

## Pajak Penghasilan Terhadap Youtuber Asing Yang Mendapat Endorse Dari Pelaku Usaha di Indonesia

Widya Permata Sari

widyapermatasari1998@gmail.com

Universitas Airlangga

### Abstract

*Youtube is the most popular social media and the biggest videos database in the world. Therefore, it opens a new business opportunity as "Youtuber". Due to its popularity, Youtube has impacted Indonesian business entity to use it as a promotion medium by using overseas Youtuber's endorsement method. The profit gotten by endorsement activity is categorized as an object in income tax which the collecting activity is done by Indonesian business entity that is known as the tax collector. This activity is considered as a cross border transaction which causing double taxation, tax avoidance, and tax evasion that leads to the creation of Tax Treaty. The payment of income tax is mandatory, however the awareness of it has not been understood due to the absence of specific rules about Youtuber and Indonesian business entities rule. The protection of law for Non-resident Tax Payer to guarantees legal certainty every overseas Youtuber's. In terms of overseas Youtuber who gets income for the endorse from business entity in Indonesia as the return of over payment cutting and tax collecting as shown in article 10 DGT Regulation rule number PER-25/PJ/2018 about The Procedure of Tax Treaty. In addition overseas Youtuber as a subject in income tax can request for tax overpayment refund that should not be owed as shown in article 2 Minister of Finance Regulation number 187/PMK.03/2015 about the procedure for tax overpayment refund that should not be owed.*

**Keywords:** Endorsement; Income Tax; Youtuber and Tax Treaty.

### Abstrak

Youtube merupakan media sosial paling diminati dan menjadi database video terbesar di dunia. Youtube telah melahirkan peluang bisnis baru yakni sebagai "Youtuber". Hal tersebut membuat pelaku usaha di Indonesia mempromosikan produknya dengan memberi endorse kepada Youtuber asing. Penghasilan dari kegiatan endorsement tergolong sebagai Objek Pajak Penghasilan dan pemungutannya dilakukan oleh pelaku usaha di Indonesia yang merupakan pemotong/pemungut pajak. Kegiatan tersebut merupakan transaksi lintas batas yang dapat menyebabkan terjadinya praktik pajak berganda, pengelakan pajak maupun penyelundupan pajak sehingga dibentuk Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Hingga saat ini belum ada ketentuan yang mengatur secara khusus mengenai Youtuber serta tidak semua Youtuber asing dan pelaku usaha di Indonesia sadar akan kewajiban membayar Pajak Penghasilan. Adanya perlindungan hukum bagi wajib pajak luar negeri untuk menjamin kepastian hukum Youtuber asing. Dalam hal Youtuber asing yang mendapat penghasilan atas endorse dari pelaku usaha di Indonesia atas pengembalian kelebihan pemotongan dan/atau pemungutan pajak tercantum dalam Pasal 10 Peraturan DJP Nomor PER-25/PJ/2018 Tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Selain itu Youtuber asing yang merupakan Subjek Pajak Luar Negeri dapat mengajukan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang sebagaimana yang tercantum dalam Pasal 2 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 187/PMK.03/2015 Tentang Tata Cara Pengembalian Atas Kelebihan Pembayaran Pajak yang Seharusnya Tidak Terutang.

**Kata Kunci:** Endorsement; Pajak Penghasilan; Youtuber; Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.

## Pendahuluan

Pada era globalisasi perkembangan teknologi semakin pesat, khususnya pada teknologi informasi di Indonesia. Dampak perkembangan memberikan perubahan kepada masyarakat luas salah satunya yaitu internet. Salah satu situs internet yang berisi database video atau layanan *streaming* yang paling diminati dan terbesar di dunia yaitu *Youtube*. Secara tidak langsung *Youtube* melahirkan peluang usaha baru yang dinilai dapat dijadikan sumber pendapatan yaitu sebagai *Youtuber*. Melejitnya *Youtuber* menjadi perhatian khusus terutama bagi pelaku usaha maupun perusahaan besar yang menilai bahwa *Youtube* adalah salah satu situs yang tepat untuk mempromosikan produknya lewat *Youtuber* yang sedang populer dengan cara meng-*endorse*.

Beberapa pelaku usaha maupun perusahaan besar selain meng-*endorse Youtuber* di Indonesia juga meng-*endorse Youtuber* Asing yang berkedudukan di Negeranya dengan maksud produk yang dijual lebih dikenal masyarakat secara luas. Kegiatan tersebut tidak terlepas dari pemungutan pajak berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.<sup>1</sup> Kontribusi pajak menjadi tulang punggung sumber pembiayaan nasional demi menyukseskan program pembangunan nasional yang secara berangsur-angsur meningkatkan kesejahteraan bangsa dan pertumbuhan ekonomi. Di Indonesia sendiri lebih dari 80% penerimaan Negara Republik Indonesia berasal dari sektor pajak.

