



SKRIPSI

**ASPEK KEPASTIAN HUKUM PEMBEBASAN PAJAK
PENGHASILAN TERHADAP PERALIHAN HAK ATAS
TANAH DALAM PEMBAGIAN HAK BERSAMA WARIS**

*Legal Certainly Aspect of Income Tax Exemption on the Transitional
Land Rights with Sharing Joint Rights with Inheritance*

Oleh :

BAYU INDRA PERMANA

NIM : 180710101225

KEMENTERIAN PENDIDIKAN, KEBUDAYAAN, RISET, DAN TEKNOLOGI

FAKULTAS HUKUM

UNIVERSITAS JEMBER

2022



SKRIPSI

**ASPEK KEPASTIAN HUKUM PEMBEBASAN PAJAK
PENGHASILAN TERHADAP PERALIHAN HAK ATAS
TANAH DALAM PEMBAGIAN HAK BERSAMA WARIS**

*Legal Certainly Aspect of Income Tax Exemption on the Transitional
Land Rights with Sharing Joint Rights with Inheritance*

Oleh :

BAYU INDRA PERMANA

NIM : 180710101225

**KEMENTERIAN PENDIDIKAN, KEBUDAYAAN, RISET, DAN TEKNOLOGI
FAKULTAS HUKUM
UNIVERSITAS JEMBER**

2022

MOTTO

“Nothing Impossible to do, but just nothing is easy”

(Tidak ada sesuatu yang mustahil untuk dikerjakan,
tetapi hanya tidak ada sesuatu yang mudah).*

- Napoleon Bonaparte



* Good Reads, *“Napoleon Bonaparte > Quotes”*, GoodReads, Februari 2022, https://www.goodreads.com/author/quotes/210910.Napol_on_Bonaparte. Diakses pada 10 Juni 2022.

PERSEMBAHAN

Skripsi ini saya persembahkan untuk orang-orang yang telah berjasa dan sangat saya cintai dengan sepenuh hati karena selalu memberikan doa, dukungan, serta semangat yang tiada henti. Saya mengucapkan terimakasih kepada :

1. Kedua orang tua yang selalu memberikan doa, cinta, kasih sayang, dan dukungan selama ini kepada penulis, yaitu Bapak Suwadi, S.H. dan Ibu Siti Komariyah, S.E. yang penulis sayangi, hormati, dan banggakan;
2. Guru-guru sejak Taman Kanak-Kanak (TK), Sekolah Dasar (SD), Sekolah Menengah Pertama (SMP), Sekolah Menengah Atas (SMA), dan para Dosen Fakultas Hukum Universitas Jember yang Terhormat, yang telah mencurahkan seluruh tenaganya untuk memberikan ilmu dan membimbing Penulis hingga bisa jadi seperti saat ini;
3. Almamater Fakultas Hukum Universitas Jember yang Penulis banggakan.

PERSYARATAN GELAR

**ASPEK KEPASTIAN HUKUM PEMBEBASAN PAJAK
PENGHASILAN TERHADAP PERALIHAN HAK ATAS
TANAH DALAM PEMBAGIAN HAK BERSAMA WARIS**

*Legal Certainly Aspect of Income Tax Exemption on the Transitional
Land Rights with Sharing Joint Rights with Inheritance*

SKRIPSI

Diajukan guna memenuhi syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum pada
Program Studi Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Jember

DISUSUN OLEH :

BAYU INDRA PERMANA

NIM : 180710101225

KEMENTERIAN PENDIDIKAN, KEBUDAYAAN, RISET, DAN TEKNOLOGI

FAKULTAS HUKUM

UNIVERSITAS JEMBER

2022

PERSETUJUAN

SKRIPSI TELAH DISETUJUI
TANGGAL 22 JUNI 2022

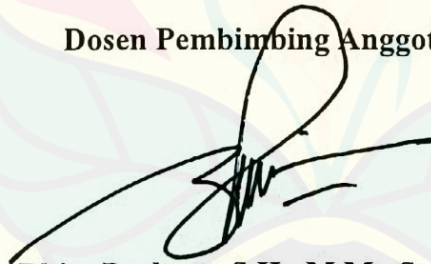
Oleh :

Dosen Pembimbing Utama,



Iswi Hariyani, S.H., M.H.
NIP. 196212161988022001

Dosen Pembimbing Anggota,



Dr. Bhim Prakoso, S.H., M.M., Sp.N., M.H.
NIP. 196912052014091002

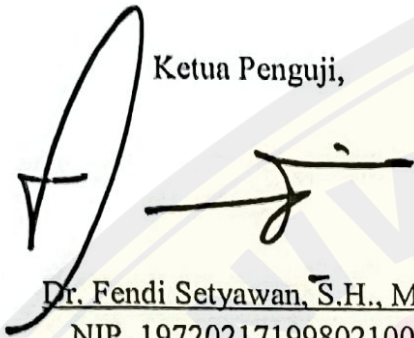
PENGESAHAN

Skripsi berjudul “Aspek Kepastian Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris” karya Bayu Indra Permana telah diuji dan disahkan pada :

hari, tanggal : Rabu, 22 Juni 2022

tempat : Fakultas Hukum Universitas Jember

Ketua Penguji,



Dr. Fendi Setyawan, S.H., M.H.
NIP. 197202171998021001

Sekretaris Penguji,



Dr. Rahmadi Indra Tektona S.H., M.H.
NIP. 198010112008121001

Anggota Penguji I,



Iswi Hariyani, S.H., M.H.
NIP. 196212161988022001

Anggota Penguji II,



Dr. Bhim Prakoso, S.H., M.M., Sp.N., M.H.
NIP. 196912052014091002

Mengesahkan,

Dekan,



Prof. Dr. Bayu Dwi Anggono, S.H., M.H.
NIP. 198206232005011002

PENETAPAN PANITIA PENGUJI

Dipertahankan di hadapan Panitia Penguji pada:

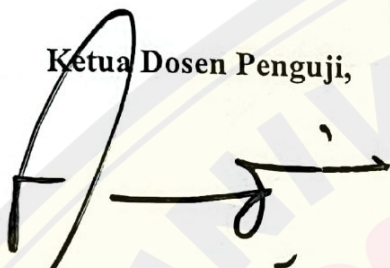
Hari : Rabu

Tanggal : 22 Juni 2022

Diterima oleh Panitia Penguji Fakultas Hukum Universitas Jember

Panitia Penguji

Ketua Dosen Penguji,



Dr. Fendi Setyawan, S.H., M.H.
NIP. 197202171998021001

Sekretaris Dosen Penguji,



Dr. Rahmadi Indra Tektona S.H., M.H.
NIP. 198010112008121001

Anggota Penguji,

Iswi Hariyani, S.H., M.H.
NIP. 196212161988022001



Dr. Bhim Prakoso, S.H., M.M., Sp.N., M.H.
NIP. 196912052014091002



PERNYATAAN

Yang bertanda tangan dibawah ini :

Nama : BAYU INDRA PERMANA
NIM : 180710101225
Fakultas : Hukum
Program Studi/Jurusan : Ilmu Hukum / Hukum Ekonomi dan Bisnis

Menyatakan dengan sesungguhnya, bahwa karya ilmiah dengan judul “ASPEK KEPASTIAN HUKUM PEMBEBASAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PERALIHAN HAK ATAS TANAH DALAM PEMBAGIAN HAK BERSAMA WARIS” adalah benar-benar hasil karya sendiri, kecuali kutipan yang sudah saya sebutkan sumbernya, belum pernah diajukan kepada institusi manapun, dan bukan karya jiplakan. Saya bertanggung jawab atas keabsahan dan kebenaran isinya sesuai dengan sikap ilmiah yang harus dijunjung tinggi.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya, tanpa ada tekanan dan paksaan dari pihak mana pun serta bersedia mendapat sanksi akademik jika ternyata di kemudian hari pernyataan ini tidak benar.

Jember, 22 Juni 2022

Yang menyatakan,



Bayu Indra Permana

180710101225

UCAPAN TERIMA KASIH

Puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT atas segala rahmat dan perlindungan-Nya, sehingga penulis diberi kemampuan yang terbaik dalam menyelesaikan skripsi dengan judul : **“ASPEK KEPASTIAN HUKUM PEMBEBASAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PERALIHAN HAK ATAS TANAH DALAM PEMBAGIAN HAK BERSAMA WARIS”**. Skripsi ini diajukan guna memenuhi salah satu persyaratan memperoleh gelar Sarjana Hukum. Penulis menyadari bahwa banyak sekali hambatan dan tantangan dalam menyelesaikan skripsi ini. Dorongan semangat dan bantuan dari semua pihak baik secara moril dan materiil, Penulis dapat menyelesaikan skripsi ini. Maka penulis ingin mengucapkan terima kasih yang tidak terhingga kepada:

1. Ibu Iswi Hariyani, S.H., M.H. selaku Dosen Pembimbing Utama yang telah memberikan motivasi dan bimbingan dalam penulisan skripsi ini sehingga dapat saya selesaikan dengan baik dan tepat waktu;
2. Dr. Bhim Prakoso, S.H., M.M., S.pN., M.H. selaku Dosen Pembimbing Anggota yang telah memberikan semangat, motivasi, dan bimbingan dalam penulisan skripsi ini sehingga dapat saya selesaikan dengan baik dan tepat waktu;
3. Dr. Fendi Setyawan, S.H., M.H. selaku Ketua Penguji yang telah menguji skripsi serta memberikan motivasi dan saran yang membangun;
4. Dr. Rahmadi Indra Tektona, S.H., M.H. selaku Sekretaris Penguji yang telah menguji skripsi serta memberi motivasi dan saran yang membangun;
5. Prof. Dr. Bayu Dwi Anggono, S.H., M.H. selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Jember;
6. I Gede Widiana Suarda, S.H., M.Hum., Ph.D. selaku Wakil Dekan 1 Fakultas Hukum Universitas Jember, Dr. Iwan Rachmad Soetijono, S.H., M.H. selaku Wakil Dekan 2 Fakultas Hukum Universitas Jember, dan Dr. Ermanto Fahamsyah, S.H., M.H. selaku Wakil Dekan 3 Fakultas Hukum Universitas Jember;
7. Dr. Aan Efendi, S.H., M.H. selaku Dosen yang telah menjadi rekan diskusi serta memberikan nasehat dan motivasi selama masa perkuliahan;

8. Bapak dan Ibu Dosen, Civitas Akademika, serta seluruh karyawan Fakultas Hukum Universitas Jember yang tidak bisa disebutkan satu persatu atas segala ilmu dan pengalaman yang telah diberikan;
9. Orang tua tercinta Bapak Suwadi, S.H. dan Ibu Siti Komariyah, S.E. yang sangat saya sayangi dan hormati yang senantiasa mendoakan, memberikan kasih sayang, mendukung, memotivasi, dan membimbing saya;
10. Mbah Utu Hj. Hasanah dan Alm. Mbah Kakung Boeamin yang selalu mendoakan, serta memotivasi untuk menjadi pribadi yang lebih baik;
11. Pakde Misbah Imam Subari, S.H., M.Hum. dan Pakde Ir. Misbah Imam Solehadi, S.H., M.Kn. yang sangat saya bangakan dan telah memberi saya kesempatan untuk terjun langsung ke dunia kerja notaris dan senantiasa memberi semangat serta motivasi untuk dapat melangkah kedepannya;
12. Kakak dan Adik kebanggaan keluarga besar Boeamin: Mas Firdi, Mas Daffa, Shabrina, Farhan dan Vania yang selalu memberikan canda dan tawa disepanjang hari;
13. Sahabat seperjuangan Mohamad Rafi Alfarizy, S.H. yang bersama-sama dengan saya menjalankan usaha toko buku online LITERASI HUKUM, dengan motto, “Mencerdaskan Kehidupan Bangsa”;
14. Sahabat-sahabat Jenggot Community: Rafi, Fathur, Vinzha, Jajat, dan Yusril yang selalu menemani saya saat suka dan duka semasa perkuliahan;
15. Rekan-rekan staff Notaris/PPAT Ir. Misbah Imam Solehadi, S.H., M.H. : Mas Irul, Mas Yoga, Mas Atok, Mbak Lina, Mbak Gema, Mbak Erika, Mbak Reni, Fika, Adit, Kiki yang selalu memberikan motivasi;
16. Semua pihak yang tidak bisa saya sebutkan satu persatu yang telah membantu dalam penyusunan skripsi ini.

Tiada balas jasa yang dapat penulis berikan kecuali ucapan terima kasih yang sebesar-besarnya atas segala dukungan, doa dan juga bantuan yang telah diberikan, semoga Allah SWT memberikan balasan dengan kebaikan yang lebih. Demikianlah adanya skripsi ini saya persembahkan semoga karya tulis ilmiah ini dapat memberikan manfaat bagi orang lain.

