari penghasilan) BUT,
3. Mengetahui langkah yang dapat dilakukan untuk tetap mengoptimalkan penerimaan pajak atas perwakilan Uber (Asia) Limited tersebut dan kantor perwakilan sejenis.

### 1.4. Manfaat Penelitian

#### 1.4.1. Manfaat Praktis

Dapat memberikan masukan bagi DJP dan pengambil kebijakan dalam rangka merumuskan definisi dan kriteria Bentuk Usaha Tetap terutama yang berbasis layanan melalui internet serta penghasilannya untuk mengoptimalkan penerimaan pajak.

#### 1.4.2. Manfaat Akademis

Mengembangkan penelitian tentang program pengampunan pajak di Indonesia yang lebih mendalam. Selain itu, Penelitian ini diharapkan dapat dikembangkan untuk penelitian selanjutnya, di antaranya terkait alokasi penghasilan bagi BUT yang diterima oleh DJP.

## 2. LANDASAN TEORI

### 2.1. Entitlement Theory

Nozick (1974) memperkenalkan sebuah teori yang dikenal sebagai *entitlement theory*. Teori ini pada dasarnya menjelaskan mengenai aspek-aspek keadilan terkait suatu objek. Konsep keadilan dalam *entitlement theory* pada dasarnya terdiri atas *justice in acquisition*, *justice in transfer*, dan *rectification of justice*. *Justice in acquisition* maksudnya adalah bagaimana seseorang pertama kali mendapatkan hak atas sesuatu yang sebelumnya belum dimiliki oleh siapa pun. Selanjutnya, *justice in transfer*, maksudnya adalah bagaimana seseorang menerima hak atas sesuatu yang ditransfer (misalnya sebagai hadiah atau pertukaran dan sebagainya) dari orang lain. Yang terakhir, *rectification of injustice*, yaitu bagaimana mengembalikan sesuatu kepada pemiliknya yang berhak, dalam hal terjadi ketidakadilan dalam akuisisi dan transfer.

*Entitlement theory* menjadi dasar pemikiran bahwa keberadaan BUT di negara sumber harus dipenuhi agar negara sumber memiliki hak pemajakan atas perusahaan asing yang mencari penghasilan melalui BUT tersebut. Tanpa terpenuhinya aspek keberadaan tersebut, suatu negara dianggap tidak memiliki hak untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang diperoleh perusahaan asing tersebut. Konsep ini terutama didukung oleh unsur ketiga dalam *entitlement theory*, yaitu *rectification of injustice* yang telah dijelaskan sebelumnya.

### 2.2. Teori Manfaat

Teori manfaat menurut Pinto (2006) memfokuskan pada hak yurisdiksi perpajakan yang bersandar pada totalitas manfaat dan layanan yang disediakan oleh negara kepada wajib pajak yang berinteraksi dengan negara tersebut. Oleh karena itu, pajak dianggap sebagai "harga" yang harus dibayar oleh wajib pajak atas layanan yang disediakan oleh negara. Kontribusi dari rakyat berupa pajak adalah hak yang dapat dimanfaatkan oleh negara atas penyelenggaraan pelayanan publik yang dilakukannya sebagai kompensasi atas biaya-

biaya yang dikeluarkan untuk penyelenggaraan pelayanan publik tersebut dan atas manfaat-manfaat yang tersedia.

Manfaat yang dapat diberikan oleh negara yang menjadi tempat sumber penghasilan dapat berupa umum maupun khusus (Avi-Yonah, 1997). Manfaat umum misalnya adalah layanan pendidikan, kesehatan, dan keamanan kepolisian dan pertahanan. Manfaat khusus misalnya menyediakan struktur peradilan yang kondusif dan berkepastian hukum, menjaga nilai tukar mata uang yang stabil, dan mempertahankan tingkat suku bunga yang relatif rendah sehingga mendorong kondisi ekonomi yang stabil, persaingan bisnis yang kondusif, dan tingkat kepercayaan konsumen yang tinggi.

Dalam ranah yang luas, manfaat-manfaat di atas tidak hanya dapat dirasakan oleh warga negara tersebut, tetapi juga warga negara asing, termasuk para pelaku usaha asing yang menjalankan bisnis di negara tersebut. Manfaat-manfaat ini dapat bersifat vital dalam konteks keberlangsungan usaha dan bersifat material dalam konteks keuntungan bisnis, sehingga menurut Skaar (1991) entitas asing tersebut semestinya memberikan kontribusi kepada negara di mana entitas tersebut menjalankan usahanya.

### 2.3. Bentuk Usaha Tetap

Bentuk Usaha Tetap (BUT) atau dalam kelaziman internasional dikenal dengan *Permanent Establishment* (PE), pada dasarnya merupakan istilah yang lahir untuk memfasilitasi perpajakan antarnegara berkaitan dengan asas negara sumber dan negara asal yang telah dijelaskan sebelumnya, dengan tetap menghindari adanya bentuk perpajakan berganda. Pada dasarnya, pengertian Bentuk Usaha Tetap yang digunakan dalam perpajakan di Indonesia mengikuti pengertian yang dirumuskan oleh OECD. Pengertian Bentuk Usaha Tetap diatur dalam Article 5 OECD Model adalah suatu tempat usaha tetap di mana usaha suatu perusahaan dijalankan seluruhnya atau sebagian, termasuk tempat manajemen, kantor cabang, kantor, pabrik, lokakarya, dan pertambangan, sumur minyak atau gas, tempat penggalan atau tempat pengambilan sumber daya alam lainnya.

Pengertian tersebut mengandung makna bahwa sebuah BUT merupakan suatu tempat yang tetap yang digunakan untuk menjalankan suatu proses bisnis perusahaan. Pengertian ini diadopsi oleh Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang mendefinisikan bentuk usaha

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

Berdasarkan ketentuan tersebut, dapat disimpulkan secara ringkas bahwa suatu kantor perwakilan perusahaan asing dapat dikatakan sebagai BUT ketika memenuhi definisi subjektif dan definisi objektif. Definisi subjektif dalam konteks ini merujuk kepada keberadaan kantor perwakilan dari Wajib Pajak Luar Negeri di Indonesia. Terminologi "keberadaan" tersebut dapat memiliki berbagai macam bentuk, yang juga telah dijelaskan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, antara lain berupa tempat kedudukan manajemen, cabang perusahaan, kantor perwakilan, gedung kantor, pabrik, bengkel, gudang, ruang untuk promosi dan penjualan, pertambangan dan penggalan sumber alam.

Rumusan tersebut mengatur secara umum ketentuan mengenai BUT. Dalam perubahan terbaru Undang-Undang Pajak Penghasilan tersebut, sebenarnya telah disinggung mengenai BUT terkait transaksi elektronik. Selanjutnya, khusus terkait BUT yang menyediakan layanan aplikasi atau konten melalui internet, DJP telah menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/Pj/2017 tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap Bagi Subjek Pajak Luar Negeri Yang Menyediakan Layanan Aplikasi dan/atau Layanan Konten Melalui Internet. Dalam Surat Edaran tersebut, dijelaskan kembali konsep keberadaan BUT, salah satunya mengatur agen elektronik. Dalam Surat Edaran tersebut ditegaskan kembali konsep mengenai "agen elektronik". Pada dasarnya konsep ini sebenarnya sudah ada dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang telah disebutkan sebelumnya, walaupun hanya secara umum. Konsep "agen elektronik" dalam Surat Edaran tersebut didefinisikan sebagai "...peralatan yang di dalamnya terdapat program komputer yang dapat melakukan tindakan atau respon atas input secara otomatis."

Dapat dilihat bahwa Surat Edaran tersebut hanya merupakan penegasan atas ketentuan yang telah ada. Selain memberi penjelasan lebih lanjut mengenai karakteristik keberadaan BUT terkait layanan berbasis internet berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan, surat edaran tersebut juga menjelaskan aspek subjektif BUT berdasarkan konsep Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Berdasarkan P3B, secara umum penentuan

hak pemajakan atas laba usaha SPLN yang berasal dari negara mitra atau yurisdiksi mitra P3B adalah berdasarkan keberadaan BUT. Laba usaha yang diterima atau diperoleh dari usaha atau kegiatan oleh SPLN hanya dapat dikenakan pajak di Indonesia sepanjang usaha atau kegiatan SPLN tersebut dilakukan melalui BUT di Indonesia. BUT adalah suatu tempat usaha tetap dimana seluruh atau sebagian usaha dari suatu perusahaan dijalankan dengan persyaratan keberadaan suatu tempat usaha (*place of business*) yang dapat berbentuk tempat (*premises*), fasilitas (*facilities*), atau instalasi (*installation*); keberadaan suatu tempat usaha tersebut bersifat tetap (*fixed*) atau permanen yaitu diselenggarakan di suatu tempat tertentu yang tidak bersifat sementara; dan tempat usaha yang bersifat tetap (*fixed place of business*) tersebut digunakan untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.

Penentuan BUT dalam bentuk server yang berada di Indonesia dapat dilakukan sepanjang SPLN menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui server tersebut. BUT dapat berupa pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau oleh orang lain di Indonesia, sepanjang memenuhi ketentuan tentang *time test* dalam P3B antara Indonesia dengan negara mitra atau yurisdiksi mitra, atau adanya agen yang kedudukannya tidak bebas di Indonesia yang mempunyai kewenangan atau melakukan kegiatan sebagaimana diatur dalam P3B. Penentuan keberadaan suatu BUT di Indonesia dilakukan dengan memperhatikan bahwa usaha atau kegiatan yang dilakukan SPLN tersebut tidak bersifat persiapan (*preparatory*) atau penunjang (*auxiliary*).

Ketentuan tersebut menjelaskan definisi keberadaan suatu tempat usaha, yang tidak terbatas pada pengertian suatu tempat atau ruangan tertentu, melainkan dapat pula berupa fasilitas atau instalasi. Namun, keberadaan suatu tempat usaha tersebut tidak boleh bersifat sementara, harus memenuhi kriteria *time test* sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Pajak penghasilan. Selain itu, untuk dapat dikatakan sebagai suatu BUT, perwakilan tersebut digunakan dalam rangka mencari penghasilan di Indonesia. Mengenai aspek mencari penghasilan juga ditegaskan dalam surat edaran tersebut. Salah satu aspek penting yang perlu diperhatikan dalam ketentuan tersebut adalah bahwa usaha atau kegiatan yang dilakukan oleh SPLN tersebut di Indonesia sifatnya bukan sebatas persiapan atau penunjang. Jika sifatnya hanya sebatas persiapan atau penunjang, perwakilan SPLN tersebut di Indonesia tidak dapat dianggap sebagai suatu BUT.

Walaupun telah memenuhi aspek subjektif yaitu keberadaan suatu tempat usaha di Indonesia dengan kriteria-kriteria yang telah dijelaskan sebelumnya, suatu perwakilan perusahaan asing harus dapat memenuhi aspek objektif untuk dapat dianggap sebagai suatu BUT, yaitu mencari penghasilan di Indonesia. Selain itu, ditegaskan pula bahwa kegiatan tersebut bukan dalam rangka persiapan atau penunjang. Formalnya, ketentuan perundang-undangan membatasi penghasilan BUT menjadi tiga macam bentuk, sebagaimana dijelaskan dalam pasal 5 Undang-undang Pajak (UU No. 7/1983) yang menjadi Obyek Pajak bentuk usaha tetap adalah penghasilan dari usaha atau kegiatan bentuk usaha tetap tersebut dan dari harta yang dimiliki atau dikuasai; 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; penghasilan sebagaimana tersebut dalam Pasal 26 yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan efektif antara bentuk usaha tetap dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud.