Dalam Undang-Undang perpajakan di Indonesia disebutkan bahwa siapapun yang mendapatkan penghasilan maka merupakan Objek Pajak. Berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dapat disimpulkan bahwa setiap ada kepentingan masyarakat maka timbul pungutan pajak. Maka *Youtuber* dapat digolongkan sebagai Subjek Pajak Penghasilan. Negara yang menganut sistem perekonomian terbuka yang membuka diri dengan negara lain dapat menyebabkan timbulnya

---

<sup>1</sup> Muhammad Rois, 'Politik Hukum Tax Treaty Indonesia: Kajian Atas Tax Treaty Indonesia Jepang' (Universitas Indonesia 2013).[13].

pajak berganda internasional yang berasal dari transaksi lintas batas karena adanya konflik kepentingan (*conflict of interest*) yang dialami oleh dua negara atau lebih yang memiliki kedaulatan terhadap penerimaan pajak yang didapatkan dari penghasilan wajib pajak dua negara yang berbeda yaitu negara sumber (*source state*) maupun negara domisili (*residence state*).<sup>2</sup>

Saat ini para fiskus (*tax authorities*) suatu negara merasa kesulitan dalam pengecekan para *Youtuber* maupun pelaku usaha Indonesia sebagai Wajib Pajak dikarenakan berbasis *online* dan Undang-Undang belum dapat menjawab secara jelas mengenai status dan kedudukan hukum pajak terhadap *Youtuber*. Akibatnya terjadi ancaman secara signifikan akan berkurangnya penerimaan negara yang berasal dari sektor pajak karena Wajib Pajak (*tax payers*) dimungkinkan dikenakan pajak berganda internasional (*international double taxation*) dan semakin banyak celah bagi penghindaran (*tax avoidance*) atau penyelewengan pajak (*tax evasion*). Keadaan tersebut mendorong pemerintah untuk menciptakan kebijakan perpajakan antara bangsa-bangsa yang dituangkan dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *Tax treaty*. Persetujuan tersebut dibentuk guna membatasi atau membagi hak pemajakan suatu negara atas suatu penghasilan.<sup>3</sup>

Pajak ganda ialah pemungutan jenis pajak dalam suatu transaksi lintas batas negara yang lebih dari satu kali oleh dua negara atau lebih atas penghasilan yang sama karena lebih dari satu negara diberikan klaim hak pemajakan yang sama.<sup>4</sup> Ketentuan pajak ganda berlaku bagi Wajib Pajak yang menjalankan usaha dan mendapatkan penghasilan dari luar negeri. *Youtuber* asing yang mendapatkan penghasilan dari negara Indonesia atau dari negara Indonesia melalui BUT di Indonesia maka merupakan subjek pajak orang pribadi luar negeri yang menjadi Wajib Pajak. *Youtuber* sebagai Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) yang tetap tinggal di negaranya atau di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam 12 bulan sesuai yang tercantum dalam Pasal 26 Undang-Undang Nomor 36 Tahun

---

<sup>2</sup> Chairil Anwar Pohan, *Pedoman Lengkap Pajak Internasional* (Gramedia Pustaka Utama 2019).[1].

<sup>3</sup> Anang Mury Kurniawan, *Pajak Internasional* (Bee Media Indonesia 2012).[113].

<sup>4</sup> John Hutagaol Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep Dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Danny Darussalam Tax Center 2010).[5].

2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Maka dikenakan tarif umum atau tarif sepadan (*flat rate*) sebesar 20%.<sup>5</sup>

Namun jika *Youtuber* tersebut memiliki Surat Keterangan Domisili (SKD) antara negara Indonesia dengan negara yang bersangkutan memiliki P3B maka tarif yang digunakan adalah tarif P3B dan yang memotong adalah pemberi penghasilan yaitu pelaku usaha maupun perusahaan besar yang meng-*endorse* agar tidak terjadi pajak ganda (*double tax*). Kepastian hukum dalam suatu *tax treaty* itu adalah berkenaan dengan ketentuan mana yang akan berlaku kepada Wajib Pajak, yang akan lebih menguntungkan dibanding apabila tidak ada *tax treaty*.<sup>6</sup>

Pengaturan pajak dalam hal ini bertujuan untuk memberikan kepastian terhadap pajak bagi *Youtuber* berkewarganegaraan asing yang berkedudukan di negaranya dan di-*endorse* atau mendapat penghasilan dari pelaku usaha maupun perusahaan besar yang berasal dan berkedudukan di Indonesia, meskipun belum ada peraturan khusus mengenai pemungutan pajak kepada *Youtuber* asing yang berkedudukan di negaranya. Dalam skripsi yang berjudul "Pajak Penghasilan Terhadap *Youtuber* Asing yang Mendapat *Endorse* dari Pelaku Usaha di Indonesia".

Pemungutan Pajak Penghasilan Terhadap *Youtuber* Asing Yang Mendapat *Endorse*. Pajak penghasilan dapat dikenakan apabila syarat subjektif dan syarat objektif terpenuhi bagi orang atau badan, berkenaan dengan penghasilan. Pada umumnya hampir semua orang atau badan telah memenuhi syarat subjektif dan jika orang atau badan mendapatkan penghasilan maka syarat objektif terpenuhi. Namun, apabila tidak termasuk sebagai Subjek Pajak maka tidak memiliki kewajiban membayar Pajak Penghasilan walaupun memperoleh penghasilan yang merupakan Objek Pajak.<sup>7</sup> Dalam Pasal 2 ayat (1) UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa pajak penghasilan dikenakan terhadap orang pribadi dan badan yang diperoleh selama satu tahun pajak. Subjek pajak

---

<sup>5</sup> Siti Resmi, *Perpajakan Teori & Kasus* (Salemba Empat 2007).[63].

<sup>6</sup> Mansury, *Kepastian Hukum Bagi WP Luar Negeri* (Indonesian Prime Tax Review 2003).[53].

<sup>7</sup> Wirawan Ilyas, *Pajak Penghasilan* (Lembaga Penerbit Universitas Indonesia 2007).[11].

menurut Pasal 2 ayat (1) UU PPh ialah siapa saja yang dapat dikenakan pajak yang meliputi orang pribadi, badan, dan BUT.

