

PAJAK PENGHASILAN BAGI *OVER-THE-TOP* DI INDONESIA: SEBUAH PELUANG DAN TANTANGAN

Amelia Cahyadini
Fakultas Hukum, Universitas Padjadjaran
email: amelia.cahyadini@unpad.ac.id

Zainal Muttaqin
Fakultas Hukum, Universitas Padjadjaran
email: zainal.muttaqin@unpad.ac.id

Sinta Dewi
Fakultas Hukum, Universitas Padjadjaran
email: sinta@unpad.ac.id

Dewi Kania Sugiharti
Fakultas Hukum, Universitas Padjadjaran
email: dewi@unpad.ac.id

disampaikan 1/4/2021 – di-review 14/8/2021 – diterima 22/5/2022
DOI: 10.25123/vej.v8i1.4735

Abstract

Over-the-Top (OTT) is a form of information technology innovation that is growing very rapidly, including in Indonesia as one of the largest OTT market country. OTT can earn income from users in Indonesia, while the right to tax this income cannot be imposed in Indonesia because OTT generally operates across national borders and does not have a permanent establishment in Indonesia. Therefore, it is necessary to consider income tax arrangements for OTT operating in Indonesia to provide legal certainty. This paper focuses on discussing the positive legal provisions of Income Tax that apply to OTT operating in Indonesia and the implementation of each of these regulations in the current era of economic digitalization. The author uses a normative juridical research method with a qualitative research approach. Based on this research, it is known that the provision of Income Tax for OTT does not yet exist, therefore the Government of Indonesia needs to design a national tax law that is able to accommodate income tax for OTT.

Keywords:

digital economy; income tax; Over-the-Top

Abstrak

Over-the-Top (OTT) adalah salah satu bentuk inovasi teknologi informasi yang berkembang dengan sangat pesat, termasuk di Indonesia yang merupakan salah satu negara pangsa pasar OTT terbesar di dunia. OTT dapat memperoleh penghasilan dari pengguna di Indonesia, sementara hak pemajakan atas penghasilan tersebut tidak dapat dikenakan di Indonesia karena pada umumnya OTT beroperasi lintas batas negara dan tidak memiliki BUT di Indonesia. Oleh karena itu, perlu dipertimbangkan pengaturan Pajak Penghasilan bagi OTT yang beroperasi di Indonesia untuk memberikan kepastian hukum. Tulisan ini memfokuskan pada pembahasan mengenai ketentuan hukum positif Pajak Penghasilan yang berlaku bagi OTT yang beroperasi di Indonesia dan implementasi dari setiap peraturan tersebut pada era digitalisasi ekonomi saat ini. Penulis menggunakan metode penelitian yuridis normatif dengan pendekatan penelitian kualitatif. Berdasarkan penelitian ini diketahui bahwa ketentuan Pajak Penghasilan untuk OTT hingga saat ini

belum ada, oleh karena itu Pemerintah Indonesia perlu merancang hukum perpajakan nasional yang mampu mengakomodir pengenaan Pajak Penghasilan bagi OTT.

Kata Kunci:
ekonomi digital; *Over-the-Top*; pajak penghasilan.

Pendahuluan

Over-the-Top (selanjutnya disebut OTT) merujuk pada layanan yang “menumpang” pada penyedia kabel (*cable providers*), khususnya layanan *streaming*. Layanan OTT didefinisikan sebagai layanan yang disediakan melalui saluran penyedia layanan internet, tetapi mereka sama sekali tidak terlibat dalam perencanaan atau penyampaian layanan, karena layanan ini ditawarkan langsung kepada konsumen OTT dari jaringan penyedia layanan internet.¹ Istilah OTT telah diterapkan pada banyak produk dan layanan lain yang mengalirkan konten ke pengguna menggunakan internet sebagai pengganti infrastruktur yang sudah ada sebelumnya (layanan televisi kabel, layanan keuangan, layanan seluler).² Sebagai contoh yang termasuk OTT adalah Whatsapp, YouTube, Netflix, Apple TV+, HBO, Instagram, dan sebagainya.

Faktor utama berkembang pesatnya OTT adalah penetrasi *smartphone* dan paket internet seluler berkecepatan tinggi yang dapat diakses, sehingga melalui perangkat tersebut layanan OTT telah memungkinkan dapat diakses tanpa terbatas lokasi dan waktu. Pasar OTT Indonesia bernilai US\$ 360 juta pada 2019, nilai tersebut diproyeksikan terus meningkat mencapai US\$ 1,5 miliar pada enam tahun ke depan, dengan pertumbuhan rata-rata pertahun sebesar 27,7% dari tahun 2020 hingga 2026.³ Saat ini, OTT menjadi tren di seluruh dunia dan diproyeksikan akan bertransformasi menjadi lebih inovatif dan canggih kedepannya. Hal ini membuat OTT menjadi digemari dalam menjual produk fisik bersamaan dengan penawaran layanan audio dan video.

¹ Rachita Rake dan Supradip Baul, *Indonesia Over The Top (OTT) Market, Opportunity Analysis and Industry Forecast, 2019-2026*, Portland: Allied Market Research, 2019, hlm. 4.

² K.C. Karnes, *What is OTT (Over-The-Top) and How Does it Relate to Apps?*, <https://clevertap.com/blog/ott/>, diakses 5 Januari, 2021.

³ Rachita Rake dan Supradip Baul, supra no. 1, hlm. 12.