RINGKASAN

Aspek Kepastian Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris; Bayu Indra Permana; 180710101225; 100 halaman; Fakultas Hukum Universitas Jember

Pewarisan merupakan peristiwa hukum yang mengakibatkan peralihan harta dari pewaris kepada ahli waris yang mengakibatkan pemilikan bersama. Apabila objek waris berupa tanah dan akan dilaksanakan pembagian warisan, maka harus dilaksanakan dengan peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama yang didasari dengan APHB. Ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh menjelaskan bahwa peralihan karena pewarisan dibebaskan pemungutan PPh, namun pada pelaksanaannya harus disertai dengan SKB PPh yang diterbitkan oleh KPP Pratama. Sehingga guna mendapatkan pembebasan PPh pada peralihan tersebut, ahli waris harus memohonkan penerbitan SKB PPh kepada KPP Pratama. Namun atas permohonan tersebut seringkali KPP Pratama menolak penerbitan SKB PPh, hal ini berimplikasi terhadap ahli waris harus membayar PPh pada peralihan tersebut. Sehingga ahli waris akan terbebani pajak ganda, karena pada dasarnya ahli waris telah dibebani BPHTB atas penerimaan objek tanah, hal ini tentu sangat memberatkan ahli waris dan dirasa tidak memberikan manfaat serta keadilan bagi ahli waris.

Berdasar latar belakang tersebut, Penulis merumuskan 3 (tiga) rumusan masalah yaitu: apa ratio legis pengenaan PPh terhadap pengalihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama waris? apakah pengalihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama waris dapat dibebaskan Pajak Penghasilan? bagaimana konstruksi hukum pembebasan Pajak Penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama waris yang memenuhi aspek keadilan?.

Penelitian skripsi ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual. Bahan hukum yang digunakan yaitu bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, serta bahan non hukum. Guna menganalisis bahan hukum digunakan metode deduktif.

Hasil penelitian dari skripsi ini dapat dijelaskan bahwa pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris seharusnya dibebaskan PPh, karena pembagian hak bersama masih termasuk kedalam rangkaian proses pewarisan, sehingga atas peralihan karena pembagian hak bersama ini harus ditafsirkan sebagai peralihan karena waris yang dibebaskan pemungutan PPh. Namun hal ini tidak dapat dilaksanakan secara konsekuen dikarenakan terjadinya ketidakpastian hukum pada pengaturan pembebasan PPh, karena terdapat kekaburan norma terkait frasa pewarisan dan terdapat kekosongan norma pada aturan teknis berkaitan dengan kriteria yang digunakan dalam penerimaan atau penolakan penerbitan SKB PPh. Dengan demikian petugas KPP Pratama dalam melakukan penelitian terhadap permohonan penerbitan SKB PPh oleh ahli waris seringkali memiliki perbedaan penafsiran atas frasa pewarisan tersebut. Sehingga diperlukan pembaruan hukum guna memberikan kepastian hukum dalam pembebasan PPh pada peralihan tersebut.

Kesimpulan dalam skripsi ini yaitu *Pertama*, Ratio legis pembentuk undang-undang memungut PPh atas peralihan karena pembagian hak bersama yaitu guna menunjang pemasukan keuangan negara guna membiayai pengeluaran negara dan pembangunan nasional untuk mencapai kesejahteraan umum. *Kedua*, Peralihan karena pembagian hak bersama masih tergolong kedalam rangkaian proses pewarisan, sehingga atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris harus dibebaskan PPh sebagaimana peralihan karena waris. *Ketiga*, Guna menciptakan keadilan dalam pembebasan PPh terhadap peralihan karena pembagian hak bersama maka harus dilaksanakan pembaruan hukum, karena pada pengaturan saat ini terdapat kekaburan dan kekosongan norma.

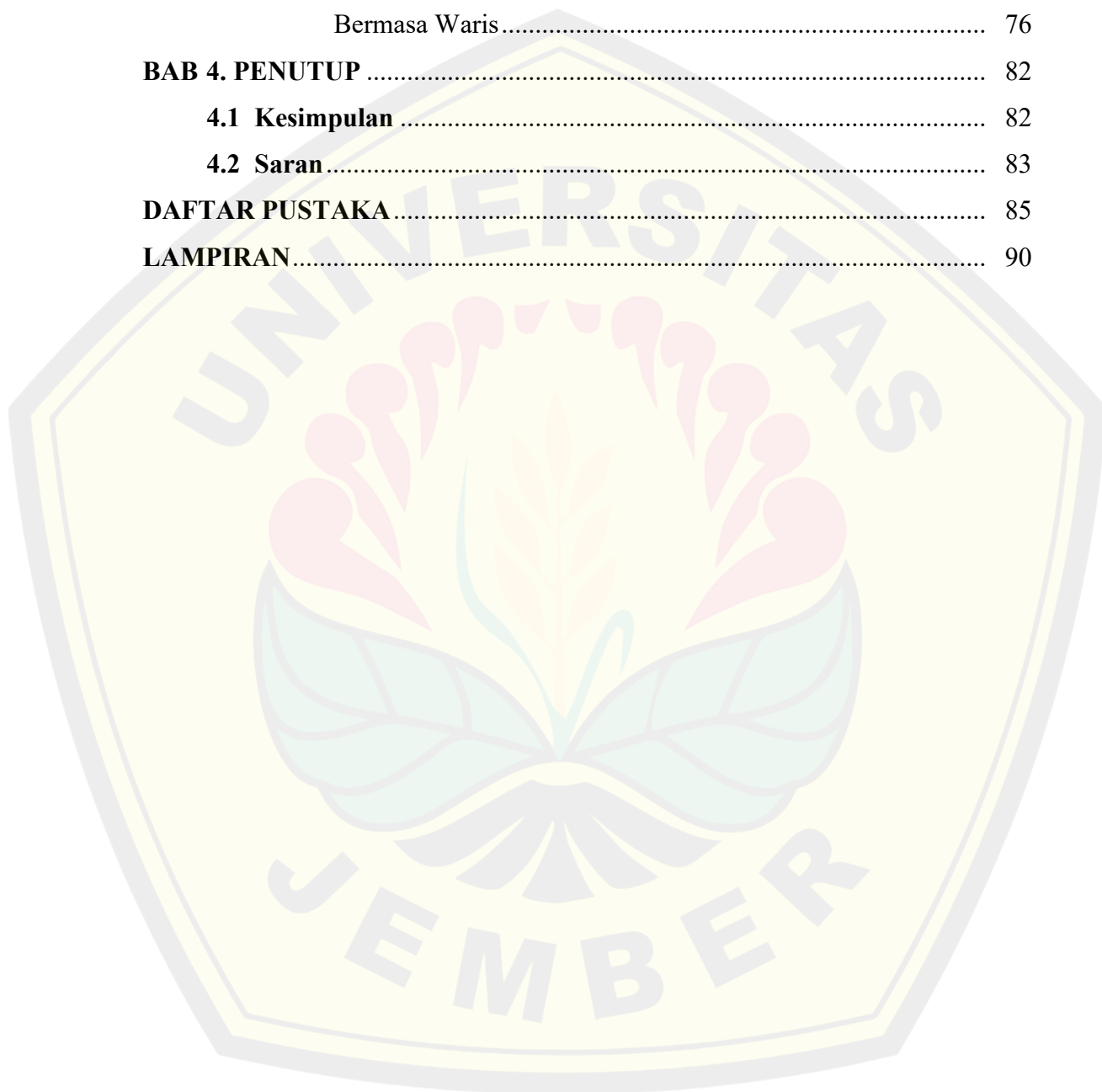
Saran yang dapat penulis berikan pada skripsi ini *Pertama*, seyogyanya pembentuk undang-undang dalam merumuskan peraturan perpajakan harus menjamin kepastian hukum yang tegas supaya tidak terjadi kekaburan, kekosongan serta tumpah tindih norma. *Kedua*, atas terjadinya kekaburan serta kekosongan norma pada pengaturan pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama ini, Penulis menyarankan untuk memberikan konstruksi norma dengan memperjelas norma pada penjelasan pasal serta menambahkan pasal pada aturan yang bermasalah. *Ketiga*, seyogyanya pelaksanaan undang-undang mampu menjalankan norma yang telah dikonstruksi pada peraturan perundang-undangan secara konsekuen supaya cita-cita undang-undang tersebut dapat tercapai.

DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL DEPAN	i
HALAMAN SAMPUL DALAM	ii
HALAMAN MOTTO	iii
HALAMAN PERSEMBAHAN	iv
HALAMAN PERSYARATAN GELAR	v
HALAMAN PERSETUJUAN	vi
HALAMAN PENGESAHAN	vii
HALAMAN PENETAPAN PANITIA PENGUJI	viii
HALAMAN PERNYATAAN	ix
HALAMAN UCAPAN TERIMA KASIH	x
HALAMAN RINGKASAN	xii
DAFTAR ISI	xiv
DAFTAR LAMPIRAN	xvii
BAB 1. PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Rumusan Masalah	5
1.3 Tujuan Penelitian	6
1.4 Manfaat Penelitian	6
1.5 Metode Penelitian	7
1.5.1 Tipe Penelitian	7
1.5.2 Pendekatan Pemasalahan	7
1.5.3 Sumber Bahan Hukum.....	8
1.5.4 Metode Pengumpulan Bahan Hukum	10
1.5.5 Analisa Bahan Hukum	10
BAB 2. KAJIAN PUSTAKA	11
2.1 Kepastian Hukum	11
2.1.1 Pengertian Kepastian Hukum	11
2.1.2 Prinsip Kepastian Hukum	13
2.2 Konsep Pewarisan Secara Umum	13
2.2.1 Pengertian Pewarisan.....	13

2.2.2	Unsur-Unsur Dalam Pewarisan	15
2.2.3	Pembagian Hak Bersama Waris	16
2.3	Konsep Hak Atas Tanah	18
2.3.1	Pengertian Hak Atas Tanah	19
2.3.2	Pengalihan Hak Atas Tanah.....	21
2.3.3	Pendaftaran Pengalihan Hak Atas Tanah	22
2.4	Konsep Hukum Pajak	25
2.4.1	Pengertian Hukum Pajak	25
2.4.2	Jenis-Jenis Pajak	28
2.4.3	Pajak Dalam Pengalihan Hak Atas Tanah.....	29
2.5	Konsep Pajak Penghasilan.....	31
2.5.1	Pengertian Pajak Penghasilan	31
2.5.2	Tujuan Pengenaan Pajak Penghasilan	32
2.5.3	Subjek dan Objek Pajak Penghasilan	32
BAB 3.	PEMBAHASAN.....	34
3.1	<i>Ratio Legis</i> Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris.....	34
3.1.1	Dasar Pemungutan Pajak Penghasilan.....	35
3.1.2	Dasar Perolehan Waris Sebagai Objek Pajak Penghasilan.....	44
3.1.3	Pertimbangan Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris.....	54
3.2	Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris.....	58
3.2.1	Kedudukan Pembagian Hak Bersama Waris Dalam Proses Pewarisan.....	59
3.2.2	Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris Dibebeaskan Pajak Penghasilan.....	65
3.3	Konstruksi Hukum Pembebasan PPh Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris Yang Memenuhi Aspek Keadilan	68

3.3.1 Prinsip Kepastian dan Kemanfaatan Dalam Pengaturan Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris.....	69
3.3.2 Bentuk Pengaturan Kedepan Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bermasa Waris.....	76
BAB 4. PENUTUP	82
4.1 Kesimpulan	82
4.2 Saran	83
DAFTAR PUSTAKA	85
LAMPIRAN	90



DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1. Blanko Akta Pembagian Hak Bersama (APHB)
- Lampiran 2. Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan (SKB PPh)
- Lampiran 3. Surat Pemberitahuan Penolakan Penerbitan SKB PPh
- Lampiran 4. Surat Setoran Pajak Penghasilan (SSP-PPh)



BAB 1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pewarisan merupakan suatu peristiwa hukum yang terjadi pada saat seseorang meninggal dunia. Pewarisan merupakan proses pengalihan harta warisan dari pewaris yang telah meninggal dunia kepada ahli waris yang memiliki hubungan darah dan hubungan perkawinan dengan si pewaris.¹ Pitlo memberikan pendapat bahwa hukum waris adalah himpunan regulasi yang mengatur hukum tentang kekayaan akibat meninggalnya seseorang, yaitu mengenai perpindahan harta yang ditinggalkan pewaris dan akibat dari perpindahan tersebut kepada orang yang berhak, baik hubungan antara para ahli waris, serta hubungan dengan pihak ketiga.² Maka dengan meninggalnya pewaris tidak serta merta menghapuskan hak dan kewajiban pewaris, tetapi harus diselesaikan oleh para ahli waris.

Penyelesaian hak serta kewajiban dari seseorang yang telah meninggal diatur oleh hukum waris.³ Dalam pewarisan unsur yang harus dipenuhi yaitu Adanya orang yang meninggal dunia, disebut pewaris. Selanjutnya adanya ahli waris yaitu orang yang menggantikan kedudukan pewaris terhadap harta benda pewaris. Unsur yang terakhir yaitu adanya harta warisan yang ditinggalkan oleh pewaris, yaitu seluruh aktiva dan pasiva yang dimiliki pewaris selama masa hidupnya. Berkaitan pemilikan harta kekayaan yang berasal dari waris, maka ahli waris memiliki hak atas harta peninggalan tersebut selepas kematian pewaris.