Subjek pajak dalam pajak internasional terbagi menjadi 3 kelompok yaitu Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN) yang memperoleh penghasilan dari sumber-sumber di luar negeri, Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) yang mendapatkan penghasilan dari sumber-sumber di Indonesia dan BUT yang mana diatur dalam ketentuan Undang-Undang perpajakan di Indonesia dan P3B atau *tax treaty* yang berlaku. Ketentuan yang diatur dalam *tax treaty* hanya memuat mengenai Pajak Penghasilan saja dan tidak mengatur Pajak Pertambahan Nilai (PPN). SPDN dan SPLN diatur dalam UU PPh Pasal 2 namun secara spesifik diatur dalam PER-43/PJ/2011. Pengaturan SPDN dan SPLN tetap harus mengacu kedalam *tax treaty* dikarenakan banyaknya *tax treaty* dengan negara mitra yakni negara atau yurisdiksi yang memiliki P3B dengan Indonesia dan sudah berlaku efektif. SPLN termasuk orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tapi tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan dan Badan Usaha Tetap (BUT) yang tidak didirikan dan tidak berkedudukan di Indonesia melainkan melakukan atau menjalankan kegiatan bisnis di Indonesia dan memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia.<sup>8</sup> Dalam Pasal 26 UU PPh menyebutkan bahwa negara domisili WPLN yang menjalankan kegiatan usaha melalui BUT di Indonesia yakni negara tempat tinggal WPLN yang sebenarnya menerima manfaat dari penghasilan tersebut (*beneficial owner*).

Surat Keterangan Domisili WPLN diatur dalam Pasal 6 Peraturan DJP Nomor 10/PJ/2017 Tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda guna untuk membuktikan Wajib Pajak tersebut merupakan residen negara yang melakukan perjanjian agar dapat menikmati fasilitas yang terdapat dalam *tax treaty* berupa surat bukti yang dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang di negara mitra atau yurisdiksi mitra P3B.<sup>9</sup> Periode SKD WPLN maksimal selama

---

<sup>8</sup> *ibid.*[12].

<sup>9</sup> Muhammad Bobby Arindra, 'Perubahan Surat Keterangan Domisili Dalam Bentuk Form Directorate General of Taxation Kaitannya Dengan Status Wajib Pajak Patuh' (Universitas Indonesia 2012).[4].

12 bulan. SKD terdapat dua jenis yaitu:<sup>10</sup>

- 1 SKD SPDN yakni surat keterangan yang diterbitkan oleh pejabat yang berwenang di lingkungan Dirjen Pajak bagi WPDN yang berisi mengenai WP yang dimaksud adalah SPDN Indonesia sebagaimana dimaksud dalam UU PPh.<sup>11</sup> SKD SPDN merupakan sarana untuk mendapatkan fasilitas P3B sehingga tarif yang digunakan lebih rendah atas penghasilannya di negara mitra P3B sesuai yang tercantum dalam Pasal 1 ayat (4) PER-28/PJ/2018 tentang Surat Keterangan Domisili Bagi Subjek Pajak Dalam Negeri Indonesia Dalam Rangka Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak berganda.
- 2 SKD WPLN yakni surat keterangan yang diisi oleh WPLN dan disahkan oleh pejabat yang berwenang dari negara mitra atau yurisdiksi mitra P3B untuk bisa memanfaatkan fasilitas P3B atas penghasilannya di Indonesia sesuai yang tercantum dalam pasal 1 ayat (6) PER-25/PJ/2018 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. SKD WPLN.

Sebagaimana dalam Undang-Undang nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Pasal 2 ayat (1) menyebutkan bahwa Setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP). NPWP adalah Nomor Pokok Wajib Pajak yang merupakan nomor identitas WPDN serta syarat utama pengajuan SKD WPDN. *Youtuber* asing termasuk dalam orang pribadi sehingga dalam hal ini berapa pun penghasilan yang diperoleh *Youtuber* asing dari pelaku usaha Indonesia maka akan dibebani pajak penghasilan.

Diberlakukannya P3B negara Indonesia dengan negara mitra dimaksudkan untuk saling mendapatkan manfaat dan keuntungan (*mutual benefit*). Pemerintah

---

<sup>10</sup> Wawancara dengan Yusuf Alaidrus Hidayatullah, 'Pelaksana Seksi Perjanjian Dan Kerjasama Perpajakan Internasional Direktorat Perpajakan Internasional (2019).

<sup>11</sup> Pohan (n 2), *Op.Cit.*[37].

Indonesia dapat membuat perjanjian internasional sesuai dengan kesepakatan dengan satu negara atau lebih, atau subjek hukum internasional lain yang mana para pihak wajib melaksanakan perjanjian dengan itikad baik sebagaimana diatur dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional. Hingga saat ini, Indonesia telah memiliki 67 tax treaty atau P3B dengan berbagai yurisdiksi atau negara. Berikut telah dirangkum data negara mitra yang melakukan P3B dengan Indonesia.