Pandemi Covid-19 berdampak positif terhadap pertumbuhan pasar OTT di Indonesia karena penggunaan akan layanan OTT terus meningkat.⁴ Penggunaan ini terutama disebabkan oleh pertumbuhan yang berkelanjutan dalam layanan komunikasi dan hiburan *online*. Menurut Media Partners Asia (MPA), total menit *streaming video online* mingguan di *smartphone* tumbuh 60% secara agregat di seluruh Indonesia antara 20 Januari dan 11 April 2020.⁵ Pada 2019, konten *streaming* yang paling digemari pengguna internet di Indonesia adalah *online video*, yaitu sebesar 98%; lalu *streaming* konten televisi melalui internet sebesar 50%; 46% bermain *game* secara *live streaming*; 36% menonton *live streaming* orang lain bermain *game*; dan menonton *e-sport tournaments* sebesar 17%.⁶

Pemanfaatan internet oleh pengguna di Indonesia juga berpengaruh besar pada pertumbuhan ekonomi digital Indonesia. Berdasarkan laporan Google dan Temasek pada *e-Conomy SEA 2019*, pada 2025, ekonomi digital Indonesia diperkirakan akan mencapai US\$ 130 miliar, sudah mencapai US\$ 40 miliar pada tahun 2019 dengan rata-rata pertumbuhan 49% per tahun.⁷ Pertumbuhan ekonomi digital di Indonesia lebih cepat dibandingkan dengan enam negara lain di Asia Tenggara. Salah satu faktor pendukung perkembangan tersebut adalah kondisi geografis Indonesia yang luas dan populasi yang besar.⁸

OTT memperoleh pendapatan dengan menggunakan model monetisasi. Monetisasi adalah kerangka kerja khusus yang menentukan cara tepat dimana OTT mendorong pendapatan dan menghasikan laba atas investasi (*return on investment* atau ROI) yang memungkinkan pelaku usaha menjawab pertanyaan mengenai nilai apa yang akan saya berikan dan berapa harganya dan sumber pendapatan apa yang

⁴ *We Are Social dan Hootsuite, Digital 2019 Q2 Global Digital Statshot*, <https://andi.link/data-statistik-digital-dan-pengguna-internet-di-dunia-tahun-2019-kuartal-kedua-q2/>, diakses 2 Januari, 2020.

⁵ Id.

⁶ *Hootsuite dan We Are Social, Indonesian Digital Report 2019*, <https://www.slideshare.net/DataReportal/digital-2019-indonesia-january-2019-v01>, diakses 8 Juli 2020.

⁷ *Google, Temasek, dan Bain & Company, e-Conomy SEA 2019*, <https://dailysocial.id/post/indonesias-digital-economy-is-now-at-40-billion-e-commerce-as-the-biggest-participant>, diakses 3 Januari 2020.

⁸ Id.

akan didapatkan.⁹ Secara singkat monetisasi adalah proses memanfaatkan basis pengguna aplikasi dan mengubah tindakan dan keterlibatan pengguna menjadi aliran pendapatan.¹⁰ Berdasarkan model pendapatannya, OTT dikelompokkan menjadi berbasis langganan (*subscription-based*), berbasis iklan (*advertising-based*), berbasis transaksi (*transaction based*), dan model *hybrid*.¹¹ Pertumbuhan pasar OTT di Indonesia dipengaruhi oleh meningkatnya popularitas *direct carrier billing* dan langganan video (*subscription of over-the-top videos* atau SVoD). Hal ini juga didukung dengan biaya yang relatif terjangkau untuk mengakses layanan OTT, berlangganan, dan kecepatan internet yang semakin baik (semakin tinggi).

Berdasarkan tingginya akses terhadap OTT yang dilakukan oleh pengguna di Indonesia dan dengan model monetisasi yang digunakan OTT, maka OTT akan mendapatkan keuntungan (pendapatan) dari jumlah pengakses dan pelanggan (*subscriber*) yang merupakan penduduk negara pangsa pasar, dalam hal ini Indonesia. Mengacu pada asas sumber untuk pengenaan Pajak Penghasilan,¹² maka secara teori hukum pajak, Indonesia memiliki kewenangan untuk mengenakan Pajak Penghasilan terhadap OTT yang beroperasi di Indonesia. Pada praktiknya, hingga saat ini Indonesia belum dapat mengenakan Pajak Penghasilan terhadap OTT. Diperkirakan ada potensi besar dari pajak yang hilang dengan tidak ditariknya Pajak Penghasilan atas Facebook, YouTube, Netflix, dan layanan OTT lainnya.¹³

Skala dan luasnya revolusi teknologi yang sedang berlangsung akan membawa perubahan ekonomi, sosial, dan budaya yang begitu fenomenal, sehingga hampir tidak dapat dibayangkan, termasuk pada proses penyelenggaraan negara.¹⁴ Salah satu dampak terbesarnya adalah perubahan cara pemerintah mengatur hubungan saat ini dengan pelaku usaha dan masyarakat, termasuk *internet citizen*, serta bagaimana kekuatan teknologi yang begitu besar dapat membangun

⁹ *Bornflight, Business Models for Mobile App Monetization, Croatia*, www.bornflight.com, hlm. 6.

¹⁰ *Id.*

¹¹ *Id.*

¹² *Kees Van Raa, Nondiscrimination in International Law, Deventer, Kluwer*, 1986, hlm. 26.

¹³ Wahyunanda Kusuma Pertiwi, Sejak 2016, Netflix Belum Pernah Bayar Pajak di Indonesia, <https://tekno.kompas.com/read/2020/01/16/07560027/sejak-2016-netflix-belum-pernah-bayar-pajak-di-indonesia?page=all>, diakses 12 Februari, 2020.

¹⁴ *Klaus Schwab, The Fourth Industrial Revolution, World Economic Forum, Switzerland, 2016*, hlm. 31.

hubungan antara negara maju dengan negara berkembang, dan bukan sebaliknya. Hal tersebut juga termasuk dalam hal pengenaan Pajak Penghasilan kepada para pelaku usaha OTT yang berdomisili di luar Indonesia, yang tanpa kehadiran fisiknya di Indonesia tetap dapat memperoleh keuntungan ekonomis.

Berdasarkan uraian tersebut, tulisan ini memfokuskan pada pembahasan bagaimana ketentuan hukum positif Pajak Penghasilan yang berlaku bagi OTT yang beroperasi di Indonesia, serta bagaimana implementasi dari setiap peraturan tersebut pada era digitalisasi ekonomi saat ini. Penulis menggunakan metode penelitian dengan pendekatan penelitian kualitatif, yaitu penelitian yang mendasarkan pada norma hukum positif (peraturan perundang-undangan) dengan juga memperhatikan norma yang ada dalam masyarakat. Tujuannya untuk mendapatkan pemahaman, mengembangkan teori, dan menggambarkan secara lengkap dan jelas.¹⁵ Mengingat instrumen Pajak Penghasilan telah diatur dalam peraturan perundang-undangan, maka penelitian ini dilakukan menggunakan pendekatan yuridis normatif,¹⁶ karena objek yang diteliti adalah norma atau kaidah yang dirumuskan dalam undang-undang dengan tidak mengesampingkan pula fakta empiris yang terdapat di lapangan. Penelitian ini bersifat deskriptif, yaitu suatu penelitian yang menggambarkan teori hukum yang berkaitan dengan peraturan perundang-undangan yang menjadi objek penelitiannya dan juga hukum dalam pelaksanaannya di dalam masyarakat.¹⁷ Sehingga tujuan penelitian ini adalah menggambarkan penerapan Pajak Penghasilan bagi OTT berdasarkan ketentuan hukum positif yang berlaku.