Kematian pewaris mengakibatkan terbukanya warisan, yang berakibat hukum terjadinya pecah waris yaitu seluruh harta yang sebelumnya dimiliki oleh pewaris beralih secara otomatis kepada para ahli waris.⁴ Peralihan tersebut akan menyebabkan pemilikan bersama terhadap objek waris. Pengertian pemilikan bersama adalah suatu situasi ketika suatu hak kebendaan dimiliki lebih dari satu

¹ Zainuddin Ali, *Pelaksanaan Hukum Waris di Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2010), h. 43.

² A Pitlo, *Hukum Waris* (Jakarta: Intermasa, 1986), h. 1.

³ Surini Ahlan Sjarif & Nurul Elmiyah, *Hukum Kewarisan Perdata Barat Pewarisan menurut Undang-Undang* (Jakarta: Kencana, 2006), h. 11.

⁴ Syahril Sofyan, *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan)* (Medan: Pustaka Bangsa, 2011), h. 5.

orang.⁵ Pemilikan bersama akibat adanya suatu peristiwa hukum merupakan suatu pemilikan bersama secara terikat.⁶ Sehingga perlu adanya perbuatan hukum yang dilakukan terhadap objek waris oleh para ahli waris secara bersama-sama.

Pemilikan bersama secara terikat atas objek waris seringkali menimbulkan perselisihan antara para ahli waris yang berpotensi menyebabkan sengketa. Tidak sedikit kasus yang melibatkan para ahli waris dikarenakan sengketa atas pemilikan hak bersama terhadap objek waris.⁷ Terlebih apabila objek waris berupa tanah, yang memiliki nilai ekonomis tinggi. Upaya dalam menghindari sengketa dikemudian hari atas kepemilikan tanah tersebut maka baiknya segera dilaksanakan pembagian kepada mereka yang berhak atas tanah warisan tersebut.⁸

Berkaitan pengalihan hak atas tanah, Pemerintah dalam hal ini melalui Badan Pertanahan Nasional (selanjutnya disingkat BPN) memiliki tugas untuk melaksanakan pendaftaran tanah, baik untuk pertama kalinya ataupun dalam pengalihan hak atas tanah. Pada pengalihan hak atas tanah karena waris, ahli waris harus mendaftarkan pengalihan hak atas tanah objek waris guna memberikan jaminan kepastian hukum atas kepemilikan tanah tersebut.⁹

Proses pendaftaran peralihan hak atas tanah terhadap suatu objek waris jika jumlah ahli warisnya lebih dari 1 (satu) orang berdasar pada ketentuan Pasal 111 ayat 5 Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah (selanjutnya disebut PP 24/1997) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Negara

⁵ Herlien Budiono, *Kumpulan Tulisan Perdata Di Bidang Kenotariatan Buku Kesatu* (Jakarta: Citra Aditya Bakti, 2008), h. 336.

⁶ Habib Adjie, *Kompilasi Persoalan Hukum Dalam Praktek Notaris dan PPAT (Kapita Selekta Notaris & PPAT) Buku 1* (Surabaya: Indonesia Notary Community, 2016), h. 570.

⁷ Tatik Arjiati dan Latifah Hanim, *Peran Notaris/PPAT Dalam Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) Terhadap Pembagian Waris Yang Berbeda Agama Atas Tanah Dan Bangunan*, Jurnal Akta, Vol. 4, No. 1, 2017, h. 75.

⁸ Riesta Yogastama, *Kedudukan Perjanjian Pembagian Harta Warisan Dalam Menjamin Kepastian Hukum Waris Perdata Di Era New Normal*, Prosiding Seminar Nasional Hukum & Teknologi, Vol. 1, No. 1, 2020, h. 610.

⁹ Betrix Benni, Kurniawarman & Annisa Rahman, *Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama Dalam Pengalihan Tanah Karena Pewarisan di Kota Bukittinggi*, Jurnal Cendikia Hukum, Vol. 5, No. 1, 2019, h. 66.

Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional No 16 Tahun 2021 (selanjutnya disebut PMNA/KBPN 16/2021) bahwa akan menjadi hak bersama oleh seluruh ahli waris.¹⁰ Kemudian dalam hal pembagian hak bersama yang akan dimiliki masing-masing ahli waris harus dilakukan peralihan kembali secara pembagian hak bersama, yang didasari dengan akta yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (selanjutnya disingkat PPAT). Mengenai bentuk dari akta tersebut yaitu Akta Pembagian Hak Bersama (selanjutnya disingkat APHB), berkedudukan sebagai bukti atas adanya kata sepakat diantara para ahli waris dalam hal pembagian atas objek waris.¹¹

Setiap perbuatan hukum pengalihan hak atas tanah selalu berakibat pada penambahan kemampuan ekonomis yang diperoleh para pihak, baik yang mengalihkan ataupun yang menerima pengalihan. Terhadap adanya penambahan kemampuan ekonomis tersebut merupakan suatu objek pajak penghasilan (selanjutnya disingkat PPh).¹² Sebagaimana ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir oleh Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut Undang-Undang PPh) yang menjelaskan bahwa yang menjadi objek PPh merupakan penghasilan, yaitu setiap penambahan kemampuan ekonomis yang diterima seseorang yang dapat dikonsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak.

Pada proses pewarisan, penerimaan objek waris merupakan tambahan aset yang diperoleh ahli waris. Namun berdasar ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh bahwa penghasilan karena warisan bukan merupakan objek PPh, maka meskipun warisan merupakan tambahan penghasilan bagi ahli waris tetapi hal tersebut bukan merupakan objek PPh, sehingga atas pengalihan tersebut tidak dapat dikenakan PPh. Kemudian apabila objek waris berupa tanah, berdasar pada Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan atau Bangunan dan Perjanjian

¹⁰ Rofiqah Rahmi & Sudjito, *Aspek Yuridis Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Karena Pewarisan*, Jurnal Ilmu Hukum FH Universitas Riau, Vol. 9, No. 1, 2020, h. 65.

¹¹ I Gusti Bagus Yoga Prawira, *Tanggung Jawab PPAT Terhadap Akta Jual Beli Tanah*, Jurnal Ius, Vol. 4, No. 1, 2016, h. 65.

¹² H Bohari, *Pengantar Hukum Pajak* (Rajawali: Jakarta, 2019), h. 67.

Pengikatan Jual Beli atas tanah beserta perubahannya (selanjutnya disebut PP 34/2016) Pasal 6 huruf d menjelaskan bahwa atas pengalihan suatu hak atas tanah karena pewarisan dikecualikan dalam kewajiban membayar PPh.

Pelaksanaan pembebasan PPh terhadap pengalihan tersebut ahli waris harus mengajukan permohonan penerbitan Surat Keterangan Bebas PPh (selanjutnya disingkat SKB PPh) yang dikeluarkan oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama (selanjutnya disingkat KPP Pratama) tempat objek waris berada sebagaimana ketentuan Pasal 3 ayat (1) huruf a Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan (selanjutnya disebut PDJP 30/PJ/2009).

Permohonan penerbitan SKB PPh dapat diterima ataupun ditolak oleh KPP Pratama. Apabila KPP Pratama menerima permohonan penerbitan SKB PPh maka tidak terdapat permasalahan, namun ketika KPP Pratama menolak permohonan penerbitan SKB PPh berakibat pada ahli waris harus membayar PPh terhadap pengalihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama tersebut, untuk mendapat Surat Setoran Pajak PPh (selanjutnya disingkat SSP PPh) yang kemudian divalidasi oleh KPP Pratama sebagai dasar pemenuhan syarat perpajakan dalam pendaftaran pengalihan hak atas tanah. Hal ini menyebabkan ahli waris harus membayar 2 (dua) sekaligus dalam peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama, yaitu terutang PPh serta Bea Perolehan Hak Atas Tanah (selanjutnya disingkat BPHTB).

Sebagaimana fakta terjadi dilapangan yang penulis diilustrasikan sebagai berikut.¹³ Roni memiliki istri bernama Roro, mereka memiliki seorang anak perempuan bernama Riri yang saat ini telah berusia 22 Tahun. Dalam pernikahannya mereka memiliki harta salah satunya yaitu sebidang tanah hak milik yang didirikan rumah sebagai tempat tinggal keluarga Roni. Pada tahun 2020 Roni menderita penyakit pernafasan dan meninggal dunia. Selepas kematian Roni, ahli waris yaitu Roro dan Riri mengurus peralihan hak atas objek waris. Guna memberikan kejelasan terhadap status hak atas tanah rumah mereka, Roro dan Riri

¹³ Ilustrasi diambil sebagaimana fakta yang terjadi dilapangan pada saat penulis magang pada Kantor Notaris/PPAT, namun identitas yang terlibat disamarkan dalam rangka kerahasiaan akta.

bersepakat untuk melakukan pembagian hak bersama atas tanah tersebut untuk dialihkan kepada Riri. Kemudian para ahli waris datang ke Kantor Notaris/PPAT untuk melaksanakan perbuatan hukum pembagian hak bersama. Atas permohonan para ahli waris tersebut, Notaris/PPAT membuat APHB dan mengurus administrasi berkaitan pendaftaran pengalihan hak atas tanah tersebut, termasuk administrasi perpajakannya. Pada proses pemenuhan administrasi PPh atas pengalihan tersebut, Notaris/PPAT mengajukan permohonan SKB PPh pada KPP Pratama. Namun permohonan SKB PPh tersebut ditolak meskipun syarat untuk permohonan SKB PPh telah dipenuhi. Sehingga pada akhirnya ahli waris tetap membayar PPh atas pengalihan hak atas tanah tersebut, guna mendapat SSP PPh untuk melengkapi persyaratan pendaftaran pengalihan hak atas tanah pada BPN.

Berdasar uraian diatas ahli waris yang akan melakukan pengalihan hak atas tanah melalui pembagian hak bersama atas objek waris diharuskan membayar PPh, akibat penolakan permohonan SKB PPh oleh Kepala KPP Pratama. Hal ini menyebabkan ketidakpastian hukum terhadap pembebasan PPh bagi ahli waris, selain itu juga tidak memberikan kemanfaatan bagi ahli waris karena terbebani pajak ganda, sehingga atas pengenaan PPh pada ahli waris tersebut tidak memenuhi aspek keadilan yang dirasakan oleh ahli waris. Oleh karena itu penulis ingin mengkaji isu hukum tersebut kedalam karya ilmiah skripsi berjudul **“Aspek Kepastian Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan terhadap Pengalihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris”**.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasar uraian latar belakang diatas, maka bisa dirumuskan masalah yang akan penulis kaji sebagai berikut:

1. Apa *ratio legis* pengenaan Pajak Penghasilan terhadap pengalihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama waris?
2. Apakah pengalihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama waris dapat dibebaskan Pajak Penghasilan?
3. Bagaimana konstruksi hukum pembebasan Pajak Penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama waris yang memenuhi aspek keadilan?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penulis dalam penulisan karya ilmiah berbentuk skripsi ini yaitu,

1.3.1 Tujuan Umum

Tujuan umum penulis dalam merancang karya ilmiah skripsi ini yaitu,

1. Sebagai syarat dalam menyelesaikan pendidikan Strata 1 (satu) Prodi Ilmu Hukum di Fakultas Hukum Universitas Jember;
2. Sebagai bentuk penerapan ilmu pengetahuan yang penulis terima selama masa perkuliahan, khususnya dalam disiplin ilmu hukum kepada praktik yang terjadi dalam kehidupan bermasyarakat.

1.3.2 Tujuan Khusus

Tujuan khusus penulis dalam merancang karya ilmiah skripsi ini yaitu,

1. Untuk memahami ratio legis pengenaan PPh pada pengalihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama waris;
2. Untuk memahami pembebasan PPh pada pengalihan hak atas tanah melalui proses pembagian hak bersama;
3. Untuk menemukan konstruksi hukum yang memenuhi aspek keadilan dalam pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama waris.

1.4 Manfaat Penelitian

Berdasar tujuan penelitian diatas, maka manfaat penelitian ini yaitu,

1.4.1 Manfaat Teoritis

Penelitian ini secara teoritis diharapkan bermanfaat sebagai penambah bahan literasi mengenai pembebasan PPh terhadap pengalihan hak atas tanah melalui proses pembagian hak bersama waris.

1.4.2 Manfaat Praktis

Secara praktis diharapkan penelitian ini dapat bermanfaat yaitu,

1. Bagi Penulis, menambah wawasan mengenai tata regulasi perpajakan terkhusus dalam hal peralihan hak atas tanah;
2. Bagi Pembaca, menjadi sumber bahan bacaan ataupun penelitian kedepannya mengenai kepastian hukum pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama waris;

3. Bagi penegak hukum terkait, dapat menjadi pandangan baru dalam pembuatan aturan serta penegakan hukum kedepan sehingga dalam pembebasan PPh dapat memenuhi aspek keadilan bagi masyarakat.