Ketika suatu perwakilan perusahaan asing tidak memenuhi kriteria "memiliki penghasilan di Indonesia" tersebut, perwakilan tersebut tidak dapat didefinisikan sebagai suatu Bentuk Usaha Tetap. Perwakilan tersebut, kemudian dianggap hanya sebagai kantor perwakilan perusahaan asing biasa. Bentuk perwakilan tersebut memiliki beberapa perbedaan dengan BUT. Perbedaan tersebut antara lain terkait batasan kegiatan yang boleh dilakukan di Indonesia dan perbedaan kewajiban perpajakan.

Pada dasarnya, ketentuan dalam UU No. 7/1983 hanya mengenal istilah Bentuk Usaha Tetap untuk suatu perwakilan perusahaan atau orang asing di Indonesia. Istilah Kantor Perwakilan Perusahaan Asing secara umum muncul dalam Keputusan Presiden Nomor 90 Tahun 2000 tentang Kantor Perwakilan Perusahaan Asing. Selanjutnya, dalam Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2015 tentang Pedoman dan Tata Cara Perizinan dan Nonperizinan Penanaman Modal yang merupakan pengganti dari Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Nomor 5 Tahun 2013 tentang Pedoman dan Tata Cara Permohonan Penanaman Modal sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Nomor 12 Tahun 2013, terminologi kantor perwakilan perusahaan asing dibagi menjadi tiga kelompok besar yang tertuang dalam tabel berikut:

Tabel 1. Terminologi Kantor Perwakilan Perusahaan Asing

Terminologi kantor perwakilan	Pengertian
Kantor Perwakilan Perusahaan Asing (KPPA)	kantor yang dipimpin oleh satu atau lebih perorangan warga negara asing atau warga negara Indonesia yang ditunjuk oleh perusahaan asing atau gabungan perusahaan asing di luar negeri sebagai perwakilannya di Indonesia.
Kantor Perwakilan Perusahaan Perdagangan Asing (KP3A)	kantor yang dipimpin oleh perorangan WNI atau WNA yang ditunjuk oleh Perusahaan Asing atau Gabungan Perusahaan Asing di luar negeri sebagai perwakilannya di Indonesia.
Kantor Perwakilan Badan Usaha Jasa Konstruksi Asing	badan usaha yang didirikan menurut hukum dan berdomisili di negara asing, memiliki kantor perwakilan di Indonesia, dan dipersamakan dengan badan hukum Perseroan Terbatas yang bergerak di bidang usaha jasa konstruksi.

Sumber: Peraturan Kepala BKPM Nomor 15 Tahun 2015

Pada dasarnya, ketiga bentuk yang disebutkan dalam tabel tersebut merupakan kantor perwakilan perusahaan asing yang ada di Indonesia. Yang membedakan KPPA dan KP3A dengan BUT menurut ketentuan ini adalah batasan kegiatan yang dilakukan oleh KPPA dan KP3A tersebut. Dalam pasal 22 peraturan tersebut mengatur kegiatan KPPA terbatas dalam a. mengurus kepentingan perusahaan atau perusahaan-perusahaan afiliasinya, mempersiapkan pendirian dan pengembangan usaha perusahaan Penanaman Modal Asing di Indonesia atau di negara lain dan Indonesia, berlokasi di ibukota provinsi dan beralamat di gedung perkantoran.

Dalam pasal 22 tersebut, dijelaskan mengenai kegiatan yang boleh dilakukan oleh KPPA

di Indonesia. Ketentuan dalam pasal tersebut tidak membenarkan suatu KPPA menjalankan kegiatan mencari penghasilan di Indonesia. Selanjutnya, terkait KP3A, dalam Pasal 24 disebutkan bahwa KP3A dapat berbentuk Agen Penjualan (*Selling Agent*) dan/atau Agen Pabrik (*Manufactures Agent*) dan/atau Agen Pembelian (*Buying Agent*) namun dilarang melakukan kegiatan perdagangan dan transaksi penjualan, baik dari tingkat permulaan sampai dengan penyelesaiannya seperti mengajukan tender, menandatangani kontrak, menyelesaikan klaim dan sejenisnya.

Ketentuan tersebut menjadi dasar bentuk formal dan perizinan bagi kantor perwakilan perusahaan asing yang berada di Indonesia. Selanjutnya, menyesuaikan ketentuan yang diberlakukan oleh Badan Koordinasi Penanaman Modal tersebut, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE- 60/Pj/2013 tentang Petunjuk Pelaksanaan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-20/Pj/2013 tentang Tata Cara Pendaftaran dan Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak, Pelaporan Usaha dan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kerja Pajak, Serta Perubahan Data dan Pemindehan Wajib Pajak Sebagaimana Telah Diubah Dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-38/Pj/2013. Dalam ketentuan tersebut disebutkan klasifikasi Wajib Pajak Badan antara lain kesatuan yang melakukan usaha dalam **bentuk usaha tetap** dan Kantor Perwakilan Perusahaan Asing, yaitu Wajib Pajak perwakilan dagang asing atau kantor perwakilan perusahaan asing (*representative office/liaison office*) di Indonesia yang bukan Bentuk Usaha Tetap (BUT).

OECD mengatur bahwa tidak semua perwakilan perusahaan asing adalah BUT, melainkan dapat berupa suatu representative office (KPPA) yang perlakuan perpajakannya berbeda dengan *permanent establishment* (BUT). Untuk memudahkan pemahaman mengenai apakah suatu kantor perwakilan merupakan suatu BUT atau KPPA, terlebih dahulu hendaknya dipahami ketentuan terkait mengenai kedua terminologi tersebut. Peraturan-peraturan terkait BUT dan KPPA tersebut disajikan dalam tabel berikut.

Tabel 2 Ketentuan Terkait BUT berbasis internet

Aturan	Isi
Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun	<b>Pasal 2:</b> mengatur definisi Bentuk Usaha Tetap,

2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan	serta contoh-contoh Bentuk Usaha Tetap
Keputusan Presiden Nomor 90 Tahun 2000 tentang Kantor Perwakilan Perusahaan Asing;	<b>Pasal 1:</b> mengatur definisi Kantor Perwakilan Perusahaan Asing serta batasan kegiatan yang diperbolehkan di Indonesia.
Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2015 Tentang Pedoman Dan Tata Cara Perizinan Dan Nonperizinan Penanaman Modal	Menjelaskan pembagian kantor perwakilan menjadi: 1. Kantor Perwakilan Perusahaan Asing, 2. Kantor Perwakilan Perusahaan Perdagangan Asing, 3. Kantor Perwakilan Badan Usaha Jasa Konstruksi Asing,
Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : Se - 60/Pj/2013 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-20/Pj/2013.	Memisahkan definisi Bentuk Usaha Tetap dan Kantor Perwakilan Perusahaan Asing
Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor Se - 04/Pj/2017 Tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap Bagi Subjek Pajak Luar Negeri Yang Menyediakan Layanan Aplikasi Dan/Atau Layanan Konten Melalui Internet	Angka 2 menjelaskan mengenai definisi BUT menurut UU PPh yang berkaitan dengan layanan OTT. Angka 3 menjelaskan mengenai definisi BUT menurut P3B yang berkaitan dengan layanan OTT. Angka 4 menjelaskan mengenai contoh BUT bagi SPLN yang menyediakan layanan OTT

Sumber: Diolah dari peraturan-peraturan terkait

Ketentuan-ketentuan tersebut menjadi dasar pemikiran untuk memahami suatu bentuk perwakilan perusahaan asing, apakah suatu BUT atau KPPA/KP3A. Berdasarkan ketentuan-ketentuan tersebut, dapat disimpulkan bahwa aspek keberadaan semata-mata bukanlah penentu status

BUT atau KPPA/KP3A atas suatu perwakilan perusahaan asing.

Era digital memberikan banyak perubahan dalam praktik bisnis yang ada. Di antara implikasi yang terlihat nyata adalah hilangnya batas-batas antarnegara. Selain itu, konsep kehadiran fisik menjadi suatu hal yang sifatnya tidak mutlak diperlukan. Terkait implikasi dari sudut pandang perpajakan, McLure, Jr. (2000) menegaskan bahwa di dunia pra-digital dapat dipahami berdasarkan teori manfaat atas perpajakan untuk mendahulukan kehadiran fisik di negara yang mengenakan pajak. Entitlement theory menunjukkan bahwa perpajakan berbasis sumber sudah tepat, bahkan tanpa kehadiran fisik. Dalam dunia digital, kedua prinsip membenarkan perpajakan berbasis sumber, walaupun tidak ada kehadiran fisik.

Secara lebih sederhana, pernyataan tersebut disarikan dalam tabel berikut.

Tabel 3

Prinsip Manfaat dan *Entitlement* Sebelum dan Sesudah Era Digital

Teori Pajak	Sebelum Era Digital	Era Digital
Prinsip manfaat	Secara umum dibutuhkan	Mungkin ( <i>perhaps</i> ) tidak dibutuhkan
Entitlement	Mungkin ( <i>perhaps</i> ) tidak dibutuhkan	Sangat mungkin ( <i>probably</i> ) tidak dibutuhkan

Sumber: McLure, Jr. (2000)

Dengan kata lain, dalam era digital, dapat dikatakan bahwa sangat mungkin definisi BUT dapat terpenuhi walaupun tidak terdapat keberadaan secara fisik, selama aspek manfaat masih dapat terpenuhi.

### 3. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif melalui penyandian dan pembentukan konsep, yaitu menyusun data dalam suatu rangkaian pokok bahasan utama melalui proses *open coding*, *axial coding*, dan *selective coding*. Selain itu juga dilakukan penulisan memo analitis, yaitu mendokumentasikan dan menyusun berdasarkan kode data yang telah ditetapkan sebelumnya. Selanjutnya dilakukan *outcropping*, yaitu menganalisis untuk mendapatkan pemahaman yang utuh mengenai jawaban dari masalah yang diteliti. Pemahaman tersebut disimpulkan dengan melihat kembali bukti empiris yang telah disusun sebelumnya.

Penelitian ini dilakukan selama bulan April-Agustus 2017. Dalam penelitian ini, teknik pengumpulan data dilakukan dengan dokumentasi literature dan wawancara mendalam (in-depth interview). Wawancara dilakukan dengan metode semi terstruktur untuk mengumpulkan informasi yang relevan dengan topik penelitian. Secara umum, pertanyaan-pertanyaan tersebut dibagi menjadi empat topik yaitu terkait perusahaan jasa daring (online), terkait penentuan definisi BUT berdasarkan aspek keberadaan (subjektif), terkait penentuan definisi BUT berdasarkan aspek penghasilan dan core business (objektif).