Pembahasan

Pengenaan pajak terhadap pelaku usaha luar negeri (termasuk OTT) pada era digitalisasi ekonomi dapat dikategorikan menjadi dua, yaitu *direct tax* dan *indirect tax*.¹⁸ *Direct tax* berbentuk Pajak Penghasilan atau dikenal pada beberapa

¹⁵ Zainuddin Ali, *Metode Penelitian Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta, 2009, hlm. 105.

¹⁶ Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI Pres, Jakarta, 1986, hlm. 22.

¹⁷ Zainuddin Ali, supra no. 15, hlm. 106.

¹⁸ Ichwan Sukardi dan Sophia She Jiaqian, *Taxing the Digital Economy in Indonesia*, <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ngz37n2ts6ct/taxing-the-digital-economy-in-indonesia>, diakses 22 Januari 2021.

negara dengan sebutan *digital services tax (DST)*, *withholding tax*, atau *digital permanent establishment*. *Indirect tax* berupa *value added tax (VAT)* atau *goods and services tax (GST)*.¹⁹ Pengenaan Pajak Penghasilan bagi pelaku usaha luar negeri pada dasarnya telah diatur dalam beberapa peraturan perundang-undangan di Indonesia, yaitu:

1. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan;
2. Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja; dan
3. Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 Menjadi Undang-Undang.

Serta, penegasan berlakunya ketentuan dan mekanisme perpajakan sesuai peraturan perundang-undangan Indonesia pada kegiatan Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (selanjutnya disebut PMSE) sebagaimana terdapat pada Pasal 8 Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2019 tentang Perdagangan Melalui Sistem Elektronik (selanjutnya disebut Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2019).²⁰

Subjek pajak yang dinilai paling relevan dengan OTT adalah subjek pajak luar negeri (baik merupakan orang pribadi atau badan) dan Bentuk Usaha Tetap (selanjutnya disebut BUT) (bagi OTT yang memiliki perwakilan di Indonesia). Mengenai subjek pajak luar negeri dan BUT dalam masing-masing peraturan perundang-undangan tersebut, diuraikan sebagai berikut:

Pengaturan Pajak Penghasilan OTT dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan

Undang-Undang Pajak Penghasilan mengatur tentang ketentuan material dari Pajak Penghasilan, seperti subjek, objek, dasar pengenaan pajak, dan tarif pajak. Undang-Undang Pajak Penghasilan membedakan subjek pajak menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri.²¹ Subjek pajak luar negeri

¹⁹ Id.

²⁰ Peraturan Pemerintah R.I., Nomor 80 Tahun 2019, tentang Perdagangan Melalui Sistem Elektronik, L.N.R.I Tahun 2014 No. 45, Pasal 8 jo. Pasal 25 dan Penjelasan Pasal 25.

²¹ Aristanti Widyaningsih, Hukum Pajak dan Perpajakan dengan Pendekatan Mind Map, Alfabeta, Bandung, 2017, hlm. 24 dan Undang-Undang R.I., Nomor 36 Tahun 2008, tentang Perubahan

salah satunya adalah badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, tetapi menjalankan usaha di Indonesia, baik melalui BUT ataupun tidak.²² Dalam konsep hukum pajak positif, BUT merupakan bentuk usaha yang digunakan subjek pajak luar negeri (*non-resident taxpayer*) sebagai sarana untuk mendapatkan *active income*.²³ BUT dapat dikatakan cabang atau perwakilan perusahaan luar negeri yang ada di Indonesia. BUT berdasarkan Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Pasal 111 Undang-Undang Cipta Kerja didefinisikan sebagai bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi sebagaimana dimaksud pada ayat (4) huruf a, huruf b, dan huruf c, dan badan sebagaimana dimaksud pada ayat (4) huruf d (tersebut di atas) untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia. Mengacu pada pengertian BUT dalam Pasal 2 ayat (4) dan (5) Undang-Undang Pajak Penghasilan jo. Pasal 111 Undang-Undang Cipta Kerja tersebut, kata-kata “tidak bertempat”; “tidak lebih dari 183 hari”; dan “tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia” menunjukkan bahwa BUT hanya dapat dipergunakan oleh subjek pajak luar negeri.

Badan perwakilan di suatu negara dapat dikatakan sebagai BUT apabila memenuhi syarat, yaitu adanya suatu tempat usaha (*place of business*) yang dapat berupa tanah, gedung, dan peralatan; tempat usaha tersebut bersifat tetap; dan kegiatan usahanya dilakukan pada tempat tersebut.²⁴ Karakteristik lainnya adalah BUT bersifat produktif, artinya memberikan sumbangsih dalam memperoleh keuntungan atau penghasilan bagi kantor pusatnya.²⁵ Pengertian BUT dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan memiliki cakupan yang cukup luas dan secara tegas merumuskan “komputer atau agen elektronik atau peralatan otomatis (*automated equipment*) yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara

Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, L.N.R.I Tahun 2000 No. 128, Pasal 2 ayat (2).

²² Id.

²³ Zsazya, Apa Itu Bentuk Usaha Tetap?, Bentuk Usaha Tetap: Kenali Ketentuan dan Perhitungan Pajaknya di Sini! (online-pajak.com), diakses 14 Desember 2020.

²⁴ Raden Agus Suparman, BUT: Subjek Pajak Luar Negeri Tapi Diperlakukan Sebagai Subjek Pajak Dalam Negeri, <https://aguspajak.com/2018/08/10/but-subjek-pajak-luar-negeri-tapi-diperlakukan-sebagai-subjek-pajak-dalam-negeri/>, diakses 29 Februari 2021.