1.5 Metode Penelitian

Penelitian hukum adalah sebuah metode ilmiah dalam mencari suatu pemecahan dari permasalahan hukum guna memberikan preskripsi tentang apa yang seyogianya terhadap permasalahan hukum tersebut.¹⁴ Fokus utama penelitian hukum yaitu untuk mengidentifikasi, mengolah, menginterpretasi serta mengumpulkan data dan kemudian memberikan pemahaman yang mendalam mengenai konsep hukum.¹⁵ Hal ini dilakukan guna memecahkan permasalahan hukum yang sedang dihadapi.

1.5.1 Tipe Penelitian

Skripsi ini menggunakan tipe penelitian yuridis normatif, yaitu penelitian dengan mengulas regulasi yang bersifat formal seperti perundang-undangan, literatur yang sifatnya teoritis untuk kemudian direlasikan dengan permasalahan yang dibahas.¹⁶

1.5.2 Pendekatan Permasalahan

Setiap melakukan penelitian hukum diperlukan pendekatan yang digunakan untuk memperoleh informasi atas isu hukum yang sedang diteliti. Maka pendekatan masalah yang dipergunakan pada penelitian ini yaitu pendekatan undang-undang (*Statue Approach*) dan pendekatan konsep (*Conceptual Approach*).

Pertama, pendekatan perundang-undangan merupakan pendekatan yang dilaksanakan dengan mengulas regulasi peraturan yang berkaitan dengan permasalahan hukum yang diteliti.¹⁷ Hasil ulasan tersebut merupakan suatu argumen dalam mencari jalan keluar atas permasalahan hukum yang diteliti.

¹⁴ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum* (Jakarta: Kencana, 2005), h. 103.

¹⁵ J Portman, *Legal Research: How to Find and Understand the Law* (USA: Nolo, 2009), h. 4, dalam A'an Efendi & Dyah Ochtorina Susanti, *Penelitian Hukum (Legal Research)* (Jakarta: Sinar Grafika, 2013), h. 4.

¹⁶ Marzuki, *op.cit.*, h. 194.

¹⁷ *Ibid*, h. 24.

Kedua, pendekatan konsep yaitu pendekatan yang dilaksanakan ketika peneliti tidak menemukan suatu norma dalam regulasi yang ada, dikarenakan belum ada atau tidak ada regulasi yang menangani permasalahan yang diteliti. Maka peneliti mengacu pada konsep hukum, prinsip-prinsip hukum dan doktrin-doktrin hukum yang relevan terhadap permasalahan yang diteliti.

1.5.3 Sumber Bahan Hukum

Bahan hukum merupakan bagian penting dalam suatu penelitian hukum. Tanpa bahan hukum tidak akan ditemukan jawaban atas isu hukum yang dikaji, oleh karena itu dalam memecahkan isu hukum yang dihadapi harus digunakan bahan hukum sebagai sumber penelitian. Dalam proposal ini menggunakan bahan hukum primer, bahan hukum sekunder serta bahan non hukum.

1. Bahan Hukum Primer

Bahan hukum primer adalah bahan hukum yang mengikat dan mempunyai kekuatan hukum tetap yang wajib dipatuhi dan memiliki otoritas.¹⁸ Bahan hukum primer dapat berupa regulasi perundang-undangan.

Bahan hukum primer dalam penyusunan proposal ini sebagai berikut:

- a. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang PPh sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir oleh Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (Lembaran Negara Nomor 246 Tahun 2021, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6736);
- b. Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan dan PPJB atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya (Lembaran Negara Nomor 168 Tahun 2016, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5916);
- c. Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah sebagaimana telah diubah oleh Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2021 tentang Hak Pengelolaan, Hak Atas Tanah, Satuan Rumah

¹⁸ Efendi & Susanti, *op.cit.*, h. 115.

- Susun, dan Pendaftaran Tanah (Lembaran Negara Nomor 28 Tahun 2021, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6630);
- d. Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 16 Tahun 2021 tentang Perubahan Ketiga atas Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. (Berita Negara Nomor 953 Tahun 2021);
 - e. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/ Atau Bangunan, Dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah Dan/ Atau Bangunan Beserta Perubahannya. (Berita Negara Nomor 29 Tahun 2017); dan
 - f. Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan.

2. Bahan Hukum Sekunder

Bahan hukum sekunder merupakan bahan hukum yang bertujuan untuk mendapatkan latar belakang secara menyeluruh tentang permasalahan hukum yang diteliti.¹⁹ Kedudukannya untuk memperjelas bahan hukum primer melalui pendapat ahli hukum yang dapat memudahkan penulis dalam menemukan jalan keluar pada permasalahan yang diteliti. Bahan hukum sekunder dapat berupa buku-buku teks hukum baik cetak maupun online, jurnal-jurnal hukum, serta situs internet.

3. Bahan Non Hukum

Selain 2 bahan hukum diatas, dalam proposal ini juga menggunakan bahan non hukum, yaitu penjelasan mengenai permasalahan hukum yang diteliti.²⁰

¹⁹ *Ibid*, h. 89.

²⁰ Marzuki, *op.cit.*, h. 164.

Bahan non hukum yang penulis gunakan dalam penyusunan proposal ini yaitu buku non hukum yang berkaitan dengan permasalahan yang diteliti.

1.5.4 Metode Pengumpulan Bahan Hukum

Pada proposal penelitian ini, penulis menggunakan metode studi kepustakaan dalam pengumpulan sumber bahan hukum. Studi kepustakaan dilaksanakan dengan mengkaji serta memahami bahan-bahan pustaka serta penelusuran melalui media internet secara mendalam yang berkaitan dengan permasalahan yang dikaji pada penelitian ini.

1.5.5 Analisa Bahan Hukum

Analisa bahan hukum merupakan proses menemukan jawaban dari pokok permasalahan yang timbul dari fakta hukum. Penulis menggunakan metode analisa deduktif, yaitu metode analisis dengan mengidentifikasi permasalahan yang bersifat umum lalu diaplikasikan untuk menjelaskan hal-hal yang lebih spesifik secara sistematis berdasar kumpulan bahan hukum yang diperoleh. Proses tersebut dilakukan dengan beberapa tahapan, yaitu:²¹

1. Mengidentifikasi fakta hukum;
2. Pencarian bahan-bahan hukum yang relevan atas isu yang dikaji;
3. Mengurai permasalahan berdasar bahan hukum yang dikumpulkan;
4. Penarikan kesimpulan guna menjawab isu hukum yang dikaji; dan
5. Memberikan preskripsi mengenai jalan keluar atas isu hukum tersebut.

²¹ *Ibid*, h. 214-215.

BAB 2. KAJIAN PUSTAKA

2.1 Kepastian Hukum

Kepastian hukum merupakan suatu parameter yang digunakan dalam menilai suatu aturan hukum dalam mencapai tujuan hukum. Kepastian hukum selalu mensyaratkan pengaturan suatu aturan secara jelas dan logis. Jelas dalam artian tidak terdapat kekaburan norma atau keraguan, sedangkan logis dalam artian tidak berbenturan dengan norma yang lainnya, sehingga tidak berbenturan atau menimbulkan konflik norma. Kajian kepastian hukum yang akan dibahas pada sub bab ini terdiri dari pengertian kepastian hukum dan prinsip kepastian hukum.

2.1.1 Pengertian Kepastian Hukum

Perundang-undangan berisi aturan-aturan yang bersifat umum dan berfungsi sebagai pedoman untuk individu bersosialisasi, baik sesama individu lain maupun dengan masyarakat. Aturan-aturan ini menjadi batasan bagi masyarakat dalam melakukan tindakan terhadap individu lainnya. Adanya aturan serta pelaksanaan aturan tersebut akan menimbulkan kepastian hukum.²² Kepastian merupakan suatu keadaan yang pasti, ketentuan atau ketetapan, hukum secara hakiki harus pasti dan adil. Pasti sebagai pedoman kelakuan dan adil karena pedoman kelakuan itu harus menunjang suatu tatanan yang dinilai wajar. Hukum dapat menjalankan fungsinya apabila dilaksanakan dengan pasti dan bersifat adil, oleh karena itu kepastian hukum hanya bisa dijawab secara normatif, bukan sosiologi.²³

Utrecht berpendapat bahwa kepastian hukum mengandung dua pengertian, yaitu pertama, adanya aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh atau tidak boleh dilakukan. Kedua, berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenangan pemerintah, karena dengan adanya aturan yang bersifat umum itu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh Negara terhadap individu.²⁴ Kemudian Jan Michiel Otto memberikan pandangan bahwa kepastian hukum sesungguhnya memang lebih

²² Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum* (Jakarta: Kencana, 2019), h. 158.

²³ Dominikus Rato, *Filsafat Hukum* (Yogyakarta: Laksbang Pressindo, 2010), h. 59.

²⁴ Ridwan Syahrani, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1999), h. 23.

berdimensi yuridis, bahwa dalam situasi tertentu adanya aturan-aturan yang jelas dan konsisten serta Instansi-instansi pemerintah menerapkan aturan-aturan hukum tersebut secara konsisten dan juga taat kepadanya.²⁵ Dengan itu dapat diketahui bahwa pentingnya suatu aturan hukum yang bersifat umum mengatur secara jelas, serta penerapannya secara konsisten oleh penegak hukum merupakan suatu bentuk kepastian sebagai tujuan dari hukum.

Berkaitan dengan kepastian sebagai tujuan dari adanya hukum, Gustav Radbruch berpendapat bahwa hukum harus mengandung 3 (tiga) nilai identitas, yaitu sebagai berikut:²⁶

1. Asas kepastian hukum (*rechtmatigheid*)
2. Asas keadilan hukum (*gerechtigheit*)
3. Asas kemanfaatan hukum (*zwechmatigheid*).

Tujuan hukum yang mendekati realistik adalah kepastian hukum, karena permasalahan mengenai kepastian hukum hanya dapat diutarakan secara normatif, bukan sosiologis. Berdasar asas kepastian hukum, Gustav Radbruch kemudian memberikan 4 hal berkaitan makna dari kepastian hukum. Pertama, hukum harus bersifat positif, dalam hal ini pengaplikasiannya terhadap perundang-undangan. Kedua, hukum harus berdasarkan fakta atau hukum yang ditetapkan harus pasti. Ketiga, hukum harus dirumuskan secara jelas sehingga tidak terjadi kekeliruan dalam memaknai isi dari peraturan, disamping mudah untuk dilaksanakan. Keempat, hukum tidak boleh mudah berubah.²⁷

Kepastian hukum menunjuk kepada pemberlakuan yang jelas, tetap dan konsekuen, serta pelaksanaannya tidak dapat dipengaruhi oleh keadaan-keadaan yang bersifat subjektif. Indikator adanya kepastian hukum di suatu negara itu sendiri adalah adanya peraturan perundang-undangan yang jelas dan perundang-undangan tersebut diterapkan dengan baik oleh penegak hukum.²⁸

²⁵ R Soeroso, *Pengantar Ilmu Hukum* (Jakarta: Sinar Grafika, 2011), h. 5.

²⁶ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2012), h. 45.

²⁷ Fence M Wantu, *Peranan Hukum Dalam Mewujudkan Kepastian Hukum, Keadilan, dan Kemanfaatan di Peradilan Perdata* (Yogyakarta: Universitas Gajah Mada, Ringkasan Disertasi, 2011), h. 7.

²⁸ Abdul Rahmat Budiono, *Pengantar Ilmu Hukum* (Malang: Bayumedia Publishing, 2005), h. 22.

2.1.2 Prinsip Kepastian Hukum

Indonesia merupakan negara hukum berdasarkan ketentuan Pasal 1 ayat (3) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut UUD 1945). Hal tersebut berimplikasi kepada negara wajib menjamin kepastian hukum bagi setiap warga negara. Prinsip kepastian hukum adalah suatu jaminan bahwa suatu hukum harus dijalankan dengan cara yang baik atau tepat. Kepastian pada intinya merupakan tujuan utama dari hukum.

Prinsip kepastian hukum merupakan jaminan bahwa hukum harus dijalankan dengan cara yang baik. Hal ini menghendaki adanya upaya pengaturan hukum dalam perundang-undangan, sehingga aturan-aturan ini memiliki aspek yuridis yang dapat menjamin adanya kepastian bahwa hukum berfungsi sebagai aturan yang harus ditaati. Kepastian hukum secara normatif adalah ketika suatu peraturan dibuat dan diundangkan secara pasti karena mengatur secara jelas dan logis. Jelas dalam artian tidak menimbulkan keragu-raguan (multitafsir) dan logis dalam artian ia menjadi suatu sistem norma dengan norma lain sehingga tidak berbenturan atau menimbulkan konflik norma.