Narasumber (informan) dalam penelitian ini dipilih berdasarkan pertimbangan keilmuan dan pengalaman para informan tersebut di bidang perpajakan internasional. Informan yang pertama adalah salah satu pengajar perpajakan di Pusdiklat yang banyak menekuni bidang perpajakan internasional. Informan yang kedua adalah peneliti perpajakan internasional di Ortax Indonesia yang pernah menjadi peneliti senior di *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD) yang berkantor di Amsterdam. Informan yang ketiga adalah pelaksana pada Seksi Perjanjian dan Kerja Sama Perpajakan Internasional II dan menangani isu perpajakan internasional terkait *e-commerce* pada Direktorat Perpajakan Internasional. Informan keempat adalah Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi II pada Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing (KPP Badora) yang menangani perwakilan Uber tersebut dan mengikuti perkembangan kasus Uber sejak awal terdaftar sebagai wajib pajak di KPP Badora. Informan yang kelima adalah Direktur Eksekutif *Center for Indonesia Taxation Analysis* (CITA) yang berpengalaman sebagai auditor pajak dan analis kebijakan publik.

## 4. HASIL PENELITIAN

### 4.1. Hasil Penelitian

Berdasarkan konsep *entitlement theory* dan *benefit theory* suatu negara dianggap memiliki hak pengenaan pajak atas penghasilan yang diperoleh suatu entitas ekonomi karena entitas ekonomi tersebut telah mengambil manfaat dari negara tersebut. Dalam konteks BUT negara sumber memiliki hak pemajakan walaupun pada akhirnya penghasilan tersebut dinikmati di luar negeri. Hal ini sesuai dengan salah satu dari tiga pilar konsep *entitlement theory* bahwa hak untuk mengenakan pajak tersebut kembali ke negara sumber, tempat subjek pajak luar negeri tersebut memperoleh penghasilan.

Terkait kasus Uber secara faktual terlihat bahwa perusahaan asing tersebut telah melaksanakan aktivitas mencari penghasilan dengan memanfaatkan fasilitas publik yang disediakan oleh Negara Indonesia, sehingga Negara Indonesia dianggap memiliki hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh perusahaan tersebut. Hal ini sesuai dengan konsep *benefit theory*. Selain itu, aspek keberadaan di Negara Indonesia tercermin dengan adanya kantor perwakilan di Indonesia berdasarkan penunjukan kantor pusatnya di luar negeri, serta dengan adanya pemanfaatan penggunaan aplikasi yang menjadi saluran bagi konsumen di Indonesia. Karena itu, hak pengenaan pajak secara konsep seharusnya dikembalikan kepada Negara Indonesia selaku negara sumber. Hal ini sesuai dengan konsep *entitlement theory*. Dengan demikian, dengan mempertimbangkan kedua teori yang menjadi dasar pembagian hak pemajakan atas negara asal dan negara sumber tersebut, pada dasarnya Negara Indonesia memiliki hak pemajakan atas perusahaan tersebut.

Pada perkembangan selanjutnya, untuk mewujudkan keadilan dari penerapan *entitlement theory* dan *benefit theory* tersebut, kesepakatan perpajakan internasional menciptakan sebuah istilah bagi subjek pajak luar negeri yang mencari penghasilan di negara sumber, yaitu melalui suatu *permanent establishment* atau bentuk usaha tetap. Selain berlandaskan pada prinsip keadilan, konsep *permanent establishment* atau bentuk usaha tetap tersebut lahir agar tercipta suatu kepastian hukum. Maksudnya, ketika suatu subjek pajak luar negeri mencari penghasilan dari negara sumber melalui sebuah BUT, negara sumber dianggap memiliki hak pengenaan pajak atas penghasilan yang diterima oleh subjek pajak luar negeri tersebut karena telah ada wujud nyata subjek pajak yang melakukan aktivitas di negara sumber melalui BUT tersebut. Sebaliknya, ketika tidak terdapat suatu *permanent establishment* atau bentuk usaha tetap di negara sumber, subjek pajak luar negeri tersebut dianggap tidak memiliki suatu intensi atau niatan untuk mencari penghasilan dari negara sumber tersebut, sehingga negara sumber dianggap tidak memiliki hak pengenaan pajak atas penghasilan yang diterima dari negara sumber tersebut oleh subjek pajak luar negeri tersebut. Untuk itu, perpajakan internasional menyepakati rambu-rambu tertentu mengenai keberadaan suatu BUT tersebut di negara sumber, agar dapat tercipta keadilan bagi negara sumber dan negara asal. Rambu-rambu tersebut misalnya terkait konsep *fixed place* dan *time test* atas keberadaan BUT itu sendiri serta intensinya dalam melakukan kegiatan bisnis di negara sumber. Kesepakatan-

kesepakatan tersebut masih berlaku dalam konteks perpajakan internasional hingga saat ini.

Pada perkembangan selanjutnya, terutama di era ekonomi digital, terdapat pergeseran makna atas kehadiran suatu bentuk usaha tetap tersebut di negara sumber. Muncul argumen yang mempertanyakan apakah kehadiran fisik masih relevan untuk menentukan keberadaan suatu BUT. Tidak kalah menarik, muncul pula argumen yang mempertanyakan apakah penghasilan yang diperoleh oleh subjek luar negeri harus melalui suatu bentuk usaha tetap tersebut karena pada praktiknya, transaksi antarnegara telah menjadi hal yang sangat mudah seiring perkembangan zaman. Menurutnya McLure, Jr. (2000), dalam ekonomi pra-digital, adalah hal yang masuk akal berdasarkan *benefit theory* jika pengenaan pajak dikaitkan dengan negara sumber berdasarkan keberadaan fisik di negara tersebut. Meskipun demikian, pada dasarnya *entitlement theory* masih dapat menjadi dasar pengenaan pajak oleh negara sumber walaupun tidak ada keberadaan secara fisik. Selanjutnya, dalam perkembangan ekonomi pada era digital, kedua prinsip tersebut, baik *benefit theory* maupun *entitlement theory* pada dasarnya dapat terpenuhi bahkan tanpa adanya kehadiran fisik sama sekali atas suatu subjek pajak luar negeri, dalam hal ini melalui suatu *permanent establishment* di negara sumber.

Namun, pada praktiknya kesepakatan-kesepakatan perpajakan internasional hingga kini masih belum mengakomodasi konsep McLure, Jr. tersebut. Hingga kini, *tax treaty* berdasarkan OECD Model masih menganut dengan ketat keberadaan secara fisik (*physical presence*) dari subjek pajak di negara sumber agar negara sumber dianggap memiliki hak untuk mengenakan pajak. Dengan kata lain, ketika negara sumber tidak dapat membuktikan kehadiran subjek pajak luar negeri di negaranya secara fisik melalui sebuah BUT, negara sumber dianggap tidak memiliki hak untuk mengenakan pajak. Walaupun secara faktual, subjek pajak luar negeri tersebut telah secara nyata mencari penghasilan secara konsisten dari negara sumber tersebut. Akibatnya, aturan yang ada justru tidak lagi sejalan dengan prinsip dari teori-teori yang mendasarinya.

Dalam kasus Uber sendiri misalnya, Negara Indonesia dianggap tidak memiliki hak untuk mengenakan pajak atas perusahaan tersebut. Padahal secara faktual, Uber telah melakukan kegiatan mencari penghasilan di Indonesia, dengan memanfaatkan fasilitas-fasilitas publik yang disediakan oleh Negara Indonesia bagi para pembayar pajak, mulai dari akses internet, listrik,

jalan raya, dan sebagainya. Ketidakmampuan Negara Indonesia memajaki Uber tersebut secara tidak langsung juga telah mencederai konsep teori keadilan karena perusahaan tersebut dapat menikmati fasilitas publik di Indonesia untuk mencari penghasilan tanpa harus membayar pajak. Kegagalan Negara Indonesia untuk memajaki perusahaan tersebut pada dasarnya disebabkan ketidakmampuan otoritas pajak dalam membuktikan adanya sebuah BUT dari perusahaan asing tersebut di Indonesia.

Penentuan *tax treaty* dengan negara mana yang berlaku efektif adalah suatu hal yang penting dalam mengidentifikasi bentuk dan kewajiban perpajakan suatu kantor perwakilan. Untuk menentukan *tax treaty* dengan negara mana yang berlaku efektif, perlu dipahami bahwa *tax treaty* pada dasarnya mengatur kesepakatan pembagian hak pengenaan pajak antara negara asal dan negara sumber sesuai asas *entitlement* dan asas *benefit*. Oleh karena itu, langkah pertama dalam menentukan *tax treaty* yang berlaku adalah dengan menentukan negara mana yang menjadi negara sumber, yaitu negara yang menjadi sumber penghasilan. Dalam konteks ini, jelas bahwa negara sumber adalah Negara Indonesia.

Langkah selanjutnya adalah mengidentifikasi negara asal. Memahami konsep negara asal menjadi penting terutama dalam kondisi-kondisi tertentu, seperti dijelaskan dalam *Commentaries On The Articles Of The Model Tax Convention* pada bagian *Commentary On Article 4 Concerning The Definition Of Resident*. Berdasarkan skema kantor perwakilan Uber yang telah ditampilkan sebelumnya, pada dasarnya ada empat kemungkinan negara asal dalam kaitannya dengan *tax treaty* atas kantor perwakilan Uber di Indonesia tersebut, yaitu sebagai berikut.

- a. Amerika Serikat mungkin menjadi negara asal dalam konteks *tax treaty* yang berlaku terkait kantor perwakilan Uber di Indonesia karena pada dasarnya, *headquarter* Uber, yaitu Uber Technologies, Inc., berdomisili di Amerika Serikat.
- b. Hong Kong mungkin menjadi negara asal dalam konteks *tax treaty* yang berlaku terkait kantor perwakilan Uber di Indonesia karena secara formal, "pendirian" kantor perwakilan di Indonesia dilakukan oleh Uber (Asia) Limited di Hong Kong. Termasuk *chief representative* sebagai penanggung jawab kantor perwakilan Uber di Indonesia pun ditunjuk oleh Uber (Asia) Limited di Hong Kong tersebut.

- c. Belanda mungkin menjadi negara asal dalam konteks *tax treaty* yang berlaku terkait kantor perwakilan Uber di Indonesia karena berdasarkan skema bisnis yang telah ditampilkan sebelumnya, penghasilan atas jasa transportasi yang dilakukan oleh Uber dari seluruh dunia, termasuk yang berasal dari Indonesia, dipusatkan di Belanda.
- d. Bermuda mungkin menjadi negara asal dalam konteks *tax treaty* yang berlaku terkait kantor perwakilan Uber di Indonesia karena berdasarkan skema bisnis yang telah ditampilkan sebelumnya, Uber B.V. yang berada di Belanda membayarkan sejumlah uang sebagai royalti kepada Uber International C.V. di Bermuda.