²⁵ Id.

transaksi elektronik untuk menjalankan aktivitas usaha melalui internet” sebagai BUT.²⁶

Hal tersebut juga ditegaskan dalam Surat Edaran Menkominfo Nomor 3 Tahun 2016 yang mengatur mengenai OTT yang didirikan oleh subjek pajak luar negeri wajib mendirikan BUT sebagaimana diatur dalam Nomor 5 poin 5.3. Surat Edaran Menkominfo Nomor 3 Tahun 2016 yang menyatakan bahwa “... Layanan OTT dapat disediakan oleh perorangan atau badan usaha asing dengan ketentuan wajib mendirikan BUT di Indonesia. BUT didirikan berdasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.....”. Pada Nomor 5 poin 5.5 Surat Edaran Menkominfo Nomor 3 Tahun 2016 disebutkan kewajiban penyedia layanan OTT adalah menaati ketentuan peraturan perundang-undangan salah satunya di bidang perpajakan.

Meskipun demikian, konsep BUT pada peraturan perundang-undangan yang berlaku tetap mengacu pada tipe BUT, yang terdiri dari BUT tipe aset atau tipe fasilitas fisik; BUT tipe aktivitas; BUT tipe agen; dan BUT tipe asuransi,²⁷ yang kesemuanya mengacu pada konsep *place of business test; location test; right use test; dan business activity test*.²⁸ BUT merupakan terminologi penting dalam perpajakan internasional karena berkaitan dengan *taxing right* atau hak pemajakan suatu negara; *source rules* yaitu sekumpulan ketentuan hukum yang menentukan syarat-syarat bagi suatu jenis penghasilan agar negara tempat diterimanya penghasilan menjadi negara sumber yang berhak memungut pajak atas penghasilan; dan *threshold* atau ambang batas, yaitu kriteria yang memungkinkan suatu negara sumber untuk memajaki penghasilan usaha antar negara.

Subjek pajak luar negeri akan menjadi subjek pajak dalam negeri *time test*-nya diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, sedangkan subjek pajak luar

²⁶ Undang-Undang R.I., Nomor 36 Tahun 2008, Tentang Pajak Penghasilan jo. Undang-Undang R.I., Nomor 11 Tahun 2020, tentang Cipta Kerja, L.N.R.I Tahun 2008 Nomor 133, Pasal 111.

²⁷ Gunadi, Pajak Internasional, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, 2017, hlm. 29.

²⁸ OECD Model Convention, BUT *model basic rule* sebagaimana terdapat dalam Pasal 5 ayat (1), (2), dan (3) OECD Model Convention, Pasal 5 ayat (3).

negeri menjadi BUT *time test*-nya pada perjanjian penghindaran pajak berganda atau *tax treaty* (selanjutnya disebut *tax treaty*), sebagai berikut:

Tabel 1: Perbedaan *time test* Subjek Pajak Luar Negeri menjadi Subjek Pajak Dalam Negeri dan BUT

SPLN menjadi SPDN	SPLN menjadi BUT
a. Orang pribadi SPLN	SPLN menjadi BUT <i>time test</i> -nya dibedakan menurut kegiatannya sebagai berikut:
1) Berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, dan	a. <i>Building site/construction</i> ;
2) Bertempat tinggal di Indonesia.	b. <i>Installation</i> ;
b. Badan SPLN yang bertempat kedudukan, didirikan, dan menjalankan usaha di Indonesia yang menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia.	c. <i>Assembly</i> (perakitan);
	d. <i>Supervisory activities</i> (pengawasan);
	e. <i>Other services</i> ;
	yang batasan waktunya diatur dalam <i>tax treaty</i> antara Indonesia dengan negara <i>treaty partner</i> .

Sumber: Djoko Muljono, Pajak Berganda? Tidak Lagi! Pedoman Mudah dan Praktis Memahami Tax Treaty, Andi, Yogyakarta, 2011, hlm. 139

Berdasarkan uraian tersebut, diketahui bahwa Pemerintah Indonesia telah berupaya keras dalam pengenaan Pajak Penghasilan terhadap pelaku usaha yang berdomisili di luar negeri dan memperoleh pendapatan atau tambahan kemampuan ekonomis dari Indonesia dengan beroperasi di Indonesia melalui BUT.²⁹

Pendapatan yang diperoleh OTT dari negara pangsa pasar dengan penggunaannya yang merupakan Warga Negara Indonesia, semestinya dapat memberikan sumbangsih penerimaan negara, khususnya dari sektor Pajak Penghasilan, sebagaimana berlaku dan diakuinya asas sumber untuk pengenaan Pajak Penghasilan secara internasional.³⁰ Hal ini juga sesuai dengan ketentuan Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan yang menegaskan yurisdiksi sumber yang berlaku di Indonesia mendasarkan pada dua unsur, yaitu menjalankan aktivitas ekonomi secara signifikan dan menerima penghasilan yang bersumber

²⁹ OECD *The Development of Fixed Broadband Networks*, [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/CISP\(2015\)2/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/CISP(2015)2/FINAL&docLanguage=En), diakses 10 Desember 2020.

³⁰ Kees Van Raa, supra no. 12, hlm. 26.

dari negara tersebut.³¹ Hal ini juga diperkuat dengan rumusan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan yaitu dalam kalimat "... baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia...".

Asas sumber penghasilan mendasarkan pemajakan pada tempat dimana sumber penghasilan itu berada,³² atau karena adanya hubungan antara negara dengan kegiatan yang menghasilkan pendapatan,³³ sehingga negara tempat sumber berada memiliki wewenang mengenakan pajak atas hasil yang keluar dari sumber itu.³⁴ Menurut Ongwamuhana, yurisdiksi sumber mendasarkan pada argumentasi bahwa negara sumber memberikan kontribusi kepada perusahaan milik bukan wajib pajak dalam negeri untuk memperoleh penghasilan dari negara tersebut, sehingga memiliki hak alokasi pemajakan.³⁵

Meskipun demikian, rumusan ketentuan yang berlaku sebagaimana tersebut di atas mempunyai konsekuensi tersendiri, yaitu otoritas perpajakan melihat adanya keberadaan fisik sebagai relevansi pengenaan pajak terhadap pelaku usaha asing. Termasuk operasi penghitungan melalui *website* di internet atau *server*, baru sebagai BUT dalam hal memiliki kualifikasi yang sama dengan tempat usaha tetap sebagaimana dimaksud dalam uraian di atas.³⁶ Pada kenyataannya, digitalisasi ekonomi menciptakan ekosistem bisnis baru, dimana batas-batas geografis tidak lagi terasa nyata³⁷ yang menyebabkan perekonomian dunia telah bersatu secara global, sehingga pelaku usaha dapat melakukan aktivitasnya dimanapun selain negara tempat kedudukannya atau domisilinya.³⁸

³¹ Gunadi, supra no. 27, hlm., 59.