Daftar Negara Mitra P3B Indonesia<sup>12</sup>

No	Negara	Status	Penandatanganan	Berlaku Efektif
1	Algeria	<i>In Force</i>	28/4/1995	1/1/2001
2	Armenia	<i>In Force</i>	8/3/2016	1/1/2017
3	Australia	<i>In Force</i>	22/4/1992	1/1/1993
4	Austria	<i>In Force</i>	24/7/1986	1/1/1989
5	Bangladesh	<i>In Force</i>	19/7/2003	1/1/2007
6	Belarus	<i>In Force</i>	19/3/2013	1/1/2019
7	Belgium	<i>In Force</i>	16/9/1997	1/1/2002
8	Brunei Darussalam	<i>In Force</i>	27/2/2000	1/1/2003
9	Bulgaria	<i>In Force</i>	1/1/1991	1/1/1993
10	Canada	<i>In Force</i>	1/4/1998	1/1/1999
11	China	<i>In Force</i>	7/11/2001	1/1/2004
12	Croatia	<i>In Force</i>	15/2/2002	1/1/2013
13	Czech	<i>In Force</i>	4/10/1994	1/1/1997
14	Denmark	<i>In Force</i>	28/12/1985	1/1/1987
15	Egypt	<i>In Force</i>	13/5/1998	1/1/2003
16	Finland	<i>In Force</i>	15/10/1987	1/1/1990
17	France	<i>In Force</i>	14/9/1979	1/1/1981
18	Germany	<i>In Force</i>	30/10/1990	1/1/1992
19	Hongkong	<i>In Force</i>	23/3/2010	1/1/2013
20	Hungary	<i>In Force</i>	19/10/1989	1/1/1994
21	India	<i>In Force</i>	7/8/1987	1/1/1988
22	Iran	<i>In Force</i>	30/4/2004	1/1/2011
23	Italy	<i>In Force</i>	18/2/1990	1/1/1996
24	Japan	<i>In Force</i>	3/3/1982	1/1/1983
25	Jordan	<i>In Force</i>	12/11/1996	1/1/1999

<sup>12</sup> DDTC Tax Engine, 'Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda' (*Perpajakan(dot)id*, 2019) <%3Cengine.ddtc.co.id%3E>.

26	Kuwait	<i>In Force</i>	23/4/1997	1/1/1999
27	Luxembourg	<i>In Force</i>	14/1/1993	1/1/1995
28	Malaysia	<i>In Force</i>	12/9/1991	1/1/1987
29	Mexico	<i>In Force</i>	6/9/2002	1/1/2005
30	Mongolia	<i>In Force</i>	2/7/1996	1/1/2001
31	Morocco	<i>In Force</i>	8/6/2008	1/1/2013
32	Netherlands	<i>In Force</i>	29/1/2002	1/1/2004
33	New Zealand	<i>In Force</i>	25/3/1987	1/1/1989
34	North Korea	<i>In Force</i>	11/7/2002	1/1/2005
35	Norway	<i>In Force</i>	19/7/1988	1/1/1991
36	Pakistan	<i>In Force</i>	7/10/1990	1/1/1991
37	Papua New Guinea	<i>In Force</i>	12/3/2010	1/1/2015
38	Philippines	<i>In Force</i>	18/6/1981	1/1/1983
39	Poland	<i>In Force</i>	6/10/1992	1/1/1994
40	Portugese	<i>In Force</i>	9/7/2003	1/1/2008
41	Qatar	<i>In Force</i>	30/4/2006	1/1/2008
42	Romania	<i>In Force</i>	3/7/1996	1/1/2000
43	Russia	<i>In Force</i>	12/3/1999	1/1/2003
44	Saudi Arabia	<i>In Force</i>	9/3/1991	1/1/1989
45	Seychelles	<i>In Force</i>	27/9/1999	1/1/2001
46	Singapore	<i>In Force</i>	8/5/1990	1/1/1992
47	Slovakia	<i>In Force</i>	12/10/2000	1/1/2002
48	South Africa	<i>In Force</i>	15/7/1997	1/1/1999
49	South Korea	<i>In Force</i>	10/11/1988	1/1/1990
50	Spain	<i>In Force</i>	30/5/1995	1/1/2000
51	Sri Lanka	<i>In Force</i>	3/2/1983	1/1/1995
52	Sudan	<i>In Force</i>	10/2/1998	1/1/2001
53	Suriname	<i>In Force</i>	14/10/2003	1/1/2014
54	Sweden	<i>In Force</i>	28/2/1989	1/1/1990
55	Switzerland	<i>In Force</i>	29/8/1988	1/1/1990
56	Syria	<i>In Force</i>	27/6/1997	1/1/1999
57	Taiwan	<i>In Force</i>	1/3/1995	1/1/1996
58	Thailand	<i>In Force</i>	15/5/2001	1/1/2004
59	Tunisia	<i>In Force</i>	13/5/1992	1/1/1994
60	Turkey	<i>In Force</i>	25/2/1997	1/1/2001
61	Ukraine	<i>In Force</i>	11/4/1996	1/1/1999
62	United Arab Emirates	<i>In Force</i>	20/1/1995	1/1/2000
63	United Kingdom	<i>In Force</i>	5/4/1993	1/1/1995

64	United States of America	<i>In Force</i>	11/7/1988	1/1/1997
65	Uzbekistan	<i>In Force</i>	27/10/1996	1/1/1999
66	Venezuela	<i>In Force</i>	27/2/1997	1/1/2001
67	Vietnam	<i>In Force</i>	22/12/1997	1/1/2000

Surat Keterangan Domisili ialah formulir yang telah diisi lengkap yang ditandatangani oleh WPLN dan disahkan oleh pejabat pajak yang berwenang di negara mitra dan diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Dokumen SKD ialah *Form-DGT 1* atau *Form-DGT 2* sesuai lampiran PER-61/PJ/2009 Tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. SKD berperan sebagai identitas kependudukan, yang menginformasikan di negara mana wajib pajak terdaftar atau tercatat sebagai penduduk menurut administrasi perpajakan. Dalam menerapkan P3B terdapat prosedur penerapan yang terdiri dari beberapa tahap yaitu:

1. Menentukan subjek pajak, objek pajak, negara dan ketentuan pemberlakuan P3B yang termasuk dalam ruang lingkup dari perjanjian penghindaran pajak yang bersangkutan;
2. Menentukan ketentuan atau Pasal substantif (*substantive provision*) mana yang tepat untuk dikenakan pada penghasilan;
3. Menentukan negara mana yang dapat akan diberi hak pemajakan setelah menentukan Pasal substantif mana yang berlaku;
4. Jika masing-masing negara mendapat hak pemajakan dengan cara mewajibkan negara domisili untuk memberi keringanan pajak dengan menggunakan metode pembebasan (*exemption method*) atau metode kredit (*credit method*) yang diatur dalam ketentuan domestiknya agar tidak terjadi praktik pajak berganda;
5. Jika keempat prosedur di atas masih menimbulkan masalah praktik pemungutan pajak berganda dan sengketa yang terjadi antara kedua belah pihak maka dapat diselesaikan melalui prosedur persetujuan bersama atau *Mutual Agreement Procedure (MAP)*.

Bentuk Usaha Tetap atau *permanent establishment* diatur dalam Pasal 2 ayat 5 UU PPh yang mengandung pengertian bahwa adanya suatu tempat usaha (*place of business*) yang bersifat permanen dan digunakan untuk menjalankan usaha orang pribadi yang tidak bertempat tinggal maupun badan yang tidak didirikan di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan. Klausul BUT juga diatur dalam *tax treaty* tiap

negara yang memiliki perjanjian dengan negara Indonesia sehingga transaksi perpajakan internasional yang digunakan ialah klausul BUT dalam *tax treaty* yang telah disetujui bersama (bilateral).

Pemotong pajak dalam hal ini ialah pelaku usaha di Indonesia yang wajib memungut pajak setelah dipenuhinya persyaratan administratif untuk menerapkan ketentuan yang diatur dalam P3B dan dapat dipastikan jika tidak terjadi penyalahgunaan P3B oleh WPLN sebagaimana yang tercantum dalam ketentuan pencegahan penyalahgunaan P3B serta penerima penghasilan bukan merupakan SPDN Indonesia. Apabila dalam pengecekan ternyata P3B tidak terpenuhi maka pemotong pajak wajib melakukan pemotongan pajak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Negara Indonesia memiliki yurisdiksi atau kewenangan untuk mengatur atau termasuk memiliki yurisdiksi berkenaan dengan orang, barang, atau objek yang berada dalam wilayah kekuasaan negara Indonesia. Secara teoritis yurisdiksi pemajakan dibedakan menjadi dua yaitu:<sup>13</sup>

1. Yurisdiksi domisili, ialah hak pemajakan yang didasarkan pada subjek pajak yang memperoleh penghasilan dan didasarkan pada prinsip manfaat (*benefit principle*).<sup>14</sup>
2. Yurisdiksi sumber, ialah hak pemajakan yang fokus pada objek penghasilan tersebut diperoleh sehingga memberikan hak pemajakan kepada negara tempat sumber penghasilan didapatkan.

### **Perlindungan Hukum Bagi Youtuber Asing Yang Mendapat Endorse Dari Pelaku Usaha**

Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) ialah perjanjian pajak antara dua negara bilateral yang mengatur mengenai pembagian hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh penduduk dari salah satu maupun kedua negara pihak pada persetujuan (*both contracting states*) yang dapat disebabkan oleh

---

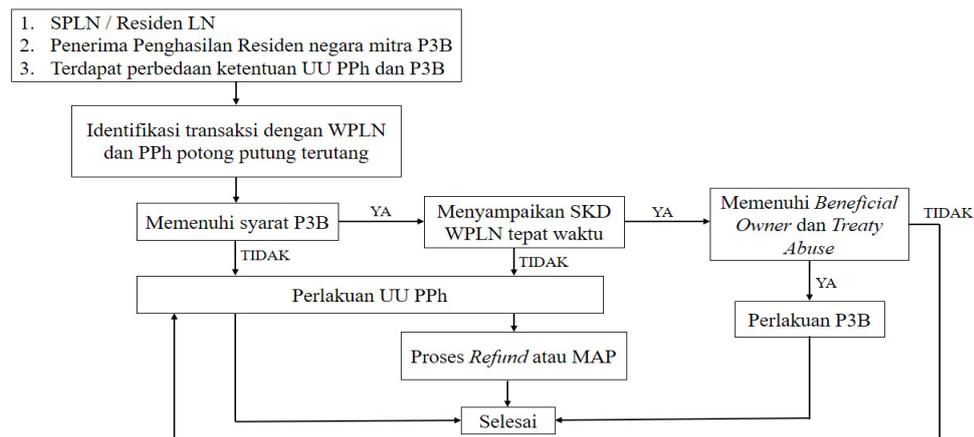
<sup>13</sup> Pohan (n 2), *Op.Cit.*[49].