Untuk menentukan negara asal yang paling tepat dalam skema bisnis Uber tersebut, perlu dipahami kembali konsep *resident* yang dianut dalam OECD Model, yang menjadi dasar dalam *tax treaty* yang digunakan oleh Negara Indonesia dengan negara-negara tersebut (kecuali untuk Negara Bermuda, karena Indonesia tidak memiliki *tax treaty* dengan negara tersebut, ketentuan perpajakan dikembalikan ke ketentuan perpajakan lokal, dalam hal Indonesia adalah Undang-Undang Pajak Penghasilan). Dalam *Commentaries On The Articles Of The Model Tax Convention* pada bagian *Commentary On Article 4 Concerning The Definition Of Resident*, dijelaskan bahwa definisi *resident* melekat pada aspek domisili, residensi, tempat manajemen, atau kriteria lain yang memiliki *nature* serupa. Selanjutnya, dijelaskan bahwa aspek-aspek tersebut bertujuan untuk melihat kepada negara mana kewajiban perpajakan melekat dan membentuk basis perpajakan komprehensif berdasarkan peraturan pajak domestik negara tersebut. Dengan kata lain, negara tersebut memiliki hak penuh untuk mengenakan pajak atas entitas tersebut berdasarkan ketentuan pajak domestiknya. Oleh karena itu, walaupun pada dasarnya konsep negara asal adalah negara tempat subjek pajak tersebut berasal dan berdomisili, akan tetapi konsep negara asal tersebut juga harus memperhatikan kepada negara mana kewajiban perpajakan dari subjek pajak tersebut melekat. Hal tersebut ditegaskan kembali pada bagian selanjutnya pada *commentary* tersebut yang memberikan penjelasan contoh kasus terkait diplomat asing atau staf konsulat asing.

Pada kasus Uber, negara yang menjadi domisili secara faktual dari perusahaan tersebut

adalah Amerika Serikat. Hal ini didasari atas domisili kantor pusat Uber Technologies, Inc. pada negara tersebut. Oleh karena itu, berdasarkan skema bisnis yang telah dijelaskan sebelumnya, seluruh penghasilan Uber dari seluruh dunia ternyata dipusatkan pada Uber B.V. yang berada di Belanda. Dalam kasus ini, negara yang memiliki hak untuk mengenakan pajak penghasilan atas perusahaan tersebut tentunya adalah Negara Belanda, bukan Amerika Serikat. Amerika Serikat tidak memiliki hak mengenakan pajak karena penghasilan Uber berada di luar wilayah yurisdiksi otoritas perpajakannya.

Berdasarkan dasar-dasar pertimbangan tersebut, *tax treaty* yang berlaku dalam kasus Uber adalah *tax treaty* antara Negara Indonesia dengan Negara Belanda. Hal ini selaras dengan pertimbangan dasar disepakatinya *tax treaty* adalah dalam rangka menghindari praktik pengenaan pajak berganda. Dalam skema bisnis Uber tersebut, tentunya kemungkinan terjadinya pengenaan pajak berganda adalah antara Negara Indonesia dan Negara Belanda. Tidak mungkin terjadi pemajakan berganda antara Negara Indonesia dan Negara Amerika Serikat karena penghasilan dari Indonesia tidak dikumpulkan di Amerika Serikat, melainkan di Belanda. *Tax treaty* antara Indonesia dengan Belanda yang berlaku inilah yang akan digunakan sebagai dasar analisis atas aspek keberadaan serta aspek mencari penghasilan dari kantor perwakilan Uber (Asia) Ltd, selain tentunya ketentuan perpajakan dalam negeri dan tinjauan teoritis lainnya.

Sebelum menganalisis lebih lanjut mengenai bentuk dan kewajiban kantor perwakilan Uber (Asia) Ltd dari segi perpajakan, perlu dipahami terlebih dahulu mengenai perbedaan-perbedaan perlakuan perpajakan mendasar antara KPPA, BUT, dan PT. Pemahaman tersebut penting agar kita dapat melihat celah perpajakan yang mungkin ada pada tiap-tiap bentuk badan tersebut, guna memberikan rekomendasi yang tepat dalam mengoptimalkan penggalan potensi perpajakan.

Beberapa perbedaan perlakuan perpajakan antara KPPA, BUT, dan PT (Perseroan Terbatas) diikhtisarkan dalam tabel berikut.

Tabel 4 Perbedaan Perlakuan Perpajakan atas KPPA, BUT, dan PT

Pembeda Subjek Pajak	KPPA	BUT	PT
	Bukan	Ya	Ya
Objek penghasilan:	Tidak ada	1, 2, 3	Hanya 1
1. <i>factual attribution</i>			
2. <i>force of attraction</i>			
3. <i>effectively connected income</i>			

Kewajiban pembukuan atau pencatatan dan melaporkan SPT Tahunan	Tidak	Ya	Ya
Memungkinkan adanya rugi fiskal	Tidak	Ya	Ya
Dapat dikukuhkan menjadi PKP	Tidak	Ya	Ya
Kesesuaian dengan <i>entitlement theory</i> dan <i>benefit theory</i>	Kurang relevan, lebih menekankan efisiensi pemajakan	Sesuai	Sesuai

Sumber: Diolah dari peraturan-peraturan terkait

Untuk menentukan perwakilan Uber (Asia) Ltd di Indonesia telah memenuhi aspek keberadaan suatu BUT atau belum di Indonesia, perlu memahami pengertian aspek keberadaan tersebut berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan. Pada dasarnya, aspek keberadaan tersebut harus terpenuhi agar dapat dikatakan sebagai suatu BUT, terkait dengan *entitlement theory* yang telah disebutkan sebelumnya. Secara teoritis, sebuah BUT harus memiliki *fixed place*. Penggunaan konsep *fixed place* ini pada dasarnya untuk membedakan antara suatu BUT dengan subjek pajak luar negeri yang mendapatkan penghasilan dari Indonesia tidak secara kontinu. Oleh karena itu, konsep *fixed place* seringkali dikaitkan dengan konsep *time test* tertentu.

Aturan perpajakan di Indonesia tidak menjelaskan secara spesifik mengenai *virtual office* ini. Yang menjadi tolak ukur, sebagaimana rumusan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, adalah bahwa kantor tersebut digunakan untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia. Ketentuan ini juga sesuai dengan rumusan yang ada dalam *tax treaty* antara Indonesia dengan Belanda, bahwa tempat tersebut merupakan *in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on*. Berdasarkan hasil wawancara terkait konsep keberadaan suatu BUT pada *virtual office* yang telah dilakukan kepada para informan, diperoleh hasil sebagai berikut:

Tabel 5 Hasil Wawancara 1

Topik pertanyaan: virtual office sebagai fixed place yang dapat memenuhi aspek keberadaan suatu BUT	
Informan	Jawaban
1. Widyaiswara Pusdiklat Pajak	Dapat, jika digunakan sebagai tempat kegiatan, misalnya rapat-rapat
2. Ortax Indonesia	Tidak dapat, tidak memenuhi kriteria <i>fixed place</i>

3. Direktorat Perpajakan Internasional	Tergantung, jika digunakan untuk rapat yang sifatnya pengambilan keputusan
4. KPP Badan dan Orang Asing	Tergantung kegiatannya, tapi harus ada pembuktiannya, kadang sulit dibuktikan
5. <i>Center of Indonesia Tax Analysis</i>	Dapat jika <i>virtual office</i> ada secara nyata. Jika <i>cloud office</i> , masih dalam <i>grey area</i> .

Sumber: Diolah dari hasil wawancara

Berdasarkan hasil wawancara tersebut, terlihat terdapat sedikit perbedaan pandangan terkait masalah ini. Informan dari Pusdiklat Pajak menyatakan bahwa selama *virtual office* tersebut digunakan untuk berkegiatan, maka dianggap dapat memenuhi konsep *fixed place*. Direktorat Perpajakan Internasional menekankan bahwa kegiatan tersebut harus berupa kegiatan yang sifatnya pengambilan keputusan. Kondisi ini akan sulit terpenuhi karena umumnya pengambilan keputusan dilakukan oleh kantor pusatnya di luar negeri. *Center of Indonesia Tax Analysis* justru berpendapat, selama kantor tersebut memiliki ruang secara fisik, walaupun digunakan bersama-sama dan sifatnya hanya sebagai alamat korespondensi, maka kriteria *fixed place* telah terpenuhi.

Hasil wawancara yang kedua berkaitan dengan kondisi kantor perwakilan Uber (Asia) Ltd. yang menggunakan suatu aplikasi tertentu untuk menjalankan kegiatan operasinya. Hasil wawancara disarikan sebagai berikut:

Tabel 6 Hasil Wawancara 2

Topik pertanyaan: aplikasi dalam sebuah ponsel untuk mewakili aspek virtual/digital presence bagi suatu BUT	
Informan	Jawaban
1. Widyaiswara Pusdiklat Pajak	Belum ada konsensus internasional terkait konsep disposal
2. Ortax Indonesia	Tidak dapat, tidak ada ketentuannya
3. Direktorat Perpajakan Internasional	Tidak dapat, tidak ada ketentuannya
4. KPP Badan dan Orang Asing	Sulit, tidak ada ketentuannya
5. <i>Center of Indonesia Tax Analysis</i>	Tidak ada ketentuannya

Sumber: Diolah dari hasil wawancara

Berdasarkan hasil wawancara tersebut, para informan secara umum menyatakan bahwa suatu aplikasi tidak dapat atau masih sulit untuk dapat dianggap mewakili keberadaan suatu BUT. Alasannya adalah konsep *digital/virtual presence* belum diakomodasi dalam ketentuan yang ada. Memang hingga saat ini, aturan yang ada memang masih cenderung berlandaskan kepada konsep *physical presence*. Misalnya saja klausul dalam kesepakatan internasional yang memberi contoh *server* sebagai sebuah BUT. *Server* komputer, bagaimanapun, tidaklah dapat dianggap mewakili konsep *virtual presence* karena pada dasarnya, *server* komputer memerlukan kehadiran fisik.

Walaupun tampak masih merupakan suatu topik yang *debatable*, secara umum terdapat suatu kondisi yang menjadi syarat agar suatu *virtual office* dapat dianggap memenuhi konsep *fixed place*. Kondisi suatu *virtual office* dapat dianggap sebagai suatu *fixed place* sehingga memenuhi kriteria keberadaan suatu BUT pada dasarnya bergantung pada kegiatan yang dilakukan pada tempat tersebut. Jika memang nyata-nyata dilakukan kegiatan bisnis perusahaan pada tempat tersebut, pada dasarnya kondisi *fixed place* dapat terpenuhi.

Pada dasarnya, perbedaan pendapat terkait disebabkan oleh konsep *fixed place* yang ada, baik dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan maupun *tax treaty* tersebut, lebih berfokus pada lingkup *physical presence*. Masalah muncul dalam konteks bisnis berbasis digital, bahwa ternyata kehadiran secara fisik bisa jadi diabaikan, tetapi proses bisnis perusahaan dapat tetap berjalan. Kondisi ini yang juga memunculkan konsep *virtual office*. Walaupun *virtual office* tersebut memiliki wujud secara fisik, kehadirannya tidak serta-merta dianggap memenuhi kriteria keberadaan suatu BUT. Hal ini terjadi jika kegiatan yang dilakukan pada *virtual office* tersebut bukanlah kegiatan bisnis utama perusahaan melainkan hanya bersifat penunjang atau persiapan (*auxiliary or preparatory*) seperti yang telah dijelaskan sebelumnya pada konsep *representative office* atau KPPA.