³² Waluyo, Perpajakan Indonesia, Salemba Empat, Salemba Empat, Jakarta, 2007, hlm. 16.

³³ Bjorn Wesberg, *Cross Border Taxation of Commerce, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2002*, hlm. 93.

³⁴ Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia Perkembangan dan Pengaruhnya*, Eresco, Bandung, 1986, hlm. 51. dan Mansury, *Perpajakan Internasional Berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia, YP4, Jakarta, 1998*, hlm. 63.

³⁵ Kibuta Ongwamuhana, *The Taxation of Income from Foreign Investment – a Tax Study of Some Developing Countries, Kluwer, Deventer, 1991*, hlm. 78.

³⁶ Gunadi, supra no. 27, hlm., 62.

³⁷ Steven Harnad, *Post-Gutenberg Galaxy The Fourth Revolution in the Means of Production of Knowledge, Vol. 2 No. 1, Public-Access Computer System Review*, hlm. 41, 1991.

³⁸ Sean Lowry, *Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis, Congressional Research Service*, <https://fas.org/sgp/crs/misc/R45532.pdf>, diakses 15 Desember 2020.

Dengan demikian, ketentuan tentang BUT yang membutuhkan kehadiran fisik menjadi sulit diterapkan dalam konteks digitalisasi ekonomi, meskipun secara normatif, kehadiran fisik ini masih tetap dipertahankan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan. Hal ini ditegaskan dengan dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor PMK-35/PMK.03/2019 tentang Penentuan *Permanent Establishment*. PMK tersebut menguraikan kegiatan yang dapat diklasifikasikan sebagai BUT dan menegaskan kewajiban BUT berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk penegasan kriteria BUT yang diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang saat ini berlaku.

Apakah Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 mengatur Pajak Penghasilan bagi *Over-the-Top*?

Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 yang secara umum mengatur kebijakan keuangan negara untuk menghadapi ancaman perkenomian Nasional Indonesia dalam penanganan pandemi Covid-19, juga mengatur mengenai ketentuan perpajakan, yaitu Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penghasilan. Pajak Penghasilan yang diatur adalah Pajak Penghasilan dari kegiatan PMSE yang dilakukan oleh wajib pajak luar negeri dan/atau oleh PPMSE. PMSE adalah kegiatan perdagangan yang transaksinya dilakukan secara *online*, sehingga membutuhkan serangkaian perangkat dan prosedur elektronik.³⁹ PPMSE adalah pelaku usaha penyedia sarana komunikasi elektronik yang digunakan untuk PMSE.⁴⁰

Kewajiban Pajak Penghasilan dalam kegiatan PMSE timbul apabila subjek pajak luar negeri dan/atau PPMSE memenuhi ketentuan kehadiran ekonomi signifikan.⁴¹ Pelaku usaha luar negeri atau PPMSE luar negeri yang memenuhi syarat kehadiran ekonomi signifikan dapat diperlakukan sebagai BUT, sehingga

³⁹ Undang-Undang R.I., Nomor 2 Tahun 2020, Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disease 2019 (Covid-19) dan/atau Dalam Rangka Menghadapi Ancaman yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan Menjadi Undang-Undang, L.N.R.I Tahun 2020 No. 132, Pasal 4 ayat (2).

⁴⁰ Id.

⁴¹ Id.

dapat dikenakan Pajak Penghasilan.⁴² Kehadiran ekonomi signifikan yang dimaksud dalam undang-undang ini berupa (1) peredaran bruto konsolidasi grup usaha sampai dengan jumlah tertentu; (2) penjualan di Indonesia sampai dengan jumlah tertentu; dan/atau (3) pengguna aktif media digital di Indonesia sampai dengan jumlah tertentu.⁴³

Bagi PPMSE yang tidak dapat ditetapkan sebagai BUT karena adanya *tax treaty*, maka PPMSE tersebut dapat dikenakan Pajak Transaksi Elektronik.⁴⁴ Pajak Transaksi Elektronik dikenakan atas transaksi penjualan barang dan/atau jasa dari luar Indonesia melalui PMSE kepada pembeli atau pengguna di Indonesia yang dilakukan oleh pelaku usaha luar negeri, secara langsung atau melalui PPMSE luar negeri.⁴⁵ Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 menyebutkan bahwa besarnya tarif, dasar pengenaan, dan tata cara penghitungan Pajak Penghasilan dan Pajak Transaksi Elektronik diatur dengan Peraturan Pemerintah.⁴⁶

Pada dasarnya, konsep kehadiran ekonomi yang signifikan dalam Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 mengacu pada konsensus internasional yang diusung oleh OECD yang membahas penanganan *Tax Challenges of the Digital Economy*, yang hingga saat ini masih belum ditentukan kesepakatan akhirnya. Meskipun telah diatur, namun Ketentuan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 untuk Pajak Penghasilan dan Pajak Transaksi Elektronik belum berlaku, sebagaimana disampaikan oleh Febrio Nathan Kacabiru, Kepala Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan.⁴⁷ Hal ini merupakan bentuk komitmen Pemerintah Indonesia untuk menunggu konsensus OECD dapat diterapkan. Pada Juli 2021, OECD/G20 *Inclusive Framework* menyetujui dua pilar sebagai solusi perpajakan dunia dalam menghadapi tantangan digitalisasi ekonomi. *Pillar One* dirancang untuk menyesuaikan hak pemajakan dengan mempertimbangkan model bisnis

⁴² Id.

⁴³ Id.

⁴⁴ Id.

⁴⁵ Id.

⁴⁶ Id.