2.2 Konsep Pewarisan Secara Umum

Pewarisan merupakan suatu peristiwa hukum yang terjadi pada saat seseorang meninggal dunia, yang mengakibatkan perpindahan harta kekayaan yang semula milik pewaris menjadi milik ahli waris yang ditinggalkan. Konsep pewarisan yang dikaji pada sub bab ini merupakan pengkajian pewarisan secara umum sehingga tidak berfokus pada suatu hukum waris tertentu. Pada sub bab ini mengkaji mengenai pengertian pewarisan, unsur-unsur dalam pewarisan, dan pembagian hak bersama waris.

2.2.1 Pengertian Pewarisan

Pewarisan sangat berkaitan dengan kehidupan manusia, hal ini dikarenakan setiap orang yang hidup suatu saat nanti pasti akan meninggal dunia dan akan berdampak pada keluarga yang ditinggalkan, salah satunya tentu saja mengenai harta peninggalan orang yang meninggal. Harta warisan merupakan seluruh aktiva dan pasiva milik orang yang meninggal dunia untuk kemudian dimiliki dan dilanjutkan kedudukannya oleh para ahli warisnya.

Penyelesaian hak serta kewajiban dari peristiwa hukum meninggalnya seseorang diatur dalam hukum waris.²⁹ Pitlo menyatakan pendapat bahwa hukum waris merupakan kumpulan peraturan hukum yang mengatur kekayaan akibat meninggalnya seseorang, yaitu berkaitan pemindahan kekayaan pewaris serta akibat dari pemindahan tersebut bagi orang yang memperolehnya, baik hubungan antara para ahli waris, serta juga hubungan dengan pihak ketiga.³⁰

Suatu rangkaian ketentuan hukum untuk mengatur mengenai status harta kekayaan peninggalan seseorang yang meninggal dunia dan mengatur peralihan harta kekayaan yang ditinggalkan oleh seseorang yang meninggal serta akibat-akibatnya bagi para ahli waris baik dalam hubungan perkawinan, hubungan darah ataupun melalui wasiat.³¹ Berdasar pendapat ahli hukum tersebut diketahui apabila belum ada keseragaman pengertian dari hukum waris, namun pada intinya mereka berpandangan bahwa hukum waris merupakan suatu perangkat hukum untuk mengatur mengenai cara serta proses peralihan harta kekayaan milik pewaris kepada para ahli warisnya. Mengenai cara pembagian harta warisan kepada ahli waris diatur oleh hukum waris yang berlaku bagi si pewaris.

Penentuan sistem hukum waris yang berlaku bagi pewaris merupakan implikasi terhadap belum adanya unifikasi hukum mengenai pengaturan hukum waris di Indonesia, sehingga berakibat pada bermacamnya sistem hukum waris yang dapat digunakan oleh masyarakat dalam melakukan pembagian harta peninggalan pewaris.³² Pembagian waris di Indonesia dapat dilakukan dengan 3 (tiga) cara, hal ini semakin menjelaskan apabila hukum waris di Indonesia sangat beragam, tidak hanya pada pengertiannya saja, tetapi juga pada sistem pembagian waris. Sistem hukum waris yang eksis di Indonesia yaitu hukum waris barat, hukum waris islam dan hukum waris adat.

²⁹ Erman Suparman, *Hukum Waris Indonesia* (Bandung: Refika Aditama, 2018), h. 1

³⁰ Pitlo, *loc.cit.*

³¹ Surini Ahlan Sjarif & Nurul Elmiyah, *Hukum Kewarisan Perdata Barat Pewarisan menurut Undang-Undang* (Jakarta: Kencana, 2006), h. 11.

³² Dwi Sri Wawit, *Implikasi Hukum Persetujuan Ahli Waris Dalam Pembuatan Akta Wasiat Terkait Pembagian Hak Bersama*, *Jurnal Hukum dan Kenotariatan*, Vol. 2, No. 1, 2018, h. 92.

Pembagian harta peninggalan pada pewarisan umumnya dibagi oleh para ahli waris sendiri sesuai dengan kehendak dan keinginannya sendiri dengan memperhatikan bagian-bagian yang telah ditetapkan oleh hukum perdata waris yang dijadikan patokan.³³ Kemudian apabila dalam pembagian warisan tersebut ditemui suatu permasalahan atau sengketa, ahli waris dapat mengajukan gugatan pada pengadilan untuk mendapat putusan pengadilan dalam hal pembagian harta peninggalan pada pewarisan.

2.2.2 Unsur-Unsur Dalam Pewarisan

Sistem hukum waris yang eksis di Indonesia memiliki ciri khas dan karakteristik tersendiri, hal tersebut berakibat pada adanya perbedaan pengaturan diantara ketiga sistem hukum waris tersebut. Namun dalam proses pewarisan, ketiganya memiliki kesamaan, yaitu mengenai 3 (tiga) unsur mutlak yang harus ada dan terjadi dalam pewarisan, yaitu:³⁴

1. Pewaris (*erflater*);
2. Ahli waris (*erfgenaam*); dan
3. Harta warisan (*nalaten schap*).

Pada peristiwa pewarisan, unsur pertama yang harus terpenuhi yaitu adanya pewaris yaitu orang yang meninggal dunia. Pewaris merupakan orang yang meninggal dunia dan meninggalkan harta benda.³⁵ Pewarisan harus diawali dengan kematian secara alamiah dari seorang pewaris, sebagaimana ketentuan Pasal 830 *BW*.

Unsur selanjutnya pada peristiwa pewarisan yaitu adanya keluarga yang ditinggalkan oleh pewaris yang disebut Ahli waris. Ahli waris merupakan orang yang menggantikan kedudukan pewaris terhadap harta kekayaannya, baik untuk seluruhnya ataupun untuk bagian tertentu.³⁶ Adapun syarat yang harus terpenuhi untuk menjadi ahli waris, yaitu:

³³ Setya Qodar Al-Haolandi, Danu Anindhito Kuncoro Putro & Sukarni, *Peran Notaris Dalam Pembagian Waris Berdasarkan Hak Waris Barat Dengan Peran Pengadilan Agama Dalam Pembagian Waris Berdasarkan Hak Waris Islam*, Jurnal Akta, Vol. 5, No. 1, 2018. h. 123.

³⁴ Oemar Mochtar, *Perkembangan Hukum Waris di Indonesia* (Jakarta: Kencana, 2019), h. 15.

³⁵ *Ibid*, h. 16.

³⁶ *Ibid*, h. 15.

1. Ahli waris harus memiliki hak atas harta warisan yang ditinggalkan oleh pewaris. Timbulnya hak waris ini bisa karena hubungan darah, hubungan perkawinan, ataupun karena adanya wasiat oleh pewaris.
2. Ahli waris harus sudah ada ketika pewaris meninggal dunia.
3. Ahli waris tidak dikategorikan sebagai orang yang dinyatakan tidak patut, tidak cakap, ataupun menolak warisan.

Unsur yang terakhir yaitu adanya harta warisan yang ditinggalkan oleh pewaris. Harta warisan merupakan seluruh kekayaan yang ditinggalkan oleh orang yang meninggal.³⁷ Termasuk juga sebagai harta warisan yaitu hutang yang ditinggalkan oleh orang yang meninggal dunia yang mana membuat hubungan hukum antara ahli waris yang menerima warisan pewaris dengan pihak ketiga.

Perihal penentuan ahli waris yang berhak atas harta warisan yang ditinggalkan oleh pewaris, para ahli waris dapat mengajukan surat permohonan penerbitan surat keterangan waris yang ditandatangani oleh Lurah/Kepala Desa dan dikuatkan oleh Camat. Surat Keterangan Waris tersebut berkedudukan sebagai alas hak dalam peralihan harta warisan yang ditinggalkan oleh pewaris, yang mana ketika belum adanya pembagian terhadap harta warisan, maka keseluruhan harta warisan yang ditinggalkan oleh pewaris merupakan kepemilikan bersama oleh para ahli waris.

2.2.3 Pembagian Hak Bersama Waris

Peristiwa hukum kematian pewaris mengakibatkan terbukanya warisan, yang berakibat hukum terjadinya pecah waris yaitu seluruh harta yang sebelumnya dimiliki oleh pewaris beralih secara otomatis kepada para ahli waris.³⁸ Peralihan tersebut akan menyebabkan pemilikan bersama terhadap objek waris. Kepemilikan bersama yaitu suatu situasi ketika suatu hak kebendaan dimiliki lebih dari satu orang.³⁹

Kepemilikan bersama ini terdiri dari kepemilikan bersama yang bebas dan kepemilikan bersama yang terikat. Kepemilikan bersama yang bebas merupakan kepemilikan bersama atas suatu benda yang merupakan tujuan langsung dari para

³⁷ Pitlo, *loc cit.*

³⁸ Syahril Sofyan, *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan)* (Medan: Pustaka Bangsa, 2011), h. 5.

³⁹ Budiono, *loc.cit.*

pemilikinya, dalam melaksanakan peralihan mereka sejak awal bertujuan untuk memiliki benda tersebut secara bersama-sama.⁴⁰ Sedangkan untuk kepemilikan bersama yang terikat yaitu kepemilikan bersama atas suatu benda yang merupakan akibat dari terjadinya suatu peristiwa hukum, sebagai contoh dari pemilikan bersama yang disebabkan karena suatu peristiwa hukum yaitu putusnya perkawinan, bubarnya persekutuan, serta bisa juga karena adanya suatu pewarisan.⁴¹

Perbedaan kepemilikan bersama bebas dan terikat dapat diketahui pada kewenangan bertindak atas benda yang dimiliki secara bersama. Pada pemilikan bersama yang bebas para pemilik dapat setiap saat mengalihkan bagian kepemilikannya kepada pihak lain. Namun dalam pemilikan bersama yang terikat tidak bisa secara bebas untuk mengalihkan bagian kepemilikannya kepada pihak lain, melainkan harus dilaksanakan secara bersama-sama oleh para pemilik.⁴²

Pemilikan bersama atas objek waris merupakan suatu pemilikan bersama secara terikat, hal ini dikarenakan pemilikan bersama tersebut diakibatkan oleh adanya suatu peristiwa hukum yaitu meninggalnya pewaris. Hal ini berimplikasi kepada setiap perbuatan hukum yang akan dilakukan atas objek waris harus dilaksanakan secara bersama-sama oleh para ahli waris. Kepemilikan bersama secara terikat atas objek waris oleh seluruh ahli waris seringkali menimbulkan perselisihan antar anggota keluarga yang berpotensi menyebabkan sengketa. Terlebih apabila objek waris berupa tanah, yang memiliki harga ekonomis tinggi. Oleh karena itu, untuk menghindari sengketa atas kepemilikan tanah tersebut dikemudian hari maka baiknya segera dilaksanakan pembagian warisan. Apabila objek waris berupa tanah, maka dalam peralihan atas pembagian hak bersama tersebut harus dilaksanakan pendaftaran peralihan hak atas tanah.

Pendaftaran peralihan hak atas tanah yang dilakukan atas adanya pembagian hak bersama menurut ketentuan Pasal 111 ayat 5 PMNA 16/2021 bahwa harus disertai dengan akta yang dibuat oleh PPAT, mengenai bentuk dari akta tersebut

⁴⁰ *Ibid.*

⁴¹ *Ibid.*

⁴² *Ibid.*

berdasar pada Pasal 51 PP 24/1997 yaitu APHB, yang berkedudukan sebagai pembuktian atas kesepakatan antara pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama, yang berakibat pada beralihnya status pemilikan bersama atas tanah menjadi hak individu salah satu ahli waris.⁴³ Pada pembagian tersebut tidak harus semua pemegang hak bersama memperoleh bagian, seringkali yang menjadi pemegang hak individu hanya sebagian dari keseluruhan penerimaan warisan, asalkan hal tersebut disepakati oleh seluruh penerima warisan sebagai pemegang hak bersama.⁴⁴

Oleh karena itu, dapat diketahui berkaitan dengan pembagian hak masing-masing ahli waris atas objek waris, ditentukan sendiri oleh seluruh ahli waris atas kesepakatan bersama sesuai ketentuan hukum perdata waris yang berlaku bagi pewaris. Sehingga dalam proses peralihan hak atas tanahnya PPAT hanya bertugas mengkonstantir keinginan para pihak, dalam hal ini adalah seluruh ahli waris pemegang hak bersama kedalam akta yang dibuatnya, yaitu APHB.⁴⁵

2.3 Konsep Hak Atas Tanah

Hak atas Tanah adalah suatu bentuk hubungan hukum atas penguasaan yang nyata terhadap suatu tanah untuk digunakan atau dimanfaatkan bagi kepentingan pemilikinya. Salah satu bentuk pemanfaatannya yaitu dengan pelaksanaan peralihan hak atas tanah yang mana pemegang hak sebelumnya akan memperoleh manfaat ekonomis atas peralihan tersebut. Guna menjamin kepastian hukum pemilikan hak atas tanah, serta ketertiban administrasi pertanahan, maka setiap peralihan hak atas tanah harus didaftarkan, sehingga penting untuk dikaji mengenai konsep hak atas tanah.

Konsep hak atas tanah yang akan dibahas pada sub bab ini terdiri dari kajian mengenai pengertian hak atas tanah, peralihan hak atas tanah, serta pendaftaran peralihan hak atas tanah.