Wawancara ketiga bertujuan untuk memperoleh informasi terkait kegiatan yang dilakukan oleh Uber tersebut dengan hasil sebagai berikut:

Tabel 7 Hasil Wawancara 3

Topik pertanyaan: kegiatan perwakilan Uber di Indonesia dikaitkan kegiatan usaha yang sifatnya penunjang atau persiapan ( <i>auxiliary or preparatory</i> )	
Informan	Jawaban
1. Widyaiswara Pusdiklat Pajak	Bukan <i>auxiliary/preparatory</i>

2. Ortax Indonesia	Bukan <i>auxiliary/preparatory</i>
3. Direktorat Perpajakan Internasional	Bukan <i>auxiliary/preparatory</i>
4. KPP Badan dan Orang Asing	Perlu pembuktian lebih lanjut
5. Center of Indonesia Tax Analysis	Perlu pembuktian lebih lanjut

Sumber: Diolah dari hasil wawancara

Pada dasarnya, para informan cenderung bersepakat bahwa kegiatan yang dilakukan oleh perwakilan Uber di Indonesia tidak memiliki sifat *auxiliary or preparatory* walaupun hal ini perlu pembuktian lebih lanjut. Hanya saja, berdasarkan keterangan yang diperoleh dari *account representative*, kantor perwakilan Uber (Asia) Limited mengelak jika dinyatakan telah melakukan kegiatan operasional di Indonesia. Menurut mereka, kegiatan mereka di Indonesia baru sebatas persiapan sebelum mendirikan perusahaan di Indonesia. Juga, karena kegiatan utama mereka sebenarnya adalah menyediakan aplikasi semata. Kegiatan menyediakan jasa transportasi dilakukan oleh *driver* kepada pelanggan. Dalam hal ini, perwakilan (Uber) Asia Limited menyatakan bahwa pihaknya hanya berperan sebagai penghubung antara *driver* dengan konsumen. Pembayaran dari konsumen pun dilakukan melalui kantor yang berada di luar negeri, bukan melalui kantor perwakilan di Indonesia, untuk kemudian diteruskan kepada *driver*, sehingga kegiatan mereka di Indonesia hanya sebagai penunjang kegiatan kantor pusatnya. Akan tetapi, pernyataan tersebut memiliki beberapa kelemahan jika disandingkan dengan konsep yang ada juga didukung dengan hasil wawancara dengan para informan.

- 1) jika memang merupakan kegiatan persiapan, seharusnya Uber belum melakukan kegiatan aktif memberikan jasa kepada pelanggan,
- 2) jika memang merupakan kegiatan pendukung, seharusnya kegiatan seperti rekrutmen *driver* dapat langsung dilakukan oleh kantor pusatnya, tanpa melalui kantor perwakilan tersebut.

Selanjutnya, hasil wawancara keempat bertujuan untuk memperoleh informasi terkait dengan jenis penghasilan terkait dengan kegiatan perwakilan Uber di Indonesia. Ringkasan hasil wawancara disajikan sebagai berikut:

Tabel 8 Hasil Wawancara 4

Topik pertanyaan: kegiatan perwakilan Uber di Indonesia dikaitkan dengan jenis-jenis penghasilan BUT: <i>factual attribution, force of attraction, effectively connected</i>	
Informan	Jawaban
1. Widyaiswara Pusdiklat Pajak	Effectively connected
2. Ortax Indonesia	Tidak dapat
3. Direktorat Perpajakan Internasional	Bisa jadi effectively connected
4. KPP Badan dan Orang Asing	Bisa jadi effectively connected
5. Center of Indonesia Tax Analysis	Masih sulit untuk ditentukan

Sumber: Diolah dari hasil wawancara

Berdasarkan hasil wawancara tersebut, tampak sebagian informan cenderung melihat adanya kemungkinan *effectively connected income* dalam proses bisnis perwakilan Uber (Asia) Limited. Dapat disimpulkan bahwa para informan tampaknya juga merasa belum yakin mengenai hal tersebut. Terkait hal tersebut, perlu pembuktian lebih lanjut oleh Pemeriksa Pajak atau Penyidik Pajak untuk dapat menemukan aspek hubungan efektif tersebut.

#### 4.2. Pembahasan

Berdasarkan OECD Model, *virtual office* dianggap tidak dapat mewakili konsep keberadaan suatu BUT, apa pun kondisinya, karena dianggap tidak dapat mewakili *physical presence*. Seperti telah disinggung sebelumnya, OECD Model hingga kini cenderung berargumen bahwa konsep *fixed place* terikat dengan suatu *physical presence* tertentu. McIntyre (2001) berpendapat bahwa kecenderungan OECD Model untuk berpaku pada kehadiran fisik terkait konsep *fixed place* adalah pendapat yang keliru. Seharusnya, *virtual office* dapat dianggap mewakili aspek keberadaan suatu BUT tergantung dari fungsinya. Sebuah *virtual office* seharusnya dapat dianggap memenuhi kriteria sebuah BUT jika *virtual office* tersebut digunakan untuk menjalankan fungsi yang serupa dengan kantor yang memiliki wujud fisik. Dengan demikian, pengecualian yang berlaku bagi kantor tradisional juga seharusnya berlaku bagi *virtual office*. Artinya, jika *virtual office* tersebut digunakan untuk aktivitas yang sifatnya hanya sebatas *preliminary or auxiliary*, maka pada dasarnya *virtual office* tersebut tidak diperlakukan sebagai sebuah BUT. Dengan demikian, sebuah *virtual office* dapat memenuhi atau tidak

memenuhi kriteria *fixed place* bagi sebuah BUT tergantung dari aktivitas yang dilakukan pada *virtual office* tersebut. Hal inilah yang harus dapat dibuktikan oleh DJP.

Seperti telah disebutkan sebelumnya, konsep *presence* dari sebuah BUT yang dirumuskan dalam pasal 5 Undang-Undang Pajak Penghasilan serta *tax treaty* Indonesia-Belanda lebih banyak menyoroti konsep keberadaan secara fisik (*physical presence*). Akan tetapi, ternyata perkembangan ekonomi digital yang demikian pesat telah memungkinkan munculnya bentuk-bentuk skema bisnis yang tidak memerlukan kehadiran suatu BUT dalam bentuk fisik, yang kemudian dikenal sebagai suatu *digital presence* atau *virtual presence*.

Undang-Undang Pajak Penghasilan dalam perubahan terakhirnya mencoba mengakomodasi aspek keberadaan ini, dengan menambahkan klausul: *perangkat komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet*. Selanjutnya, pengertian mengenai agen elektronik ini ditegaskan kembali dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/Pj/2017 tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap Bagi Subjek Pajak Luar Negeri Yang Menyediakan Layanan Aplikasi Dan/Atau Layanan Konten Melalui Internet, bahwa agen elektronik adalah peralatan yang di dalamnya terdapat program komputer yang dapat melakukan tindakan atau respon atas input secara otomatis. Namun, jika dicermati lagi, sebenarnya klausul-klausul tersebut juga lebih cenderung menyoroti aspek *physical presence* berupa komputer dan peralatan elektronik, belum sepenuhnya menyoroti aspek keberadaan secara digital.

Konsep *virtual PE* tersebut merupakan sebuah gagasan atas *nexus* alternatif yang dapat diaplikasikan dalam konteks operasi *e-commerce*. Konsep ini dapat berupa beberapa alternatif kemungkinan, yang pada dasarnya semua alternatif tersebut memerlukan modifikasi dari pengertian *permanent establishment* atau tambahan aturan tertentu dalam *treaty*. Alternatif-alternatif tersebut dapat berupa:

- a) Perluasan definisi agar dapat mencakup konsep *virtual fixed place* yang digunakan oleh subjek pajak luar negeri untuk menjalankan bisnisnya (dapat berupa ekuivalen dari definisi *permanent establishment* secara tradisional, tetapi dalam konteks elektronik);
- b) Perluasan definisi agar dapat mencakup konsep *virtual agency* (dapat berupa ekuivalen dari

definisi agen tidak bebas secara tradisional, tetapi dalam konteks elektronik); atay

- c) Perluasan definisi agar dapat mencakup konsep *on-site business presence* yang akan dapat mencakup konsep *virtual presence*.

Alternatif ketiga, *on-site business presence permanent establishment*, merupakan sebuah konsep baru dalam hal pengenaan pajak oleh negara sumber yang tidak bergantung pada keberadaan dari *fixed place at disposal* dari suatu subjek pajak luar negeri. Konsep ini lebih mengutamakan konsep kehadiran secara ekonomis dari suatu subjek luar negeri dalam wilayah yuridiksi negara sumber, yang bahkan dapat berupa interaksi melalui komputer atau telepon semata. Dalam konsep ini, perlu diatur sedemikian rupa batasan minimal agar terdapat konsep yang jelas mengenai sejauh mana kehadiran ekonomi tersebut bernilai signifikan pada negara sumber, misalnya waktu minimal perusahaan beroperasi dalam wilayah yuridiksi negara sumber, atau batasan secara moneter, atau batasan atas tipe aktivitas yang dilakukan (termasuk pengecualian atas aktivitas yang sifatnya hanya sebatas *preparatory or auxiliary* atau sebatas aktivitas yang sifatnya *occasional*).

Akan tetapi, dalam laporan tersebut OECD kemudian menyimpulkan bahwa definisi *virtual PE* belum terlalu dibutuhkan untuk saat ini. Alasannya adalah proses bisnis digital dianggap belum terlalu memberikan dampak yang terlalu signifikan terkait berkurangnya penerimaan pajak suatu negara. Selain itu, OECD mempertimbangkan bahwa perubahan-perubahan yang harus dilakukan untuk mengakomodasi konsep *virtual PE* tersebut akan dapat memberi pengaruh pada ketentuan-ketentuan terkait keseluruhan tipe proses bisnis lainnya.

Terlepas dari konsep *physical presence* yang dianut oleh OECD, konsep *digital/virtual presence* ini sebenarnya bukanlah suatu konsep yang mustahil untuk diterapkan. McIntyre (2001, 22) mengkritik kecenderungan OECD Model yang menggunakan konsep *physical presence* semata. McIntyre juga mengkritik batasan konsep *intangible* dan *tangible* yang disebutkan dalam OECD *Commentary*. Dalam OECD *Commentary* tersebut, dijelaskan bahwa sebuah *website* merupakan gabungan dari *software* dan data elektronik yang tidak memenuhi konsep *tangible*, sehingga tidak dapat mewakili konsep kehadiran sebuah BUT. Menurut McIntyre, anggapan ini tidak tepat. Masalah utamanya adalah ketika misalnya seseorang melakukan penjualan dari luar negeri melalui internet, tentunya sang calon pembeli akan

dapat melihat produk-produk yang dijual tersebut melalui layar komputernya. Dalam konteks ini, McIntyre beranggapan bahwa gambar yang muncul di layar memiliki sifat *tangible*. McIntyre kemudian menganalogikan hal ini seperti sebuah etalase toko.