⁴⁷ Febrio Nathan Kacabiru, Kepala Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan Republik Indonesia, "Seri Diskusi: Regulasi Ekonomi Digital #2, Bagaimana Kebijakan Perpajakan Mengantisipasi Perdagangan Melalui Sistem Elektronik?", diakses Selasa 4 Agustus 2020.

baru dan dengan demikian memperluas hak perpajakan yurisdiksi pasar, yang untuk beberapa model bisnis adalah yurisdiksi tempat pengguna berada.⁴⁸ Yurisdiksi pengguna atau yurisdiksi pasar (*market jurisdiction*) adalah yurisdiksi dimana grup *Multinational Enterprise* (MNE) menjual produk atau layanannya atau dalam kasus bisnis digital dan perkembangannya, memberikan layanan kepada pengguna atau meminta dan mengumpulkan data atau kontribusi konten dari mereka. *Pillar One* dimaksudkan untuk menstabilkan kembali sistem perpajakan internasional, dilengkapi dengan prosedur pencegahan dan penyelesaian sengketa yang lebih baik. Pendekatan *Pillar One* mencakup tiga jenis laba kena pajak yang dapat dialokasikan pada yurisdiksi pasar, dideskripsikan dalam *Amount A*, *Amount B*, dan *Amount C*.

Amount A mengatur bagian dari sisa keuntungan yang dialokasikan ke yurisdiksi pasar (*market jurisdiction*) menggunakan pendekatan formula yang diterapkan pada tingkat grup MNE termasuk lini bisnisnya. Laba sisa yang digunakan untuk *Amount A* akan menjadi hasil dari penyerhanaan konvensi yang disepakati atas dasar konsensual. Hak pemajakan baru ini dapat berlaku terlepas dari keberadaan fisiknya, terutama untuk layanan digital otomatis. Ini mencerminkan keuntungan yang terkait dengan partisipasi aktif dan berkelanjutan dari bisnis dalam ekonomi yurisdiksi pasar, melalui aktivitas di atau dari jarak jauh diarahkan ke yurisdiksi tersebut, dan oleh karena itu merupakan respon utama dari pendekatan terpadu terhadap tantangan pajak dari digitalisasi ekonomi. Kategori bisnis yang termasuk dalam ruang lingkup *Amount A* adalah *automated digital services* dan *consumer-facing businesses*.⁴⁹

Amount B bertujuan untuk mencapai tingkat penyederhanaan yang lebih besar dalam administrasi perpajakan untuk *transfer pricing* dan menurunkan biaya kepatuhan bagi wajib pajak dan meningkatkan kepastian pajak tentang penetapan

⁴⁸ OECD 2020, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf. hlm. 8.

⁴⁹ Id.

harga transaksi, yang seharusnya mengarah pada pengurangan kontroversi antara otoritas pajak dan pembayar pajak. Sehingga secara umum *Amount B* ingin menciptakan hubungan antara administrasi pajak dengan pembayar pajak yang lebih efisien dari segi sumber daya, fokus pada kasus beresiko tinggi dengan potensi untuk meningkatkan pendapatan pajak yang substansial. *Amount C* mengatur pengembalian keuntungan tambahan dimana fungsi dalam negara melebihi aktivitas dasar yang dikompensasikan berdasarkan *Amount B*.⁵⁰ Aspek lebih lanjut dari *Amount C* adalah penekanan yang diberikannya pada kebutuhan untuk proses penyelesaian sengketa yang lebih baik, seperti mengenai permasalahan yurisdiksi dan pengumpulan pajak dapat dibatasi atau ditangguhkan selama durasi perselisihan.⁵¹ Ketentuan dan pelaksanaan lebih lanjut dari konsensus ini akan difinalisasi pada Oktober 2021.⁵²

Berdasarkan uraian tersebut, maka keputusan belum mengimplementasikan aturan Pajak Penghasilan dan pajak transaksi elektronik dalam Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020, Penulis menilai merupakan langkah yang cukup tepat dengan pertimbangan bahwa pada konteks digitalisasi, terdapat dua isu utama yang masih memerlukan pembahasan menyeluruh dan mendalam untuk penguasaan *direct tax*, yaitu pertama, permasalahan yurisdiksi pemajakan atau dimana PPMSE dan/atau OTT akan dikenakan pajak, bagaimana negara menjaga dan mempertahankan hak pemajakan dimana bisnis dapat menyediakan layanan secara digital dengan sedikit atau tanpa kehadiran fisik di negara tersebut untuk mendapatkan kehadiran atau manfaat secara ekonomis. Kedua, apa yang akan dipajaki, dalam konteks digitalisasi ekonomi, terdapat kesulitan untuk menentukan karakter transaksi (dimana dan dengan cara apa) PPMSE dan/atau OTT memperoleh tambahan kemampuan ekonomis.

⁵⁰ Id.

⁵¹ Id.

⁵² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy*, 1 Juli 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>, hlm. 1.

Pertimbangan lainnya adalah terkait dengan isu yang lebih politis, yaitu isu retaliasi atau balas dendam, sebagaimana yang terjadi antara Amerika Serikat dengan negara-negara *European Union*.⁵³ Negara-negara yang mengambil tindakan unilateral menetapkan Pajak Penghasilan bagi *platform* digital, nyatanya banyak menghadapi retalisasi perdagangan dengan Amerika Serikat. Diundangkannya Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 juga mendapat perhatian dari Amerika Serikat. Melalui *United States Trade Representative* (USTR), Amerika Serikat melakukan investigasi terkait dengan skema pemajakan atas transaksi digital yang disiapkan oleh Indonesia meskipun belum diterapkan sepenuhnya.⁵⁴ Terdapat tiga poin yang dicantumkan dalam *Section 301 Investigations Status Update on Digital Service Tax Investigation of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia*, yaitu, pertama, Amerika Serikat menilai skema pemajakan digital Indonesia diskriminatif karena hanya berlaku untuk perdagangan elektronik yang dilakukan oleh subjek pajak nonresiden.⁵⁵ Pemberlakuan pajak khusus tersebut dinilai menargetkan perusahaan Amerika Serikat dan cara ini dinilai mendiskriminasi perusahaan Amerika Serikat. Kedua, Amerika Serikat menilai pajak digital yang diatur Indonesia tidak konsisten dengan prinsip perpajakan internasional, terutama Pajak Penghasilan dan Pajak Transaksi Elektronik.⁵⁶ Prinsip perpajakan internasional yang dimaksud oleh USTR adalah prinsip mengenai BUT dan risiko pajak berganda. Ketiga, USTR khawatir pajak digital Indonesia membatasi perdagangan Amerika Serikat melalui penciptaan beban pajak tambahan yang memaksa perusahaan Amerika Serikat mengeluarkan biaya

⁵³ Yustinus Prastowo, Kuliah Umum Hukum Pajak “Hukum Pajak dan Tantangan Ekonomi Digital, Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada, <https://www.youtube.com/watch?v=JXiWV8x-4rE>, disampaikan pada 8 Februari 2021.