⁴³ Arjiati & Hanim, *op.cit*, h. 75.

⁴⁴ Denny Widi Anggoro & Miya Savitri, *Tinjauan Yuridis Normatif Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Karena Pewarisan Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah*, Jurnal Panorama Hukum, Vol. 1, No. 1, 2016, h. 79.

⁴⁵ Reza Fairuzabadi & Akhmad Khisni, *Peran PPAT Dalam Proses Peralihan Hak Atas Tanah dan Pembagian Hak Bersama Setelah Terjadinya Penetapan Pembagian Waris di Pengadilan Agama Kabupaten Garut*, Jurnal Akta, Vol. 5, No. 1, 2018, h. 198.

2.3.1 Pengertian Hak Atas Tanah

Tanah sebagai salah satu sumber kehidupan yang sangat vital bagi manusia, baik dalam fungsinya sebagai sarana untuk mencari penghidupan di berbagai bidang seperti pertanian, perkebunan, peternakan, perikanan, industri, maupun yang dipergunakan sebagai tempat untuk bermukim dengan didirikannya perumahan sebagai tempat tinggal.⁴⁶ Semakin bertambahnya kebutuhan akan tanah tersebut maka hak-hak atas tanah diperlukan untuk memberikan wewenang kepada pemegang haknya untuk menggunakan tanah atau mengambil manfaat dari tanah yang dihakinya.⁴⁷

Ruang lingkup agraria memosisikan tanah sebagai bagian dari bumi yang disebut permukaan bumi. Tanah yang dimaksudkan di sini bukan mengatur tanah dalam segala aspeknya, melainkan hanya mengatur salah satu aspeknya yaitu tanah dalam pengertian yuridis yang disebut hak. Pada pasal 33 (1) UUD 1945, dikatakan bahwa “bumi air dan ruang angkasa, termasuk kekayaan alam yang terkandung di dalamnya itu pada tingkatan tertinggi dikuasai oleh Negara”. Negara berkedudukan sebagai organisasi kekuasaan seluruh rakyat.

Hak menguasai dari negara diatur dalam ketentuan Pasal 1 ayat (2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria (selanjutnya disebut Undang-Undang Pokok Agraria) memberi wewenang kepada negara untuk mengatur dan menyelenggarakan peruntukan, penggunaan, persediaan dan mengatur hubungan hukum antara orang-orang dengan bumi, air dan ruang angkasa.⁴⁸ Dengan adanya hak menguasai dari negara ini, maka mereka berwenang untuk menentukan hak-hak atas tanah yang dapat dimiliki oleh dan atau diberikan kepada perseorangan dan badan hukum yang memenuhi persyaratan yang ditentukan. Kewenangan tersebut diatur dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pokok Agraria.

⁴⁶ Ali Achmad Chomzah, *Hukum Agraria : Pertanahan Indonesia* (Jakarta: Prestasi Pustaka, 2004), h. 6.

⁴⁷ Urip Santoso, *Hukum Agraria dan Hak-Hak Atas Tanah* (Jakarta: Kencana, 2010), h. 82.

⁴⁸ *Ibid*, h. 10.

Hak atas tanah merupakan hak penguasaan atas tanah yang berisikan serangkaian wewenang, kewajiban dan/atau larangan bagi pemegang haknya untuk berbuat sesuatu mengenai tanah terkait. Sesuatu yang boleh, wajib atau dilarang untuk diperbuat, yang merupakan isi hak penguasaan itulah yang menjadi kriteria diantara hak-hak penguasaan atas tanah yang diatur dalam hukum tanah.⁴⁹

Konsep hak-hak atas tanah yang terdapat dalam hukum agraria nasional membagi hak-hak atas tanah dalam dua bentuk sebagai berikut:⁵⁰

1. Hak-hak atas tanah yang bersifat primer yaitu hak-hak atas tanah yang dapat dimiliki atau dikuasai secara langsung oleh seorang atau badan hukum yang mempunyai waktu lama dan dapat dipindahtangankan kepada orang lain atau ahli warisnya seperti Hak Milik (HM), Hak Guna Usaha (HGU), Hak Guna Bangunan (HGB), Hak Pakai (HP).
2. Hak-hak atas tanah yang bersifat sekunder yaitu hak-hak atas tanah yang bersifat sementara seperti hak gadai, hak usaha bagi hasil, hak menumpang, dan hak menyewa atas tanah pertanian.

Berdasar macam-macam hak atas tanah tersebut, hak milik merupakan satu-satunya hak primer yang mempunyai kedudukan paling kuat dibandingkan dengan hak-hak yang lainnya. Hal ini dipertegas dalam ketentuan Pasal 20 ayat (1) Undang-Undang Pokok Agraria yang menjelaskan Hak milik adalah hak turun temurun, terkuat, terpenuh, yang dapat dipunyai orang atas tanah, dengan tetap memperhatikan fungsi sosial atas tanah.

Mengenai makna dari turun temurun, artinya yaitu hak milik dapat berlangsung terus selama pemiliknya masih hidup dan bila pemiliknya meninggal dunia, maka hak miliknya dapat dilanjutkan oleh ahli warisnya sepanjang memenuhi syarat sebagai subjek hak milik. Terkuat, artinya hak milik lebih kuat dibandingkan dengan hak atas tanah yang lain, tidak mempunyai batas waktu tertentu, mudah dipertahankan dari gangguan pihak lain, dan tidak mudah hapus. Terpenuh, artinya hak milik memberi wewenang kepada pemiliknya lebih luas bila dibandingkan dengan hak atas tanah yang lain, dapat menjadi induk bagi hak atas tanah yang lain.⁵¹

⁴⁹ Boedi Harsono, *Hukum Agraria Indonesia Sejarah Pembentukan Undang-undang Pokok Agraria Isi dan Pelaksanaannya* (Jakarta: Universitas Trisakti Press, 2007), h. 283.

⁵⁰ Supriadi, *Hukum Agraria* (Jakarta: Sinar Grafika, 2007), h. 64.

⁵¹ Santoso, *op.cit*, h. 90-91.

2.3.2 Pengalihan Hak Atas Tanah

Peralihan hak menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, peralihan memiliki arti memindahkan, sedangkan hak memiliki arti benar.⁵² Kemudian Sudargo Gautama memberikan pendapat bahwa pengalihan hak merupakan suatu perbuatan hukum yang bermaksud untuk memindahkan hak atas sesuatu barang atau benda, bergerak ataupun tidak bergerak kepada orang lain. Dalam kaitannya dengan tanah, maka peralihan hak atas tanah merupakan suatu perbuatan hukum yang dilaksanakan secara sengaja dengan maksud agar hak atas suatu tanah berpindah dari milik yang mengalihkan kepada yang menerima pengalihan.⁵³

Pengaturan mengenai peralihan hak milik atas tanah diatur pada ketentuan Pasal 20 ayat (2) bahwa suatu hak milik atas tanah dapat beralih ataupun dialihkan kepada pihak lain. Kemudian pada Pasal 28 ayat (3) serta pada Pasal 35 ayat (3) juga mengatur hal yang sama bahwa suatu HGU serta HGB dapat beralih ataupun dialihkan kepada pihak lain. Atas dasar tersebut dapat diketahui bahwa atas suatu peralihan hak atas tanah terdapat 2 (dua) cara peralihan, yaitu beralih dan dialihkan.

Makna beralih dapat diartikan bahwa berpindahnya suatu hak atas tanah dilakukan tanpa adanya perbuatan hukum dari pemiliknya, namun hak itu beralih dengan sendirinya, salah satu contohnya yaitu pewarisan. Peralihan hak atas tanah dengan mekanisme ini baru dapat dilaksanakan hanya ketika si pewaris telah meninggal dunia. Setelah meninggalnya si pewaris, maka secara yuridis hak atas tanah warisan ini secara langsung beralih kepada ahli warisnya.⁵⁴ Sedangkan makna dari dialihkan merupakan berpindahnya suatu hak atas tanah dengan adanya perbuatan hukum pemindahan hak atas tanah secara sengaja yang dilakukan oleh pemiliknya kepada pihak lain, contohnya yaitu dalam hal Jual-beli, Hibah, Wakaf, Pembagian Hak Bersama dan Lelang.⁵⁵

⁵² Kamus Besar Bahasa Indonesia

⁵³ Sudargo Gautama, *Tafsiran Undang-Undang Pokok Agraria* (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1993). h. 20.

⁵⁴ M Arba, *Hukum Agraria Indonesia* (Jakarta: Sinar Grafika, 2015), h. 145.

⁵⁵ *Ibid*, h. 146.

Tujuan dari adanya peralihan hak atas tanah yaitu untuk memindahkan hak atas tanah dari satu pihak ke pihak lainnya yang dilaksanakan secara sah. Dikatakan sah ketika suatu perbuatan hukum peralihan hak atas tanah dilaksanakan sesuai dengan peraturan yang ada. Setelah berlakunya Undang-Undang Pokok Agraria, pengaturan teknis mengenai peralihan hak atas tanah diatur dalam PP 24/1997.

2.3.3 Pendaftaran Pengalihan Hak Atas Tanah

Pemberian jaminan perlindungan dan kepastian hukum kepada pemilik hak atas tanah atas adanya pengalihan hak atas tanah dilaksanakan melalui suatu mekanisme yang dinamakan Pendaftaran Tanah. Menurut A.P. Parlindungan, pendaftaran tanah berasal dari kata *Cadastre* istilah bahasa Belanda yang memiliki arti suatu rekaman data yang menunjukkan luas, nilai, serta kepemilikan terhadap suatu bidang tanah.⁵⁶

Pada ketentuan Pasal 1 angka 1 PP 24/1997 didapati pengertian dari pendaftaran tanah, bahwa Pendaftaran Tanah adalah suatu rangkaian kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah secara terus menerus, berkesinambungan dan teratur, meliputi pengumpulan, pengolahan, pembukuan dan penyajian serta pemeliharaan data fisik dan data yuridis, dalam bentuk peta dan daftar mengenai bidang-bidang tanah dan satuan-satuan rumah susun, termasuk pemberian sertifikat sebagai surat tanda bukti haknya bagi bidang-bidang tanah yang sudah ada haknya dan hak milik atas satuan rumah susun serta hak-hak tertentu yang membebaninya.

Pendaftaran tanah memiliki arti yaitu dibukukan dan diterbitkan tanda bukti haknya. Tanda bukti tersebut berupa sertipikat hak atas tanah, yang berisi salinan buku tanah dan surat ukur yang dijilid menjadi satu dalam satu sampul.⁵⁷ Sertipikat merupakan alat pembuktian yang sempurna, dalam arti keterangan-keterangan yang tercantum didalamnya mempunyai kekuatan hukum dan harus diterima sebagai keterangan yang benar selama dan sepanjang tidak ada alat pembuktian lain yang membuktikan sebaliknya, sebagaimana penjelasan Pasal 32 ayat (1) PP 24/1997.

⁵⁶ A P Parlindungan, *Pendaftaran Tanah di Indonesia* (Bandung: Mandar Maju, 1999), h. 18-19.

⁵⁷ Suyadi Bill Graham Ambuliling, *Pendaftaran Peralihan Hak Milik Atas Tanah Melalui Jual Beli Berdasarkan PP No. 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah*, *Jurnal Lex Privatum*, Vol. 5, No. 3, 2017, h. 95.

Tujuan diadakannya pendaftaran tanah termuat dalam ketentuan Pasal 3 dan Pasal 4 PP 24/1997 yaitu, *pertama*, untuk memberikan perlindungan serta kepastian hukum terhadap pemegang hak atas tanah. Jaminan kepastian yang dimaksud dalam pendaftaran tanah yaitu berupa:⁵⁸

1. Kepastian status hak yang didaftar, yaitu dengan pendaftaran tanah akan dapat diketahui dengan pasti status hak yang didaftar;
2. Kepastian subjek hak, yaitu dengan pendaftaran tanah akan dapat diketahui dengan pasti pemegang haknya; dan
3. Kepastian objek hak, yaitu dengan pendaftaran tanah akan dapat diketahui dengan pasti letak tanah, batas tanah, dan ukuran luas tanah.

Kedua, untuk menyediakan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan agar dengan mudah dapat memperoleh data yang diperlukan dalam mengadakan perbuatan hukum mengenai tanah yang sudah terdaftar. *Ketiga*, agar terselenggaranya tertib administrasi pertanahan.

Pelaksanaan pendaftaran tanah berdasar pada ketentuan Pasal 19 ayat (2) Undang-Undang Pokok Agraria, bahwa Pemerintah dalam hal ini melalui BPN memiliki tugas untuk melaksanakan pendaftaran tanah, baik untuk pertama kalinya ataupun dalam pengalihan hak atas tanah. Adapun kegiatan pendaftaran tanah tersebut sebagai berikut:⁵⁹

1. Pengukuran, perpetaan, dan pembukuan tanah;
2. Pendaftaran hak-hak atas tanah dan peralihan hak-hak tersebut; dan
3. Pemberian surat tanda bukti hak, yang berlaku sebagai pembuktian yang kuat.