<sup>14</sup> *ibid.*[59].

pemajakan atas penguasa tunggal (*singular power*) maupun oleh berbagai lapisan administrasi (*plural power*) dan telah disepakati bersama oleh subjek hukum publik internasional yakni negara-negara (*contracting states*) berdasarkan hukum publik internasional. Praktik pajak berganda internasional dapat terjadi karena adanya bentrokan hukum antara dua negara atau lebih. Ada dua penyebab terjadinya pajak berganda internasional, yaitu secara ekonomis dan yuridis.<sup>15</sup> Ada beberapa asas pemungutan pajak yakni:<sup>16</sup>

1. Asas domisili (asas tempat tinggal) ialah negara berhak memungut pajak atas penghasilan Wajib Pajak yang bertempat tinggal diwilayahnya, baik penghasilan yang berasal dari dalam maupun luar negeri yang berlaku untuk WPDN;
2. Asas sumber ialah negara berhak memungut pajak atas penghasilan yang bersumber dari wilayahnya tanpa memperhatikan tempat tinggal Wajib Pajak;
3. Asas kebangsaan pemungutan pajak oleh negara yang berkaitan dengan kebangsaan suatu negara.

**Alur Tata Cara Penerapan P3B  
menurut Perdirjen PER-10/PJ/2017**



<sup>15</sup> Angharad Miller and Lynne Oats, *Principles of International Taxation* (Bloomsbury Professional 2012).[77-78].

<sup>16</sup> Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Indonesia: Konsep Dan Aspek Formal* (Graha Ilmu 2010).[42].

Kedua negara dapat mengakhiri *tax treaty* setelah periode tertentu sesuai dengan kesepakatan bersama atau ketika salah satu negara membuat pemberitahuan terlebih dahulu terkait penghentian *treaty* secara tertulis melalui saluran diplomatik yang dilakukan dalam jangka waktu tertentu sesuai dengan kesepakatan.<sup>17</sup> John O'Brien menyatakan bahwa hukum internasional berbasis pada prinsip perjanjian antarnegara dimana harus saling menghormati karena harus sesuai dengan prinsip *pacta sunt servanda*.<sup>18</sup> Jika terdapat perbedaan pengaturan antara UU PPh dan *tax treaty*, maka yang berlaku ialah ketentuan yang berlaku secara khusus (*lex specialis*) mengalahkan atau mengenyampingkan ketentuan yang bersifat umum (*lex generalis*). Dengan demikian, ketentuan dalam *tax treaty* yang berlaku. Alur tata cara penerapan P3B sesuai Peraturan Direktorat Jenderal Pajak PER-10/PJ/2017 digambarkan dalam bagan berikut ini:<sup>19</sup>

Apabila terjadi perselisihan akibat adanya tindakan negara yang tidak sesuai dengan P3B, maka negara mitra dapat mengajukan keberatan kepada negara domisili untuk membahas lebih lanjut di tingkat pejabat yang berwenang dengan negara yang bersangkutan menyelesaikannya.<sup>20</sup> Jika salah satu negara yang tercantum dalam P3B tidak mematuhi hukum internasional maka akan dikenakan sanksi secara bersama oleh negara yang mengikuti konvensi tersebut.

Terdapat dua model *treaty* yang menjadi acuan yakni OECD dan model PBB. Perbedaan mendasar antara OECD Model dengan UN Model terletak pada kepentingan pembagian hak pemajakan. *Treaty* yakni perjanjian yang mengikat kedua negara terkait hal perlakuan perpajakan. Model P3B ialah peraturan yang dijadikan sebagai acuan oleh berbagai negara dalam melakukan perundingan terkait dengan penghindaran pajak berganda yang telah distandardisasikan. Inti dari P3B ialah pembagian hak pemajakan antar negara. P3B tidak menciptakan pajak baru sehingga apabila terdapat jenis pajak lain selain yang telah memiliki dasar hukum yang tercantum dalam Undang-Undang di Indonesia, maka pajak

---

<sup>17</sup> Pohan (n 2), *Op.Cit.*[120].

<sup>18</sup> Sefriani, *Hukum Internasional: Suatu Pengantar* (Raja Grafindo Persada 2010).[87].

<sup>19</sup> Bagan yang disusun penulis berdasarkan tata cara P3B.

<sup>20</sup> Pohan (n 2), *Op.Cit.*[116].

tersebut tidak berlaku bagi Indonesia dan hanya berlaku bagi negara mitra atau yurisdiksi mitra P3B saja. Didunia memiliki beberapa model *tax treaty* yakni:<sup>21</sup>

1. *Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Model* ialah model yang mengedepankan asas domisili atau hanya memberikan hak pemajakan pada satu negara dimana subjek pajak tersebut terdaftar sebagai SPDN (*residence state*);<sup>22</sup>
2. *United Nations (UN) Model* banyak digunakan oleh negara berkembang (*developing countries*) dan cenderung menganut pembagian yang adil dan seimbang (*sharing of taxation*) antara negara domisili dan negara sumber sehingga penyelesaian masalah perpajakan internasional tidak bersifat diskriminatif karena lebih mengutamakan kepentingan negara berkembang;
3. *United States (US) Model* ialah P3B yang didasarkan pada Model US digunakan oleh Amerika Serikat dengan negara mitra runding yang menggabungkan *Base Erosion And Profit Shifting* (BEPS) menurut OECD. BEPS bertujuan agar perusahaan tidak perlu membayar pajak atau membayar pajak dengan jumlah yang sangat kecil terhadap pendapatan perusahaan secara keseluruhan;<sup>23</sup>
4. Model Indonesia mengombinasikan Model UN dan prinsip pokok yang tercantum dalam Undang-Undang perpajakan nasional yang dijadikan sebagai acuan dalam pembentukan P3B.<sup>24</sup>