⁵⁴ Administrator Harian Bisnis Indonesia, “AS Tuding Indonesia Diskriminatif”, <http://www.sfconsulting.co.id/sf/?mod=berita&page=show&stat=&id=17151&q=&hlm=163>, diakses pada 16 September 2021.

⁵⁵ *Office of the United State Trade Representative Executive Office of the President, Section 301 Investigations Status Update in Digital Services Tax Investigastions of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia*, <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/StatusUpdate301InvestigationsBEUIndCR.pdf>, hlm. 10-11.

⁵⁶ Id.

lebih besar untuk menaati aturan perpajakan di Indonesia dan pengenaan pajak berganda pada korporasi Amerika Serikat.⁵⁷

Lebih lanjut, berdasarkan definisi PPMSE yang dirumuskan dalam Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020, maka tidak dapat dikatakan bahwa PPMSE juga mencakup OTT, dengan pertimbangan bahwa OTT dirumuskan sebagai penyedia layanan aplikasi dan/atau konten melalui internet.⁵⁸ Layanan aplikasi merupakan pemanfaatan jasa telekomunikasi melalui jaringan telekomunikasi berbasis protokol internet yang memungkinkan terjadinya layanan komunikasi dalam bentuk pesan singkat, panggilan suara, panggilan video, daring percakapan (*chatting*), transaksi finansial dan komersial, penyimpanan dan pengambilan data, permainan (*game*), jejaring dan media sosial, serta turunannya.⁵⁹ Sementara itu, layanan konten melalui internet adalah penyediaan semua bentuk informasi digital yang terdiri dari tulisan, gambar, animasi, musik, video, film, permainan (*game*), atau kombinasi dari sebagian dan/atau semuanya, termasuk dalam bentuk yang dialirkan (*streaming*) atau diunduh (*download*) dengan memanfaatkan jasa telekomunikasi melalui jaringan telekomunikasi berbasis protokol internet.⁶⁰

Demikian juga dalam Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2019, mengatur mengenai PMSE dan PPMSE, yang rumusan pengertiannya sama dengan yang ada pada Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020. Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2019 itu sendiri merupakan peraturan pelaksana dari Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2014 tentang Perdagangan (selanjutnya disebut Undang-Undang Perdagangan), khususnya merupakan amanat Pasal 66 Undang-Undang Perdagangan, yang menyatakan bahwa ketentuan lebih lanjut mengenai transaksi

⁵⁷ Id.

⁵⁸ International Telecommunication Union, Recommendation ITU-T D.262, *New ITU Recommendation Provides Parameters for a Collaborative Framework for OTTs*, <https://news.itu.int/new-itu-recommendation-provides-parameters-for-a-collaborative-framework-for-otts/>, diakses 13 Maret 2020 dan Nomor 5 Poin 5.1.3 Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan layanan Aplikasi dan/atau Konten Melalui Internet (*Over The Top*).

⁵⁹ Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika R.I. Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan layanan Aplikasi dan/atau Konten Melalui Internet (*Over The Top*), Nomor 5 Poin 5.1.1.

⁶⁰ Id.

perdagangan melalui sistem elektronik diatur dengan atau berdasarkan peraturan pemerintah. Perdagangan sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2019 adalah tatanan kegiatan yang terkait dengan transaksi barang dan/atau jasa, baik di dalam Indonesia, maupun yang melampaui batas wilayah Indonesia dengan tujuan pengalihan hak atas barang dan/atau jasa untuk memperoleh imbalan atau kompensasi. Oleh karena itu, OTT tidak termasuk dalam cakupan peraturan ini.

Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 dapat dikatakan merupakan suatu tindakan unilateral dalam upaya pengenaan Pajak Penghasilan bagi OTT. Cara unilateral umumnya digunakan sebelum diterapkannya *tax treaty*, yang dilakukan dengan memasukkan ketentuan untuk menghindari pajak berganda dalam undang-undang suatu negara yang ditetapkan sepihak oleh negara itu sendiri.⁶¹ Penggunaan cara ini merupakan wujud kewibawaan dan kedaulatan suatu negara untuk mengatur sendiri masalah pemungutan pajak dalam suatu undang-undang.⁶² Meskipun cara ini merupakan salah satu cara yang dikenal pada praktik perpajakan internasional, namun pada konteks digitalisasi ekonomi cara ini akan menimbulkan banyak permasalahan mengenai pengenaan pajak berganda. Dengan OTT yang beroperasi secara global, maka pendekatan multilateral dinilai menjadi salah satu pilihan yang paling tepat. Cara multilateral dilakukan melalui suatu perundingan oleh lebih dari dua negara yang berkepentingan untuk menghindarkan terjadinya pajak berganda.⁶³ Cara mencegah pajak ganda dengan perjanjian multilateral relatif jarang terjadi,⁶⁴ namun dalam menghadapi digitalisasi ekonomi, cara ini dinilai menjadi cara yang paling tepat untuk melaksanakan hasil Konsensus OECD/G20 *Inclusive Framework*.

⁶¹ Chairil Anwar Pohan, *Pedoman Lengkap Pajak Internasional, Konsep, Strategi, dan Penerapan*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2019, hlm. 133.

⁶² Id.

⁶³ Id.

⁶⁴ Rochmat soemitro, *Supra* no. 35, hlm. 136.

Penutup

Pemerintah Indonesia telah mengupayakan pengenaan Pajak Penghasilan yang dapat menjangkau pelaku usaha asing khususnya dalam bidang perdagangan barang dan jasa melalui ketentuan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan dan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020, meskipun belum dapat dilaksanakan pada saat ini. Secara khusus untuk Pajak Penghasilan bagi OTT hingga saat ini belum ada ketentuan hukum positif yang mengatur, adapun Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan layanan Aplikasi dan/atau Konten Melalui Internet (*Over The Top*) bukanlah merupakan pengaturan mengenai Pajak Penghasilan, tetapi hanya sebagai pedoman internal dalam mengkategorikan OTT dalam kegiatan dalam lingkup Kementerian Komunikasi dan Informatika, sebagaimana kekuatan mengingat surat edaran dalam sistem hukum Indonesia. Sebagai upaya mengatur Pajak Penghasilan bagi OTT, pendekatan multilateral melalui Konsensus OECD/G20 *Inclusive Framework* dinilai sebagai pilihan yang tepat untuk menghindari terjadinya pengenaan pajak ganda.