Pelaksanaan kegiatan pendaftaran tanah berupa pengalihan hak atas tanah, BPN dalam menjalankan tugasnya dibantu oleh PPAT, sebagaimana diatur pada Peraturan Pemerintah Nomor 38 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah sebagaimana telah diubah oleh Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 (selanjutnya disebut PP 24/2016) pada ketentuan Pasal 1 Angka 1 menjelaskan bahwa PPAT merupakan Pejabat Umum yang diberikan wewenang untuk membuat akta-akta otentik mengenai perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah. Dalam kaitannya dengan pendaftaran peralihan hak atas tanah,

⁵⁸ Santoso, *op.cit*, h. 293.

⁵⁹ Arief Rahman dkk., *Pendaftaran Tanah Warisan Yang Belum Dibagi Waris*, Jurnal Kompilasi Hukum, Vol. 5, No. 1, 2020, h. 6.

dalam ketentuan Pasal 37 ayat (1) PP 24/1997 diatur bahwa ketika pemilik hak atas tanah akan melakukan pengalihan hak atas tanah harus didaftarkan dengan menyertakan akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang sebagai pembuktian atas adanya perbuatan hukum pada pengalihan tersebut.

Sehubungan dengan tugas wewenang PPAT tersebut, pada ketentuan Pasal 2 ayat (1) PP 24/2016 dijelaskan bahwa terhadap perbuatan hukum yang dilakukan oleh masyarakat dalam pengalihan hak atas tanah, PPAT diberikan kewenangan untuk membuat akta yang digunakan sebagai dasar dalam pendaftaran perubahan data akibat perbuatan hukum tersebut. Menurut Wirjono Prodjodikoro, Akta PPAT merupakan akta yang dibuat oleh PPAT sebagai bukti telah dilaksanakannya perbuatan Hukum tertentu mengenai hak atas tanah.⁶⁰

Akta yang dimaksud tersebut terdiri dari 8 jenis akta sebagai dasar perbuatan hukum berikut:

1. jual beli;
2. tukar menukar;
3. hibah;
4. pemasukan ke dalam perusahaan (*inbreng*);
5. pembagian hak bersama;
6. pemberian kuasa membebankan Hak Tanggungan;
7. pemberian Hak Tanggungan; dan
8. pemberian Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas tanah Hak Milik.

PPAT dalam membuat akta tersebut, harus menghadirkan para pihak dalam perbuatan hukum tersebut dan disaksikan oleh sekurang-kurang 2 (dua) orang yang memenuhi syarat untuk bertindak sebagai saksi dalam perbuatan hukum ini.⁶¹

2.4 Konsep Hukum Pajak

Hukum pajak merupakan kumpulan aturan yang mengatur mengenai hubungan hukum antara fiskus dengan masyarakat yang menjadi subjek pajak. Pemungutan pajak oleh fiskus harus didasari oleh Undang-Undang guna menjamin kepastian hukum bagi subjek pajak. Pada sub bab Konsep Hukum Pajak ini akan dikaji mengenai pengertian hukum pajak, jenis-jenis pajak, dan pajak dalam pengalihan hak atas tanah.

⁶⁰ Wirjono Prodjodikoro, *Hukum Tanah Indonesia* (Jakarta: Pradnya Paramita, 1983), h. 15.

⁶¹ Arba, *loc.cit.*

2.4.1 Pengertian Hukum Pajak

Pada kehidupan bermasyarakat, terdapat hubungan antara manusia dengan manusia, selalu terdapat peraturan yang mengikatnya yaitu hukum. Hukum mengatur mengenai hak dan kewajiban manusia. Hak manusia dalam menerima penghasilan sebanyak-banyaknya bersandingan dengan munculnya kewajiban menyerahkan sebagian kepada negara dalam bentuk pajak, dengan tujuan untuk membantu negara dalam meningkatkan kesejahteraan umum.⁶²

Pajak adalah peralihan kekayaan dari rakyat kepada Kas Negara untuk membiayai pengeluaran rutin negara dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.⁶³ Menurut Djajadiningrat, pajak merupakan suatu kewajiban menyerahkan sebagian kekayaan warga ke kas negara yang disebabkan suatu keadaan, kejadian, dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu, tetapi bukan sebagai hukuman.⁶⁴ Berdasar pendapat tersebut dapat diketahui bahwa pajak merupakan iuran rakyat kepada kas negara atas dasar suatu kejadian atau perbuatan tertentu yang dilandasi oleh undang-undang dengan tidak mendapat jasa timbal balik secara langsung dan bukan sebagai hukuman, yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum negara.

Pajak memiliki peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara khususnya di dalam pelaksanaan pembangunan, karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan. Keberadaan pajak diakibatkan karena fungsi pajak yang dibutuhkan oleh setiap negara, karena negara harus memberikan perlindungan dan pelayanan bagi rakyatnya, sehingga negara menciptakan pajak untuk mengumpulkan dana, supaya dapat melindungi dan melayani rakyatnya.⁶⁵

⁶² Bohari, *op.cit*, h. 21.

⁶³ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan* (Bandung: Refika Aditama, 1998), h. 5.

⁶⁴ Siti Resmi, *Perpajakan: Teori dan Kasus Edisi Revisi* (Jakarta: Salemba Empat, 2016), h. 2.

⁶⁵ Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak Indonesia* (Yogyakarta: Mata Padi Press, 2014), h. 33.

Setiap pemungutan pajak oleh negara harus memiliki landasan hukum. Apabila dalam pemungutan pajak tidak memiliki landasan hukum maka pemungutan yang dilakukan oleh Negara tersebut merupakan pungutan liar. Landasan hukum atas pemungutan pajak kepada masyarakat oleh negara diatur oleh kumpulan peraturan perundang-undangan yang diatur dalam Hukum Pajak.

Hukum Pajak merupakan kumpulan peraturan yang dipergunakan untuk mengatur hubungan hukum antara Negara sebagai pemungut pajak dan masyarakat sebagai pembayar pajak, dalam hal ini hukum pajak menerangkan:⁶⁶

1. Siapa saja wajib pajak (Subjek Pajak);
2. Objek apa saja yang dikenakan pajak (Objek Pajak);
3. Kewajiban wajib pajak terhadap pemerintah;
4. Timbul dan hapusnya utang pajak;
5. Cara penagihan pajak; dan
6. Cara mengajukan keberatan dan banding pada peradilan pajak.

Hukum pajak harus memberikan jaminan hukum dan keadilan yang tegas, baik untuk negara maupun masyarakat. Pada ketentuan Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 merupakan landasan dalam pemungutan pajak oleh negara, yang menjelaskan bahwa pengenaan dan pemungutan pajak untuk keperluan negara hanya boleh dilaksanakan berdasarkan undang-undang.

Tujuan utama adanya hukum pajak adalah untuk menciptakan keadilan di dalam pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara kepada masyarakat sebagai wajib pajak.⁶⁷ Agar tujuan tersebut dapat tercapai maka dalam pengaturan perundang-undangan mengenai perpajakan harus memenuhi aspek kepastian hukum, ketentuan undang-undang perpajakan tidak boleh memberikan keraguan. Peraturan perundang-undangan harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus, sehingga undang-undang perpajakan harus disusun sedemikian rupa dan dengan demikian tidak akan memberikan peluang kepada siapapun juga untuk memberikan interpretasi yang lain dari yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.

⁶⁶ Bohari, *op.cit*, h. 29.

⁶⁷ *Ibid*, h. 35

Pada dasarnya pemungutan pajak merupakan perwujudan dari peran serta masyarakat sebagai warga negara dalam rangka pembiayaan rutin pemerintahan serta meningkatkan pembangunan nasional, sehingga pajak memiliki kedudukan yang strategis dalam penerimaan negara. Dalam mendukung pembangunan nasional pajak dapat dilaksanakan dengan menerapkan prinsip kemandirian. Oleh karena itu, diperlukan peran serta masyarakat dalam pembiayaan pembangunan yang tercermin pada kepatuhan masyarakat dalam membayar pajak.

Berkenaan dengan prinsip kemandirian dalam pemungutan pajak, dalam pemungutan pajak dikenal adanya beberapa sistem yang dapat digunakan negara dalam memungut pajak kepada masyarakat, yaitu:⁶⁸

1. *Self Assesment*, adalah suatu sistem pemungutan pajak, dimana wajib pajak menentukan sendiri jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan Undang- Undang Perpajakan;
2. *Official Assesment*, adalah suatu sistem pemungutan pajak, dimana aparaturnya pajak yang menentukan sendiri jumlah yang terutang; dan
3. *Withholding System*, adalah perhitungan, pemotongan, pembayaran, serta pelaporan pajak yang dipercayakan kepada pihak ketiga.

Sistem pemungutan pajak yang dianut oleh Indonesia menurut Undang-Undang yaitu menggunakan sistem *Self Assesment*, yang mana mengedepankan kesadaran Wajib Pajak dalam melaksanakan pemungutan pajak. Pemerintah memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung sendiri jumlah seluruh penghasilan yang telah diperolehnya, menghitung sendiri jumlah pajak yang terutang, menghitung sendiri jumlah pajak yang harus dibayar, menyeteror sendiri jumlah pajak yang harus dibayar ke kas Negara melalui bank persepsi, dan wajib pajak wajib mengisi serta melaporkan sendiri Surat Pemberitahuan (selanjutnya disingkat SPT) dan SSP ke KPP Pratama masing-masing kota/kabupaten.⁶⁹

⁶⁸ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah* (Bogor: Ghalia Indonesia, 2008), h. 33.

⁶⁹ Chairil Anwar Pohan, *Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus* (Jakarta: Mitra Wacana Media, 2014), h. 1.

2.4.2 Jenis-jenis Pajak

Pajak dipungut berdasarkan norma-norma hukum yang bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan umum. Di Indonesia terdapat beberapa jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah, antara lain :

1. Pajak Pusat, merupakan pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan pemungutannya dilakukan pejabat pajak yang ditugasi mengelola pajak-pajak pusat. Pajak yang tergolong sebagai pajak pusat yaitu :
 - a. Pajak Penghasilan;
 - b. Pajak Pertambahan Nilai;
 - c. Pajak Penjualan atas Barang Mewah; dan
 - d. Pajak Bumi dan Bangunan atas Perkebunan, Perhutanan, dan Pertambangan.

2. Pajak Daerah, merupakan pajak yang wewenang pemungutannya ada pada Pemerintah Daerah yang pelaksanaannya dilakukan oleh Dinas Pendapatan Daerah.⁷⁰ Pengaturan mengenai pajak daerah diatur pada Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak dan Retribusi Daerah (selanjutnya disebut Undang-Undang Pajak dan Retribusi Daerah) Pasal 1 Angka 10 dijelaskan bahwa kontribusi wajib kepada daerah yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Daerah.

Pajak daerah terbagi menjadi Pajak provinsi dan Pajak kabupaten/kota. Berdasarkan Ketentuan Pasal 2 Undang-Undang Pajak dan Retribusi Daerah, yang dikategorikan sebagai pajak provinsi terdiri atas pajak kendaraan bermotor, bea balik nama kendaraan bermotor, pajak air permukaan, dan pajak rokok. Sedangkan Pajak kabupaten/kota terdiri atas pajak hotel, pajak restoran, pajak hiburan, pajak reklame, pajak penerangan jalan, pajak mineral bukan logam dan batuan, pajak parkir, pajak air tanah, pajak bumi dan bangunan perdesaan dan perkotaan (PBB-P2), serta BPHTB.

⁷⁰ Tanjung, *op.cit*, h. 44.

2.4.3 Pajak Dalam Pengalihan Hak Atas Tanah

Sumber penerimaan pajak yang dapat diperoleh oleh Negara salah satunya adalah berasal dari tanah dan/atau bangunan. Tanah dan bangunan memberikan keuntungan serta kedudukan sosial ekonomi yang lebih baik bagi orang atau badan yang mempunyai, mendapatkan, serta memperoleh manfaat dari suatu hak atas tanah, oleh karena itu atas kepemilikan serta manfaat yang diterima oleh pemilik hak atas tanah dapat dikategorikan sebagai objek pajak tertentu.

Pada peralihan atau pemindahan hak merupakan suatu perbuatan hukum yang bertujuan memindahkan hak dari suatu pihak ke pihak lain. Maka dengan dialihkannya suatu hak menunjukkan adanya suatu perbuatan hukum yang disengaja dilakukan oleh satu pihak dengan maksud memindahkan hak miliknya kepada orang lain, dengan demikian pemindahan hak milik tersebut diketahui atau diinginkan oleh pihak yang melakukan perjanjian peralihan hak atas tanah.⁷¹ Dalam peralihan hak atas tanah, terdapat 2 (dua) cara, yaitu beralih dan dialihkan. Beralih menunjukkan berpindahnya hak atas tanah tanpa ada peristiwa hukum yang dilakukan oleh pemiliknya, misalnya melalui pewarisan. Sedangkan dialihkan menunjuk pada berpindahnya hak atas tanah melalui perbuatan hukum yang dilakukan pemiliknya, contohnya Jual-beli, Hibah, Wakaf, dan Lelang.