Hal yang penting untuk diperhatikan sebenarnya adalah bagaimana seharusnya kondisi yang dianggap sesuai untuk menjadi dasar adanya *digital presence* tersebut. Sebelumnya telah disebutkan mengenai kecenderungan *tax treaty* berbasis OECD Model mengenai diperlukannya secara mutlak *physical presence* tersebut, serta bahwa *software* atau kumpulan data tidak dapat mewakili kehadiran suatu BUT karena sifatnya yang *intangible*. Di lain sisi, McIntyre (2001, 19) menjelaskan pula, bahwa seyogyanya, keberadaan suatu BUT jika dikaitkan dengan laman *web* atau *software* atau "benda" digital lainnya tidak sebatas pada kehadiran fisiknya saja, melainkan atas fungsinya, seperti dalam pembahasan mengenai *virtual office* sebelumnya. *A reasonable interpretation of this qualifying language is that the term "fixed" refers to the fixed availability of the facility. A web site, although not fixed on any particular computer screen, is fixed in the sense that it is available whenever the computer user wishes to access it.* Dengan demikian, seharusnya konsep *presence* tersebut bukan hanya dilihat dari aspek *tangible*-nya saja, tetapi juga dilihat dari fungsinya.

Pendapat McIntyre (2001) ini jika dianalogikan dengan penggunaan aplikasi milik Uber adalah sebagai berikut. Aplikasi tersebut pada dasarnya menjadi "show room" untuk menjual produk perusahaan, dalam hal ini jasa transportasi. Lebih jauh lagi, pada dasarnya Uber secara konsisten dalam rentang waktu yang tak terbatas melakukan kegiatan mencari penghasilan menggunakan aplikasi buatannya tersebut. Artinya, kegiatan tersebut bukan kegiatan usaha yang sifatnya aksidental atau *occasional* seperti yang dikecualikan oleh OECD, sehingga tidak cocok jika dikatakan bahwa Uber adalah subjek pajak luar negeri tanpa suatu BUT, secara konsep. Bahkan, konsep aplikasi tersebut juga pada dasarnya memenuhi konsep *at disposal* karena pada dasarnya aplikasi tersebut di bawah kendali penuh Uber dan tersedia bagi Uber untuk menjalankan proses bisnisnya. Namun sekali lagi, perlu diingat bahwa walaupun konsep ini pada dasarnya dapat diterapkan secara teoritis, tetapi hingga saat ini konsep tersebut belum diakomodasi oleh *tax treaty* berbasis OECD Model. Hal ini pulalah yang kemudian membuat para informan cenderung untuk menganggap bahwa aplikasi ponsel tidak dapat dianggap mewakili keberadaan suatu BUT,

tidak lain karena belum ada ketentuan yang mengatur mengenai hal tersebut.

Undang-Undang Pajak Penghasilan menyebutkan secara tegas bahwa suatu perwakilan dari subjek pajak luar negeri baik badan ataupun orang pribadi dapat disebut BUT jika perwakilan tersebut, selain memenuhi kriteria *fixed place* seperti telah dibahas sebelumnya, digunakan untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan dalam rangka mencari penghasilan. Tanpa terpenuhinya aspek melakukan aktivitas ini, pada dasarnya kantor perwakilan tersebut belum dapat dianggap sebagai sebuah BUT. Hal ini seperti yang tertuang dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan Pasal 2 ayat (5): "*Bentuk usaha tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan ... untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia...*". Klausul serupa juga disebutkan dalam *tax treaty* antara Indonesia dan Belanda: "*...in which the business of the enterprise is wholly or partly carried on.*"

Konsep ini sesuai dengan *benefit theory* yang menjadi dasar pemikiran mengenai BUT. Dengan menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di negara sumber, artinya BUT tersebut mencari manfaat dari negara sumber tersebut. Dengan demikian, adalah hal yang logis jika negara sumber menjadi memiliki hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh BUT tersebut dari negara sumber. Ketika suatu kantor perwakilan gagal memenuhi kriteria mencari penghasilan tersebut, kantor perwakilan tersebut tidak dapat dianggap sebagai sebuah BUT, melainkan KPPA atau *representative office* semata, berdasarkan asas efisiensi dalam pemungutan pajak yang telah dijelaskan sebelumnya.

Dalam ketentuan yang dirumuskan oleh BKPM, terminologi KPPA dikaitkan dengan kegiatannya yang tidak boleh dalam rangka mencari penghasilan dari sumber di Indonesia. Oleh karena itu, berdasarkan sudut pandang ini, selama tidak ada penghasilan aktif yang diterima oleh kantor perwakilan tersebut di Indonesia, kantor perwakilan tersebut adalah KPPA secara formal. Dalam Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2015 tentang Pedoman dan Tata Cara Perizinan dan Nonperizinan Penanaman Modal disebutkan batasan kegiatan yang boleh dilakukan oleh KPPA. Kegiatan yang boleh dilakukan oleh KPPA tersebut adalah sebagai berikut.

a. mengurus kepentingan perusahaan atau perusahaan-perusahaan afiliasinya; dan/atau

b. mempersiapkan pendirian dan pengembangan usaha perusahaan Penanaman Modal Asing di Indonesia atau di negara lain dan Indonesia; dan  
c. berlokasi di ibukota provinsi dan beralamat di gedung perkantoran.

Batasan kegiatan KPPA berdasarkan Perka BKPM tersebut termasuk kegiatan yang berupa persiapan dan pengembangan usaha. Klausul ini sejalan dengan ketentuan dalam konteks perpajakan yaitu kegiatan *auxiliary* dan *preparatory* yang telah dijelaskan sebelumnya. Dalam Surat Keputusan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Nomor 22/SK/2001, disebutkan pula ketentuan-ketentuan terkait kegiatan KPPA tersebut. Klausul dalam SK tersebut hingga kini masih dicantumkan dalam Izin Kantor Perwakilan Perusahaan Asing sesuai format dalam Lampiran IX Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2015 tentang Pedoman dan Tata Cara Perizinan dan Nonperizinan Penanaman Modal, sebagai berikut.

- a. Kegiatan kantor sebatas pada peranannya sebagai pengawas, penghubung, koordinator, dan mengurus kepentingan perusahaan atau perusahaan-perusahaan afiliasinya di Indonesia dan atau negara di luar Indonesia.
- b. Kantor tidak akan mencari sesuatu penghasilan dari sumber di Indonesia termasuk tidak dibenarkan melaksanakan kegiatan atau melakukan sesuatu perikatan/transaksi penjualan dan pembelian barang atau jasa dengan perusahaan atau perorangan di dalam negeri.
- c. Kantor tidak akan ikut serta dalam bentuk apapun dalam pengelolaan sesuatu perusahaan, anak perusahaan atau cabang perusahaan yang ada di Indonesia.

Mengacu pada ketentuan-ketentuan dari BKPM tersebut, sebuah kantor perwakilan harus melakukan kegiatan mencari penghasilan dari sumber di Indonesia agar dapat keluar dari lingkup definisi KPPA. Secara formal, kantor perwakilan Uber (Asia) Ltd di Indonesia dianggap tidak melakukan kegiatan untuk mencari penghasilan secara langsung karena keseluruhan penghasilan dialihkan ke Uber B.V. di Belanda. Untuk memahami mengenai perlakuan perpajakan atas skema pengalihan penghasilan seperti ini, terlebih dahulu perlu dikaji mengenai jenis-jenis penghasilan suatu BUT. Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan menjelaskan jenis-jenis penghasilan BUT tersebut yang terdiri atas:

- a. penghasilan dari usaha atau kegiatan bentuk usaha tetap tersebut dan dari harta yang dimiliki atau dikuasai;
- b. 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;
- c. penghasilan sebagaimana tersebut dalam Pasal 26 yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan efektif antara bentuk usaha tetap dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud.

Berdasarkan klausul dalam pasal tersebut, terdapat tiga jenis penghasilan yang dianggap sebagai penghasilan suatu BUT. Pertama, adalah penghasilan yang diterima langsung oleh BUT tersebut. Kedua, penghasilan yang diterima oleh kantor pusat yang merupakan penghasilan yang sejenis dengan BUT di Indonesia (konsep *force of attraction*). Ketiga, penghasilan yang diterima oleh kantor pusat sepanjang terdapat hubungan efektif antara BUT dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud (konsep *effectively connected income*). Ketiga konsep penghasilan tersebut sejalan dengan konsep penghasilan dalam *tax treaty* berbasis UN Model. Akan tetapi, *tax treaty* berbasis OECD Model hanya mengakomodasi satu jenis penghasilan, yaitu penghasilan yang diterima oleh BUT secara faktual.

Pada dasarnya, klausul mengenai prinsip *force of attraction* dibuat untuk mengakomodasi kepentingan pengenaan pajak dari negara sumber. Prinsip *force of attraction* dibuat untuk mengatasi kemungkinan terjadinya penghindaran pajak mengenai pengaturan skema bisnis tertentu. Dengan prinsip ini, BUT tidak dapat melakukan penghindaran pajak dengan memanfaatkan kontrak bisnis yang dilakukan langsung antara kantor pusat dengan konsumen tanpa melalui BUT tersebut. Secara konsep, prinsip *force of attraction* yang dianut oleh Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia adalah prinsip *limited force of attraction*. Prinsip ini mengatur dua karakteristik utama agar penghasilan yang diterima kantor pusat dapat dikenakan pajak, yaitu: 1) harus ada BUT di negara sumber, dan 2) penghasilan yang diterima kantor pusat tersebut sama atau serupa dengan penghasilan BUT tersebut. Secara konsep, sebenarnya dikenal juga prinsip *full force of attraction*, yaitu ketika penghasilan yang diterima kantor pusat tersebut dapat dikenakan pajak walaupun tidak ada penghasilan melalui BUT

tersebut, tetapi konsep ini tidak diterima secara internasional.

Konsep *effectively connected income* juga terlahir dalam rangka mengakomodasi kepentingan negara sumber dalam memajaki penghasilan yang diperoleh dari negaranya. Konsep ini diperkenalkan setelah konsep *force of attraction*. Salah satu fungsinya adalah untuk mengurangi ketatnya konsep *full force of attraction*. Harvey P. Dale dalam *Effectively Connected Income* (1986) menjelaskan mengenai tujuan penerapan konsep ini. Dalam tulisan tersebut, Dale memberi gambaran bahwa konsep *effectively connected income* memiliki dua kutub fungsi. Yang pertama, konsep ini memberi kelonggaran atas konsep *full force of attraction*. Di lain sisi, konsep ini juga membuat jaring yang lebih ketat karena dengan konsep ini, penghasilan-penghasilan yang sebelumnya lolos dari aturan perpajakan menjadi dapat dikenakan pajak.

Penjelasan-penjelasan sebelumnya memberi gambaran bahwa secara filosofis, konsep *force of attraction* dan *effectively connected income* dibuat untuk "menjaring" penghasilan yang diperoleh oleh perusahaan asing dari negara sumber, selain penghasilan yang secara nyata diperoleh BUT dari negara sumber tersebut. Akan tetapi, pada dasarnya OECD Model tidak mengakomodasi prinsip *force of attraction* ataupun *effectively connected income*. Pada *tax treaty* yang berbasis OECD Model murni, penghasilan BUT yang diakui hanyalah penghasilan yang nyata-nyata diterima oleh BUT tersebut (*factual attribution*). Peniadaan prinsip ini didasari pertimbangan OECD untuk menciptakan sistem administrasi perpajakan yang lebih sederhana dan efisien. Hal tersebut dijelaskan dalam *Commentary On Article 7 Concerning The Taxation Of Business Profits*.