Daftar Pustaka

Buku:

- Aristanti Widyaningsih, *Hukum Pajak dan Perpajakan dengan Pendekatan Mind Map*, Alfabeta, Bandung, 2017.
- Bjorn Wesberg, *Cross Border Taxation of Commerce*, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 2002.
- Chairil Anwar Pohan, *Pedoman Lengkap Pajak Internasional, Konsep, Strategi, dan Penerapan*, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2019.
- Djoko Muljono, *Pajak Berganda? Tidak Lagi! Pedoman Mudah dan Praktis Memahami Tax Treaty*, Andi, Yogyakarta, 2011.
- Gunadi, *Pajak Internasional*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, 2017.
- Kees Van Raa, *Nondiscrimination in International Law*, Kluwer, Deventer, 1986.
- Kibuta Ongwamuhana, *The Taxation of Income from Foreign Investment – a Tax Study of Some Developing Countries*, Kluwer, Deventer, 1991.

- Klaus Schwab, *The Fourth Industrial Revolution*, World Economic Forum, Switzerland, 2016.
- Mansury, Perpajakan Internasional Berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia, YP4, Jakarta, 1998.
- Rachita Rake dan Supradip Baul, *Indonesia Over The Top (OTT) Market, Opportunity Analysis and Industry Forecast, 2019-2026*, Allied Market Research, Portland, 2019.
- Rochmat Soemitro, Hukum Pajak Internasional Indonesia Perkembangan dan Pengaruhnya, Eresco, Bandung, 1986.
- Soerjono Soekanto, Pengantar Penelitian Hukum, UI Pres, Jakarta, 1986.
- Waluyo, Perpajakan Indonesia, Salemba Empat, Salemba Empat, Jakarta, 2007.
- Zainuddin Ali, Metode Penelitian Hukum, Sinar Grafika, Jakarta, 2009.

Jurnal

- Steven Harnad, Post-Gutenberg Galaxy: The Fourth Revolution in the Means of Production of Knowledge, *Public-Access Computer System Review*, Vol. 2 No. 1, hlm. 41, 1991.

Peraturan Perundang-Undangan

- Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2020 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2020 tentang Kebijakan Keuangan Negara dan Stabilitas Sistem Keuangan Untuk Penanganan Pandemi Corona Virus Disease 2019 (COVID-19) dan/atau Dalam Rangka Menghadapi Ancaman Yang Membahayakan Perekonomian Nasional dan/atau Stabilitas Sistem Keuangan.
- Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja.
- Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2019 tentang Perdagangan Melalui Sistem Elektronik.
- Organisation for Economic Co-operation and Development Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version 2017.*
- Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan layanan Aplikasi dan/atau Konten Melalui Internet (*Over the Top*).

Situs Daring:

- Bornflight, Business Models for Mobile App Monetization, Croatia, www.bornflight.com.
- Google, Temasek, dan Bain & Company, e-Conomy SEA 2019, <https://dailysocial.id/post/indonesias-digital-economy-is-now-at-40-billion-e-commerce-as-the-biggest-participant>, diakses 3 Januari 2020.
- Hootsuite dan We Are Social, Indonesian Digital Report 2019, <https://www.slideshare.net/DataReportal/digital-2019-indonesia-january-2019-v01>, diakses 8 Juli 2020.

- Ichwan Sukardi dan Sophia She Jiaqian, Taxing the Digital Economy in Indonesia, <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ngz37n2ts6ct/taxing-the-digital-economy-in-indonesia> , diakses 22 Januari 2021.
- International Telecommunication Union, Recommendation ITU-T D.262, New ITU Recommendation Provides Parameters for a Collaborative Framework for OTTs, <https://news.itu.int/new-itu-recommendation-provides-parameters-for-a-collaborative-framework-for-otts/> , diakses pada 13 Maret 2020.
- K.C. Karnes, What is OTT (Over-The-Top) and How Does it Relate to Apps?, <https://clevertap.com/blog/ott/>, diakses 5 Januari 2021.
- OECD, The Development of Fixed Broadband Networks, [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/CISP\(2015\)2/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/CISP(2015)2/FINAL&docLanguage=En) , diakses 10 Desember 2020.
- Over The Top (OTT) Market Size, Share and Global Market Forecast to 2024 | MarketsandMarkets™
- Raden Agus Suparman, BUT: Subjek Pajak Luar Negeri Tapi Diperlakukan Sebagai Subjek Pajak Dalam Negeri, <https://aguspajak.com/2018/08/10/but-subjek-pajak-luar-negeri-tapi-diperlakukan-sebagai-subjek-pajak-dalam-negeri/>, diakses 29 Februari 2021.
- Sean Lowry, Digital Services Taxes (DSTs): Policy and Economic Analysis. Congressional Research Service, <https://fas.org/sgp/crs/misc/R45532.pdf>, diakses 15 Desember 2020.
- Wahyunanda Kusuma Pertiwi, Sejak 2016, Netflix Belum Pernah Bayar Pajak di Indonesia, <https://tekno.kompas.com/read/2020/01/16/07560027/sejak-2016-netflix-belum-pernah-bayar-pajak-di-indonesia?page=all> , diakses 12 Februari 2020.
- We Are Social dan Hootsuite, Digital 2019 Q2 Global Digital Statshot”, <https://andi.link/data-statistik-digital-dan-pengguna-internet-di-dunia-tahun-2019-kuartal-kedua-q2/> , diakses 2 Januari 2020.
- Zsazya, Apa Itu Bentuk Usaha Tetap?, Bentuk Usaha Tetap: Kenali Ketentuan dan Perhitungan Pajaknya di Sini! (online-pajak.com), diakses 14 Desember 2020.

Webinar:

- Febrio Nathan Kacabiru, Kepala Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan Republik Indonesia, “Seri Diskusi: Regulasi Ekonomi Digital #2, Bagaimana Kebijakan Perpajakan Mengantisipasi Perdagangan Melalui Sistem Elektronik?”, Selasa, 4 Agustus 2020, 17:00.
- Yustinus Prastowo, Kuliah Umum Hukum Pajak “Hukum Pajak dan Tantangan Ekonomi Digital, Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada, <https://www.youtube.com/watch?v=JXiWV8x-4rE> , disampaikan pada 8 Februari 2021.