Perlindungan hukum yakni segala upaya demi terpenuhinya hak dan melindungi masyarakat dari tindakan penguasa yang sewenang-wenang dan tidak sesuai dengan aturan hukum yang berlaku demi terciptanya ketentraman dan ketertiban bersama sehingga manusia dapat merasakan martabatnya sebagai manusia.<sup>25</sup> Saat ini belum ada ketentuan yang mengatur secara khusus mengenai WPLN *Youtuber* sehingga segala ketentuannya mengikuti peraturan yang sudah ada dan P3B antara Indonesia dengan yurisdiksi mitra atau negara mitra. Jika terdapat kelebihan pembayaran pajak oleh WP yang seharusnya tidak terutang yang salah satunya yakni adanya kelebihan pemotongan pajak penghasilan terkait penerapan P3B bagi SPLN maka dapat mengajukan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang sebagaimana

<sup>21</sup> *ibid.*, *Op.Cit.*[113].

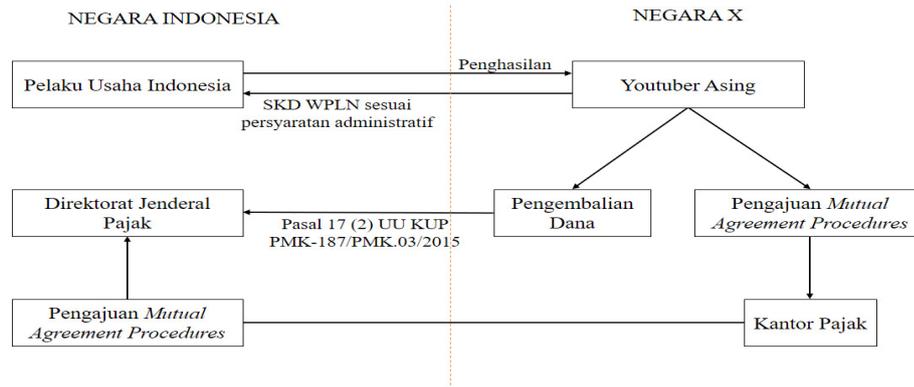
<sup>22</sup> Daniela Chiew Robert Deutsch, Roisin M Arkwright, *Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Questions and Answer Approach* (BNA International 2008).[14].

<sup>23</sup> Rakhmindyarto, 'Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Aktivitas Ekonomi Global Dan Peran OECD (Kemenkeu)' <%3Cwww.kemenkeu.go.id%3E>.

<sup>24</sup> Pohan (n 2)., *Op.Cit.*[89].

<sup>25</sup> Setiono, 'Rule Of Law (Supremasi Hukum)' (Universitas Sebelas Maret 2004).[3].

yang tercantum dalam Pasal 2 Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 187/PMK.03/2015 Tentang Tata Cara Pengembalian Atas Kelebihan Pembayaran Pajak yang Seharusnya Tidak Terutang. Mekanisme penerapan P3B di Indonesia digambarkan dalam bagan berikut ini:<sup>26</sup>



Dalam hal ini peraturan terkait yang mengatur hak WPLN atau *Youtuber* asing yang mendapat penghasilan atas *endorse* dari pelaku usaha di Indonesia atas pengembalian kelebihan pemotongan dan/atau pemungutan pajak tercantum dalam Pasal 10 Peraturan DJP Nomor PER-25/PJ/2018 Tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, yaitu:

- (1) WPLN dapat meminta pengembalian kelebihan pemotongan dan/atau pemungutan pajak terkait penerapan P3B yang disebabkan oleh kesalahan penerapan P3B, keterlambatan pemenuhan persyaratan administratif untuk menerapkan P3B setelah terjadi pemotongan dan/atau pemungutan atau Persetujuan Bersama.
- (2) Kesalahan penerapan P3B sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a antara lain meliputi kesalahan administratif seperti salah potong, salah tulis, dan/atau salah hitung.
- (3) Keterlambatan pemenuhan persyaratan administratif untuk menerapkan P3B sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b adalah keterlambatan penyampaian SKD oleh WPLN setelah dilakukan pemotongan atau pemungutan pajak.
- (4) Persetujuan Bersama sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c merupakan hasil yang telah disepakati dalam penerapan P3B oleh Pejabat yang Berwenang dari Pemerintah Indonesia dan pemerintah negara mitra

<sup>26</sup> Bagan yang disusun penulis berdasarkan tata cara penerapan P3B di Indonesia.

atau yurisdiksi mitra P3B sehubungan dengan Prosedur Persetujuan Bersama (*Mutual Agreement Procedure*) yang telah dilaksanakan sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. *Mutual agreement procedure* (MAP) ini merupakan prosedur administratif yang diatur dalam P3B sesuai yang tercantum dalam Pasal 1 Ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 49/PMK.03/2019 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama berdasarkan P3B. MAP mengatur mengenai prosedur yang digunakan untuk menyelesaikan berbagai perbedaan *dispute* atau interpretasi antara otoritas pajak dengan pembayar pajak terkait kasus perpajakan tertentu yang dilakukan oleh kedua negara yang diajukan kepada pejabat berwenang.<sup>27</sup> WPLN dapat mengajukan MAP dalam hal tidak menerima manfaat P3B dan ketika pemotong pajak tidak menyampaikan SPT Masa.