*Tax treaty* antara Indonesia dan Belanda adalah salah satu contoh *tax treaty* berbasis OECD Model. Namun, dalam rumusan *tax treaty* Indonesia-Belanda telah ditambahkan prinsip *force of attraction*, lebih tepatnya *limited force of attraction*, serta *effectively connected income* tersebut, yang juga telah disesuaikan dengan kondisi kedua belah pihak. Klausul Article 7 dalam *tax treaty* Indonesia-Belanda menyebutkan bahwa penghasilan dari negara sumber dapat dikenakan pajak oleh negara sumber sebesar penghasilan yang nyata-nyata diperoleh BUT tersebut dari negara sumber, atau dari penghasilan yang dihasilkan dari penjualan yang dilakukan oleh kantor pusatnya yang sejenis dengan penjualan yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap, atau dari transaksi bisnis lainnya yang menghasilkan hal yang sama apabila dilakukan melalui bentuk usaha tetapnya.

Penghasilan jenis kedua, penghasilan berdasarkan prinsip *limited force of attraction*, pada dasarnya mensyaratkan adanya penghasilan sejenis yang diterima oleh kantor perwakilan di Indonesia. Dengan kata lain, pada dasarnya prinsip *limited force of attraction* mensyaratkan terlebih dahulu adanya penghasilan jenis pertama, yaitu *factual attribution*. Berdasarkan konsep ini, kantor perwakilan Uber (Asia) Limited tidak mungkin memiliki penghasilan berdasarkan prinsip *limited force of attraction*, walaupun perusahaan tersebut telah membebankan biaya atas kegiatan-kegiatan operasional yang dilakukan di Indonesia, antara lain beban atas sewa ruangan dan jasa profesional yang diperoleh dari SPT Masa PPh Pasal 4(2) dan SPT Masa PPh Pasal 23 yang disampaikan setelah mendapat teguran dari *account representative*.

Walaupun kegiatan mencari penghasilan oleh kantor perwakilan Uber (Asia) Ltd. di Indonesia masih *debatable*, sebenarnya klausul dalam *tax treaty* berbasis OECD Model yang dianut oleh Indonesia-Belanda tidak membatasi kriteria BUT berdasarkan aktivitas mencari profit semata, melainkan dalam konteks yang lebih luas, yaitu menjalankan usaha atau melakukan kegiatan. Dalam *Commentary On Article 5 Concerning The Definition Of Permanent Establishment* disebutkan bahwa pada dasarnya, mungkin akan menjadi hal yang dianggap perlu bagi sebagian pihak untuk menambahkan kejelasan klausul mengenai kontribusi atas profit dalam karakteristik BUT. Terkait proses bisnis yang lazim pada saat ini, hal ini dianggap tidak perlu karena pada dasarnya, semua kegiatan yang dilakukan oleh tiap-tiap bagian perusahaan pada akhirnya akan menyumbangkan profit bagi perusahaan, baik dalam jumlah kecil ataupun besar.

Batasan kegiatan yang dilakukan, seperti telah dijelaskan sebelumnya, adalah bahwa kegiatan tersebut memang merupakan bagian dari kegiatan usaha yang dilakukan oleh kantor pusat melalui BUT tersebut. Selain itu, kegiatan tersebut sifatnya bukan kegiatan penunjang atau persiapan. Dengan memperhatikan hal-hal tersebut, dapat disimpulkan bahwa dari segi perpajakan, kegiatan yang dilakukan oleh Uber di Indonesia pada dasarnya secara konsep telah memenuhi kriteria menjalankan usaha atau melakukan kegiatan suatu BUT. Hal ini bertentangan dengan klausul dalam Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2015 tentang Pedoman dan Tata Cara Perizinan dan Nonperizinan Penanaman Modal yang menegaskan bahwa suatu kantor perwakilan harus menjalankan aktivitas yang sifatnya secara nyata mencari penghasilan di Indonesia.

Akan tetapi, jika kita terjemahkan klausul dalam Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2015 tentang Pedoman dan Tata Cara Perizinan dan Nonperizinan Penanaman Modal tersebut, dapat dikatakan bahwa pada dasarnya BKPM melarang suatu KPPA untuk mencari penghasilan yang dalam konteks ini lebih tepat jika diterjemahkan sebagai penghasilan yang sifatnya *factual attribution*. Namun, aktivitas mencari penghasilan berdasarkan dua prinsip lainnya pada dasarnya tidak dilarang oleh BKPM berdasarkan klausul tersebut. Dalam contoh ini, Uber tetap diizinkan oleh BKPM untuk menjalankan aktivitasnya untuk mencari penghasilan di Indonesia dengan kondisi penghasilan tersebut secara langsung diterima oleh kantor pusatnya tanpa melalui kantor perwakilan di Indonesia. Perlu diingat pula bahwa pada dasarnya BKPM tidak mengenal terminologi BUT atau *permanent establishment* seperti yang dikenal dalam konteks perpajakan. Dengan kata lain, pada dasarnya, tidak menutup kemungkinan jika sebuah kantor perwakilan yang dianggap oleh BKPM sebagai sebuah KPPA dapat dianggap sebagai sebuah BUT dalam konteks perpajakan.

Berdasarkan penjelasan-penjelasan sebelumnya, sebenarnya perwakilan Uber (Asia) Limited di Indonesia secara filosofis telah memenuhi kriteria suatu BUT dikaitkan dengan *entitlement theory* serta *benefit theory*. Oleh karena itu, secara legal formal, Uber (Asia) Ltd masih belum dapat dianggap sebagai sebuah BUT karena ketentuan-ketentuan yang ada tidak mengakomodasi karakteristik skema bisnis Uber tersebut sebagai sebuah BUT. Dalam hal ini, Uber telah berhasil memanfaatkan celah-celah dalam kelaziman perpajakan internasional, sehingga perusahaan tersebut dapat melakukan penghindaran pajak yang sedemikian rupa. Hal inilah yang menyebabkan kantor perwakilan Uber (Asia) Ltd hingga kini tetap berstatus sebuah KPPA, bukan sebuah BUT.

## 5. KESIMPULAN

Pada dasarnya, konsep BUT diciptakan untuk mengakomodasi kepentingan negara sumber atas hak pemajakannya bagi subjek pajak luar negeri yang secara konsisten dan kontinu mencari penghasilan dari negara tersebut. Konsep ini terlahir dengan didasari dua asas utama, yaitu *entitlement theory* dan *benefit theory*. *Entitlement theory* biasanya dikaitkan dengan aspek keberadaan BUT tersebut di negara sumber, sedangkan *benefit theory* biasanya dikaitkan dengan aspek kegiatan

atau aktivitas yang dilakukan oleh BUT tersebut untuk dapat menggali suatu penghasilan dari negara sumber. Ketentuan-ketentuan perpajakan yang ada hingga kini masih condong kepada aspek *physical presence* untuk menetapkan keberadaan BUT di suatu negara sumber. Bahkan jika dikaitkan dengan kegiatan bisnis berbasis digital, konsep *physical presence* ini tetap masih digunakan hingga saat ini. Misalnya, sebuah subjek pajak luar negeri baru dapat dianggap memiliki BUT di negara sumber jika terdapat *server* yang dimiliki atau dikuasai pada negara sumber tersebut. Konsep keberadaan *server* pada dasarnya merupakan konsep *physical presence*. Secara konseptual kantor perwakilan Uber (Asia) Ltd telah memenuhi aspek keberadaan nonfisik. Namun, karena peraturan-peraturan yang berlaku masih belum mengakomodasi konsep *virtual/digital presence*, kantor perwakilan Uber (Asia) Ltd dianggap belum memenuhi aspek keberadaan suatu BUT di Indonesia.

Ketentuan perpajakan yang ada pada dasarnya menyatakan bahwa suatu BUT dianggap melakukan aktivitas mencari penghasilan dari negara sumber berdasarkan *benefit theory*, tidak semata-mata pada kegiatan yang nyata-nyata dapat menciptakan suatu penghasilan dari negara sumber tersebut. Suatu subjek pajak luar negeri dianggap mencari penghasilan melalui BUT ketika BUT tersebut melakukan aktivitas operasi utama atau yang dominan dari keseluruhan proses bisnis perusahaan, selama kegiatan tersebut sifatnya bukan sekadar persiapan atau penunjang (*preparatory or auxiliary*). Pada dasarnya, walaupun kantor perwakilan tidak membukukan penghasilan secara faktual, kantor perwakilan tersebut telah dianggap melakukan kegiatan berdasarkan ketentuan-ketentuan yang ada selama memenuhi kriteria yang disebutkan sebelumnya. Secara konseptual kantor perwakilan Uber (Asia) Ltd telah memenuhi aspek melakukan aktivitas dalam rangka mencari penghasilan di Indonesia. Namun, berdasarkan ketentuan yang ada kantor perwakilan Uber (Asia) Ltd tersebut masih dianggap sebagai kantor perwakilan yang tidak melakukan kegiatan dalam rangka mencari penghasilan di Indonesia karena keseluruhan penghasilan dialihkan ke Uber B.V. di Belanda. Kantor perwakilan Uber (Asia) Ltd masih dianggap merupakan sebuah *representative office* dengan memanfaatkan celah-celah kesepakatan perpajakan internasional. Oleh karena itu, hal yang harus dilakukan oleh pemerintah untuk dapat mengoptimalkan penggalan potensi perpajakan dari perusahaan tersebut dan perusahaan-perusahaan sejenis adalah dengan memperbaiki aturan-aturan yang berlaku,

khususnya terkait ketentuan mengenai aspek keberadaan dan aspek mencari penghasilan dari suatu BUT. Selain itu, pemerintah dapat mengoptimalkan potensi pajak lain misalnya PPN.

## 6. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, pengamatan terhadap kasus perwakilan Uber dalam penelitian ini hanya terbatas pada rentang kasus yang terjadi sejak tahun 2015 hingga Mei 2017. Padahal penerapan Peraturan Menteri Perhubungan Republik Indonesia Nomor PM 26 Tahun 2017 Tentang Penyelenggaraan Angkutan Orang dengan Kendaraan Bermotor Umum Tidak Dalam Trayek yang sebelumnya dianggap dapat menjadi solusi jangka pendek atas kasus tersebut masih bertahap. Selain itu, masih mungkin terjadi revisi atas peraturan tersebut mengingat reaksi pelaku usaha yang tidak sepenuhnya menyetujui keseluruhan klausul dalam ketentuan tersebut. Kedua, Skema bisnis yang digunakan untuk analisis dalam penelitian ini berasal dari informasi sekunder, yaitu bersumber dari internet, hasil wawancara dengan *account representative* pada KPP Badan dan Orang Asing, serta wawancara kepada *driver* Uber. Oleh karena itu, untuk penelitian selanjutnya dapat menggunakan kasus uber di negara lain atau dapat menggunakan objek sejenis sehingga dapat membandingkan dengan penelitian ini.