- (5) Pengembalian kelebihan pemotongan dan/atau pemungutan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat dilakukan dalam hal pemotongan dan/atau pemungutan pajak telah dilaporkan dalam SPT Masa Pemotong atau Pemungut Pajak untuk masa terutang pajak.
- (6) Tata cara pengembalian kelebihan pemotongan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan sesuai dengan ketentuan yang mengatur mengenai tata cara pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang. Dalam hal berdasarkan data dan/atau informasi yang dimiliki oleh DJP diketahui bahwa ketentuan Pasal 2 tidak terpenuhi, Pemotong Pajak wajib melakukan pemotongan pajak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam UU PPh.

Dari ketentuan diatas dapat dilihat bahwasanya Peraturan DJP Nomor PER-25/PJ/2018 Tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda telah merefleksikan tujuan hukum untuk menjamin kepastian hukum. Terlihat dari diakomodasinya tata cara pengembalian kelebihan pemotongan dan/atau pemungutan pajak bagi WPLN yang dalam hal ini ialah *Youtuber* asing. Namun hal tersebut seharusnya diimbangi dengan diundangkannya peraturan yang mengatur secara spesifik terkait profesi *Youtuber*.

## Kesimpulan

Penghasilan *youtuber* asing yang mendapat penghasilan dari pelaku usaha Indonesia dikenakan peraturan yang sama seperti transaksi lainnya dengan menggunakan Pasal 26 UURI Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

---

<sup>27</sup> Pohan (n 2)., *Op.Cit.*[117].

Dalam hal *youtuber* asing tidak dapat menunjukkan Surat Keterangan Domsili (SKD) atau negara tempat kedudukannya tidak memiliki Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan Indonesia, maka akan dilakukan pemotongan tarif sebesar 20% oleh pelaku usaha di Indonesia selaku pemberi penghasilan. Selanjutnya juga digunakan tarif sesuai dengan yang tercantum dalam P3B antara negara Indonesia dengan negara mitra atau yurisdiksi mitra sepanjang Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) dapat memenuhi semua dokumen yang dipersyaratkan untuk memperoleh manfaat P3B. Hingga saat ini Indonesia telah memiliki 67 P3B dengan yurisdiksi mitra atau negara mitra.

Untuk menghindari terjadinya konflik hukum antara dua atau lebih negara dan praktik pajak berganda internasional atas penghasilan yang sama yang diterima oleh subjek pajak yang sama (*juridicial double taxation*) dan penghindaran pajak (*tax avoidance*), maka diperlukan suatu perjanjian perpajakan internasional yang telah disepakati bersama oleh subjek hukum publik internasional yakni negara-negara (*contracting states*) berdasarkan hukum publik internasional yang dibentuk dalam P3B. Hingga saat ini belum ada ketentuan khusus mengenai pemajakan *youtuber* sehingga peraturan perpajakan yang berlaku saat ini berlaku umum serta belum diatur mengenai penghitungan pajak transaksi digital khususnya lintas batas / lintas yurisdiksi. Implementasi pajak transaksi digital dinilai masih susah diterapkan. Pengaturan yang demikian dimaksudkan sebagai upaya perlindungan hukum *Youtuber* asing yang mendapat *endorse* dari pelaku usaha di Indonesia.

## Daftar Bacaan

### Buku

Angharad Miller and Lynne Oats, *Principes of International Taxation* (Bloomsbury Profesional 2012).

John Hutagaol Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep Dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Danny Darussalam Tax Center 2010).

Kurniawan AM, *Pajak Internasional* (Bee Media Indonesia 2012).

Mansury, *Kepastian Hukum Bagi WP Luar Negeri* (Indonesian Prime Tax Review 2003).

Pohan CA, *Pedoman Lengkap Pajak Internasional* (Gramedia Pustaka Utama 2019).

Robert Deutsch, Roisin M Arkwright dan DC, *Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Questions and Answer Approach* (BNA International 2008).

Sefriani, *Hukum Internasional: Suatu Pengantar* (Raja Grafindo Persada 2010).

Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Indonesia: Konsep Dan Aspek Formal* (Graha Ilmu 2010).

Siti Resmi, *Perpajakan Teori & Kasus* (Salemba Empat 2007).

Wirawan Ilyas, *Pajak Penghasilan* (Lembaga Penerbit Universitas Indonesia 2007).

Yusuf Alaidrus Hidayatullah, 'Pelaksana Seksi Perjanjian Dan Kerjasama Perpajakan Internasional Direktorat Perpajakan Internasional' (2019).

### **Thesis**

Muhammad Rois, 'Politik Hukum Tax Treaty Indonesia: Kajian Atas Tax Treaty Indonesia Jepang' (Universitas Indonesia 2013).

Arindra MB, 'Perubahan Surat Keterangan Domisili Dalam Bentuk Form Directorate General of Taxation Kaitannya Dengan Status Wajib Pajak Patuh' (Universitas Indonesia 2012).

Setiono, 'Rule Of Law (Supremasi Hukum)' (Universitas Sebelas Maret 2004).

### **Laman**

DDTC Tax Engine, 'Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda' (*Perpajakan(dot)id*, 2019) <%3Cengine.ddtc.co.id%3E>.

Rakhmindyarto, 'Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): Aktivitas Ekonomi Global Dan Peran OECD (Kemenkeu)' <%3Cwww.kemenkeu.go.id%3E>.

**How to cite:** Widya Permata Sari, 'Pajak Penghasilan Terhadap Youtuber Asing yang Mendapat Endorse Dari Pelaku Usaha di Indonesia' (2020) Vol. 3 No. 2 *Notaire*.

--Halaman ini sengaja dikosongkan--