Untuk jangka panjang, terkait potensi pajak penghasilan, perlu dilakukan penyempurnaan peraturan terkait aspek keberadaan dan aspek melakukan kegiatan dari suatu BUT. Penyempurnaan tersebut bukan hanya atas ketentuan perundang-undangan domestik, tetapi juga atas kelaziman perpajakan internasional dalam *tax treaty* karena sifat *tax treaty* yang merupakan *lex specialis* atas Undang-Undang Pajak Penghasilan. Untuk jangka menengah, perlu dilakukan optimalisasi penggalan potensi atas Pajak Pertambahan Nilai yang merupakan pajak domestik yang tidak tunduk pada ketentuan *tax treaty*. Akan tetapi, masih ada kendala terkait klausul Pengusaha Kena Pajak dalam Undang-Undang PPN yang hingga kini masih merujuk pada definisi bentuk badan yang didalamnya termasuk BUT. Hal ini perlu disiasati dengan mengubah definisi PKP tersebut, atau meniru langkah yang dilakukan Pemerintah Jepang dengan mewajibkan perusahaan *e-commerce* asing untuk menunjuk agen di negara tersebut sebagai pemungut PPN. Alternatif lain yang dapat dilakukan adalah dengan merumuskan pajak khusus untuk transaksi-transaksi berbasis layanan internet yang memiliki karakteristik khusus tersebut,

misalnya dengan mencontoh Negara India dengan *Equalisation Levy*-nya. Dapat juga dengan menetapkan pajak per trip bagi Uber, atau *bit tax* dengan basis pajak jumlah data yang ditransmisikan. Dalam jangka pendek, DJP dapat bekerja sama dengan kementerian lain seperti misalnya Kementerian Komunikasi dan Informasi. Contoh yang baik yang telah dilakukan pemerintah adalah dengan diterbitkannya Peraturan Menteri Perhubungan Republik Indonesia Nomor PM 26 Tahun 2017 Tentang Penyelenggaraan Angkutan Orang dengan Kendaraan Bermotor Umum Tidak Dalam Trayek yang merupakan pengganti dari Peraturan Menteri Perhubungan Republik Indonesia Nomor PM 32 Tahun 2016 Tentang Penyelenggaraan Angkutan Orang dengan Kendaraan Bermotor Umum Tidak Dalam Trayek. Klausul dalam peraturan tersebut memiliki implikasi yang dapat memperkuat posisi pemerintah guna mengenakan pajak perusahaan transportasi berbasis teknologi informasi, walaupun memang masih terdapat celah lain yang perlu diperbaiki. Celah tersebut terutama terkait belum diaturnya secara tegas pemusatan penghasilan di Indonesia guna mencegah skema pengalihan penghasilan seperti yang selama ini dilakukan oleh Uber. Hal lain yang dapat menghambat pemberlakuan peraturan sejenis adalah tantangan dari para pelaku bisnis melalui internet tersebut. Oleh karena itu, masih perlu dirumuskan peraturan-peraturan lain yang melibatkan instansi lainnya, misalnya Kementerian Komunikasi dan Informasi yang memiliki wewenang untuk mengawasi aplikasi yang berjalan melalui internet di Indonesia. Dengan demikian, akan makin menguatkan posisi pemerintah jika para pelaku bisnis tersebut tidak mau mengikuti peraturan yang telah ditetapkan.

### **PENGHARGAAN (ACKNOWLEDGEMENT)**

Penulis menyampaikan ucapan terima kasih kepada Politeknik Keuangan Negara STAN dan Direktorat Jenderal Pajak baik secara insitusi maupun pegawai yang memberikan kontribusi baik langsung maupun tidak langsung dalam penyelesaian penelitian ini. Penulis bertanggungjawab sepenuhnya terhadap hasil penelitian termasuk *error* yang kemungkinan terjadi.

### **DAFTAR PUSTAKA (REFERENCES)**

#### **Artikel Jurnal:**

- Ali, Achmad. 2002. *Menguak Tabir Hukum (Suatu Kajian Filosofis dan Sosiologis)*, Jakarta: PT. Toko Gunung Agung Tbk.
- Asher, Mukul G., Ramkishan S. Rajan. 1999.

*Globalization and Tax systems: Implications for Developing Countries with Particular Reference to Southeast Asia*. Adelaide: Center For International Economic Studies.

- Cavelti, Luzius U., Christian Jaag, and Tobias F. Rohner. 2016. *Why Corporate Taxation Means Source Taxation: A Response to the OECD's Actions Against Base Erosion and Profit Shifting*. Zurich: Swiss Economics SE AG.
- Creswell, John W. Penerjemah Ahmad Lintang Lazuardi. 2014. *Penelitian Kualitatif dan Desain Riset, Memilih di Antara Lima Pendekatan*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar.
- Dale, Harvey P. 1986. *Effectively Connected Income*. *Tax Law Review* Vol. 42: 689-752.
- Huang, Byron M. 2015. *Walking the Thirteenth Floor: The Taxation of Virtual Economies*. *Yale Journal of Law and Technology*: Vol. 17 : Iss. 1 , Article 6.
- Huberman, Michael A & Miles, Mathew B. Penerjemah Tjetjep Rohendi. 2009. *Analisis Data Kualitatif Buku Sumber Tentang Metode-Metode Baru*. Jakarta: UI Press
- McIntyre, Michael J.. 2001. *U.S. Taxation of Foreign Corporations in the Digital Age*. *Bulletin for International Fiscal Documentation*.
- McLure, Jr., Charles E. 2000. *Alternatives To The Concept Of Permanent Establishment*. Toronto: Canadian Tax Foundation.
- Mertokusumo dan Pitlo. 1993. *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*. Bandung: PT. Citra Aditya Bakti.
- Neuman, W. Lawrence. 2014. *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*. Needham Heights: A Viacom Company.
- Nozick, Robert. 1974. *Anarchy, State, and Utopia*. New York: Basic Books.
- Organization for Economic Co-operation and Development. 2004. *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?* Organization for Economic Co-operation and Development
- Organization for Economic Co-operation and Development. 2014. *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. OECD Publishing.
- Pinto, Dale. 2003. *E-commerce and Source-based Income Taxation*. Amsterdam: IBFD Publication BV.
- Poerwandari, Kristi. 2007. *Pendekatan Kualitatif untuk Penelitian Perilaku Manusia*. Depok:

- Lembaga Pengembangan Sarana Pengukuran dan Pendidikan Psikologi.
- Rahardjo, Satjipto. 2007. *Biarkan Hukum Mengalir, Catatan Kritis tentang Pergulatan Manusia dan Hukum*. Jakarta: Penerbit Buku Kompas.
- Rosdiana, Haula dan Rasin Tarigan, 2005, *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Sakti, Nufransa Wira. 2007. *E-commerce as the Tax Potential Revenue in Indonesia*. Japan:-
- Peraturan:**
- Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1995 Tentang Perseroan Terbatas.
- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.
- Keputusan Presiden Nomor 90 Tahun 2000 tentang Kantor Perwakilan Perusahaan Asing.
- Peraturan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2015 Tentang Pedoman Dan Tata Cara Perizinan Dan Nonperizinan Penanaman Modal.
- Peraturan Menteri Perhubungan Republik Indonesia Nomor PM 32 Tahun 2016 Tentang Penyelenggaraan Angkutan Orang dengan Kendaraan Bermotor Umum Tidak Dalam Trayek.
- Peraturan Menteri Perhubungan Republik Indonesia Nomor PM 26 Tahun 2017 Tentang Penyelenggaraan Angkutan Orang dengan Kendaraan Bermotor Umum Tidak Dalam Trayek.
- Surat Keputusan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal Nomor 22/SK/2001 Tentang Ketentuan Pelaksanaan Keputusan Presiden Nomor 90 Tahun 2000 Tentang Kantor Perwakilan Perusahaan Asing.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : Se - 60/Pj/2013 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-20/Pj/2013 Tentang Tata Cara Pendaftaran Dan Pemberian Nomor Pokok Wajib Pajak, Pelaporan Usaha Dan Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak, Penghapusan Nomor Pokok Wajib Pajak Dan Pencabutan Pengukuhan Pengusaha Kerja Pajak, Serta Perubahan Data Dan Pemindehan Wajib Pajak Sebagaimana Telah Diubah Dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-38/Pj/2013.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor Se - 04/Pj/2017 Tentang Penentuan Bentuk Usaha Tetap Bagi Subjek Pajak Luar Negeri Yang Menyediakan Layanan Aplikasi Dan/Atau Layanan Konten Melalui Internet.
- Bowers, Simon. 10 Oktober 2016. *Uber's main UK business paid only £411,000 in tax last year*. (<https://www.theguardian.com/business/2016/oct/10/ubers-main-uk-business-paid-only-411000-in-tax-last-year>, diakses 15 Maret 2017)
- Bradley, Anusha. 13 Juli 2016. *Uber NZ earns \$1m, pays \$9000 in tax*. (<http://www.radionz.co.nz/news/national/308581/uber%27s-%27extremely-elaborate%27-tax-arrangements>, diakses 15 Maret 2017)
- Deny, Septian. 15 September 2016. *BPS: Jumlah e-Commerce di Indonesia Capai 26,2 Juta*. (<http://bisnis.liputan6.com/read/2602680/bps-jumlah-e-commerce-di-indonesia-capai-262-juta>, diakses 15 Maret 2017)
- Hawkins, Andrew J. 22 Agustus 2016. *Massachusetts becomes the first state to tax Uber and Lyft*. (<http://www.theverge.com/2016/8/22/12585976/massachusetts-uber-lyft-tax-taxi-ride-hail>, diakses 15 Maret 2017)
- Ingram, David. 20 Agustus 2016. *Massachusetts to tax ride-hailing apps, give the money to taxis*. (<http://www.reuters.com/article/us-massachusetts-uber-idUSKCN10U1ST>, diakses 15 Maret 2017)
- McGarvey, Robert. 8 Desember 2015. *How Uber dodges paying tax in Canada*. (<http://www.troymedia.com/2015/12/08/how-uber-dodges-paying-taxes-in-canada/>, diakses 15 Maret 2017)
- Rahmayani, Indah. 30 Oktober 2015. *Potensi Pajak "e-Commerce" Bisa Tembus Rp 15 Triliun*. ([https://kominformo.go.id/index.php/content/detail/6309/Potensi+Pajak+%22e-Commerce%22+Bisa+Tembus+Rp+15+Triliun/0/sorotan\\_media](https://kominformo.go.id/index.php/content/detail/6309/Potensi+Pajak+%22e-Commerce%22+Bisa+Tembus+Rp+15+Triliun/0/sorotan_media), diakses 15 Maret 2017)
- Ting, Antony. 1 Desember 2015. *Explainer: how Uber and Airbnb are reducing their Australian tax bill*. (<http://theconversation.com/explainer-how-uber-and-airbnb-are-reducing-their-australian-tax-bill-51111>, diakses 15 Maret 2017)
- William-Gruts, Oscar. 3 Februari 2016. *European MP accuses Uber of being 'designed, from the start, to reduce its tax'*. (<http://uk.businessinsider.com/uber-tax-europe-dutch-zero-employees-2016-2>, diakses 15 Maret 2017)

- 
- Zeldin, Wendy. Library of Congress. 19 September 2016. *Vietnam: Document on Taxation of Uber Services Issued*. (<http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/vietnam-document-on-taxation-of-uber-services-issued/>, diakses 15 Maret 2017)
- Zhou, Naaman. 13 Desember 2016. *Tax office announces crackdown on Uber and other ride-sharing services*. (<https://www.theguardian.com/australia-news/2016/dec/13/tax-office-announces-crackdown-on-uber-and-other-ride-sharing-services>, diakses 15 Maret 2017)