Pada setiap perbuatan hukum pengalihan hak atas tanah dikenal adanya dua macam pajak yang harus dibayarkan oleh masing-masing pihak, yaitu PPh yang merupakan pajak pusat yang dilaporkan pada KPP Pratama masing-masing kota/kabupaten. Dan juga terdapat Pajak BPHTB yang merupakan pajak daerah dan dilaporkan pada Badan Pendapatan Daerah (selanjutnya disingkat Bapenda).⁷² Untuk pihak yang mengalihkan hak akan terutang PPh, atas dasar penerimaan penghasilan atas transaksi hak atas tanah. Sedangkan untuk pihak yang menerima pengalihan hak akan dikenakan BPHTB, atas dasar perolehan hak atas tanah.

⁷¹ Effendi Perangin, *Hukum Agraria Di Indonesia* (Jakarta: Rajawali, 1994), h. 1.

⁷² Benny Oktario & Neneng Oktarina, *Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Waris dan Hibah Dalam Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan di Kota Padang*, Jurnal Alhurriyah: Jurnal Hukum Islam, Vol. 4, No. 2, 2019, h. 113.

Pembayaran pajak dalam peralihan hak atas tanah sangat berkaitan erat dengan proses penandatanganan akta PPAT yang menjadi dasar peralihan hak atas tanah.⁷³ Hal ini dikarenakan penandatanganan akta tersebut baru akan dilakukan apabila pembayaran pajak oleh kedua belah pihak telah dilaksanakan, sebagai dasar pemenuhan persyaratan pendaftaran hak atas tanah sebagaimana diatur pada Pasal 103 ayat (2) PMNA 16/2021. Sebelum akta tersebut ditandatangani oleh para pihak, pihak penjual harus telah melunasi pembayaran PPh yang mana akan dibuktikan dengan adanya SSP-PPH dan surat validasi oleh KPP Pratama. Sedangkan bagi pihak pembeli harus melunasi pembayaran BPHTB yang akan dibuktikan dengan Surat Setoran Pajak Daerah BPHTB (selanjutnya disingkat SSPD-BPHTB).

Pengenaan pajak terhadap peralihan hak atas tanah, baik PPh maupun BPHTB besarnya didasari dengan harga perolehan hak atau Nilai Perolehan Objek Pajak (selanjutnya disingkat NPOP).⁷⁴ Pada pengenaan PPh, berdasar pada Pasal 2 ayat (1) huruf a PP 34/2016 bahwa besaran pengenaan PPh pada peralihan hak atas tanah yaitu 2,5% dari jumlah bruto NPOP. Pada peralihan hak atas tanah karena jual beli, NPOP yaitu nilai yang seharusnya diterima oleh penjual. Sedangkan pada peralihan karena tukar-menukar, pelepasan hak, hibah, ataupun waris maka NPOP yang digunakan yaitu sebagaimana harga pasar. Pada pengenaan BPHTB, berdasar pada Pasal 5 Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah sebagaimana telah diubah oleh Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 (selanjutnya disebut Undang-Undang BPHTB) bahwa tarif BPHTB yaitu sebesar 5% dari NPOP Kena Pajak (selanjutnya disingkat NPOPKP), yang didapat dari NPOP dikurangi NPOP Tidak Kena Pajak (selanjutnya disingkat NPOPTKP).

⁷³ I Gusti Ngurah Bagus Maha Iswara, Simon Nahak & Ni Luh Made Mahendrawati, *Kepastian Hukum Pengenaan Pajak Penghasilan Transaksi Jual Beli Tanah dan/atau Bangunan*, Jurnal Hukum Prasada, Vol. 6, No. 1, 2019, h. 43.

⁷⁴ Arifuddin, Hanif Nur Widhiyanti & Hariyanto Susilo, *Implikasi Yuridis Terhadap Pejabat Pembuat Akta Tanah Penerima Kuasa Menyetor Uang Pajak Penghasilan/Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Dari Wajib Pajak*, Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan, Vol. 2, No. 1, 2017, h. 19.

Besaran nilai NPOPTKP berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 113 Tahun 2000 tentang Penentuan Besarnya NPOPTKP BPHTB (selanjutnya disebut PP 113/2000) dijelaskan bawah nilai NPOPTKP ditetapkan oleh masing-masing daerah dengan jumlah maksimal Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah), dan apabila peralihan dikarenakan waris atau hibah wasiat sebagaimana diatur pada Pasal 7 Undang-Undang BPHTB, maka NPOPTKPNya yaitu paling banyak Rp 300.000.000, (tiga ratus juta rupiah) dan hanya terutang 50% dari BPHTB yang seharusnya terutang sebagaimana ketentuan Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 11 Tahun 2000 tentang Pengenaan BPHTB Karena Waris dan Hibah Wasiat (selanjutnya disebut PP 11/2000).

2.4 Konsep Pajak Penghasilan

PPh dikenakan kepada seseorang atas dasar penerimaan penghasilan yang diterima, yang mana dapat dikonsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak. Pada sub bab ini dikaji mengenai Konsep PPh yang terbagi menjadi pembahasan mengenai pengertian PPh, tujuan pengenaan PPh, dan subjek & objek PPh.

2.4.1 Pengertian Pajak Penghasilan

PPh merupakan pajak yang dikenakan kepada subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu tahun pajak. Penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang didapat dan menambah kekayaan wajib pajak. Dengan demikian, penghasilan itu dapat berupa keuntungan usaha, gaji honorarium, hadiah dan lain sebagainya.⁷⁵

Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, PPh dikenakan atas penerimaan penghasilan, yaitu setiap pertambahan yang diterima oleh wajib pajak, baik berasal dari Indonesia dan luar negeri yang dapat dikonsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak. Berdasar pengertian tersebut dapat diketahui bahwa unsur dari suatu penghasilan yang dikenakan PPh yaitu Pertama, setiap tambahan kemampuan ekonomis. Pertambahan kemampuan ekonomis dapat diukur melalui jumlah konsumsi ditambah dengan tambahan kekayaan dalam satu tahun pajak.⁷⁶

⁷⁵ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak* (Jakarta: Sinar Grafika, 2013), h. 51.

⁷⁶ Michelle Jane Naharto & Elisa Tjondro, *Analisis Tujuan Pemungutan serta Pengertian Penghasilan menurut Perpajakan dan Persepuluhan Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi*, *Tax & Accounting Review*, Vol. 4, No. 1, 2014. h. 4.

Kedua, yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak. Kondisi diterima atau diperoleh akan dianggap sebagai penghasilan apabila telah direalisasi atau ketika telah timbul hak untuk meminta pembayaran atau timbul kewajiban untuk membayar. Ketiga, baik yang berasal dari Indonesia maupun yang berasal dari luar Indonesia. Penghasilan yang dikenakan pajak tidak memandang asal usulnya. Karena perpajakan menganut *worldwide income*. Keempat, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan. Penghasilan untuk keperluan sehari-hari atau ditabung dalam satu tahun ditambah dengan kekayaan neto akan dikenakan pajak.

2.4.2 Tujuan Pengenaan Pajak Penghasilan

Maksud serta tujuan pengenaan PPh tak lepas dari fungsi utama pajak pada umumnya, yaitu fungsi sumber penerimaan negara atau *budgetair* dan fungsi mengatur atau *regularend*. Fungsi *budgetair*, yaitu pajak sebagai salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran negara, baik rutin ataupun pembangunan. Sebagai suatu sumber keuangan negara, pemerintah berupaya uang sebanyak-banyaknya pada kas negara. Selanjutnya yaitu fungsi *regularend*, yaitu pajak sebagai alat untuk mengatur dan melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi serta mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar bidang keuangan.

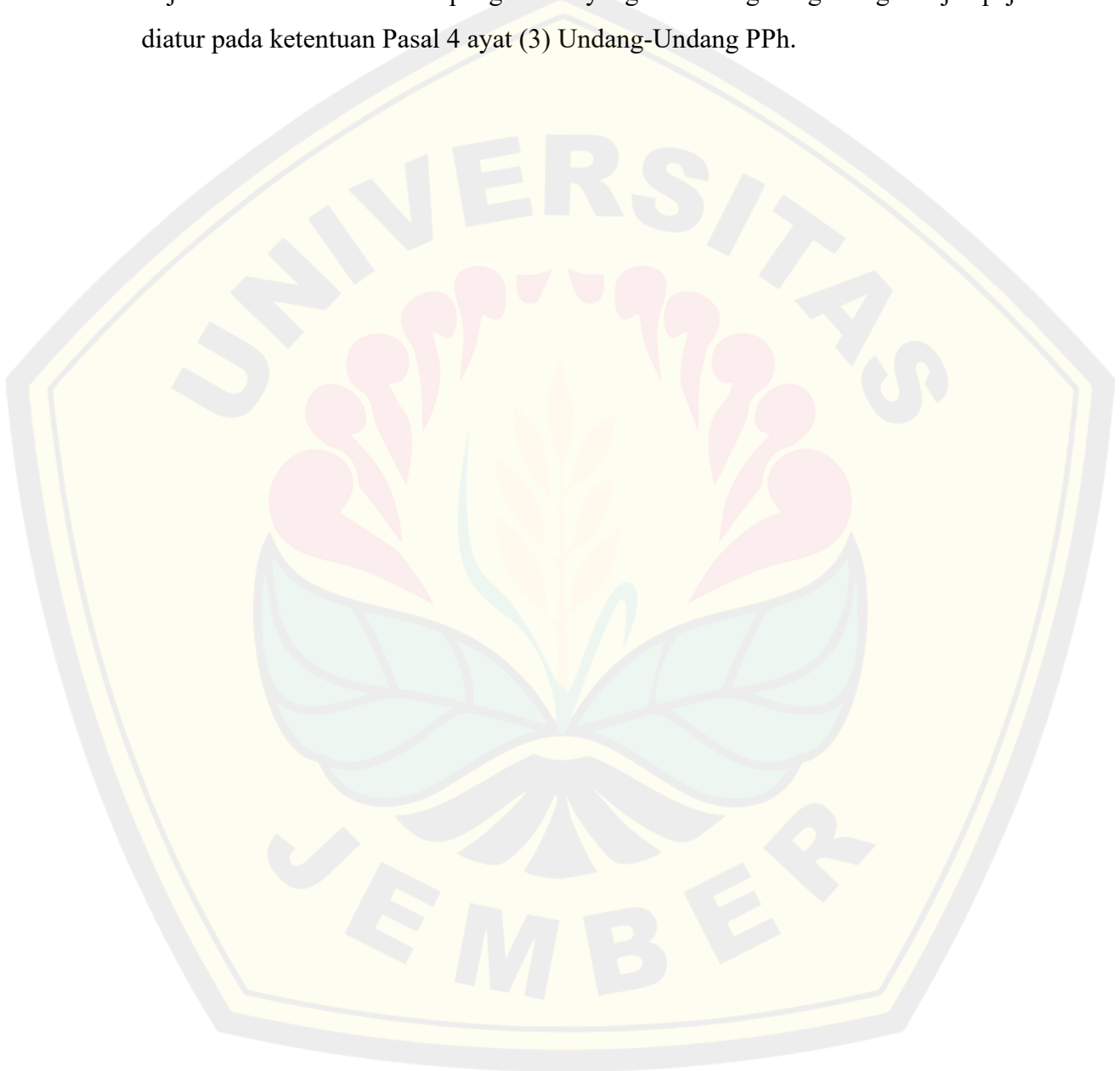
2.4.3 Subjek dan Objek Pajak Penghasilan

Subjek PPh merupakan segala sesuatu yang mempunyai potensi untuk memperoleh penghasilan. Apabila Subjek Pajak telah memenuhi kewajiban pajak secara objektif maupun subjektif maka disebut Wajib Pajak. Menurut Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang PPh, yang dikategorikan sebagai subjek pajak yaitu:

- 1) Orang pribadi;
- 2) Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan; dan
- 3) Badan.

Objek PPh merupakan suatu penghasilan. Berdasar pada ketentuan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh yang tergolong sebagai suatu penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama

dan dalam bentuk apapun dalam tahun pajak. Berdasar pengertian tersebut dapat diketahui bahwa yang menjadi objek PPh yaitu penghasilan dalam makna luas, yaitu seluruh kemampuan ekonomis yang dapat dikonsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak dalam bentuk apapun. Yang mana telah dikualifikasikan pada Pasal 4 ayat (1) dan Pasal 4 ayat (2), penghasilan-penghasilan apa saja yang menjadi objek PPh. Sementara suatu penghasilan yang bukan tergolong sebagai objek pajak diatur pada ketentuan Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang PPh.



BAB 3. PEMBAHASAN

3.1 *Ratio Legis* Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris

Setiap negara pasti memiliki suatu prinsip yang akan dijadikan pedoman dalam melaksanakan sistem pemerintahan, Indonesia memegang prinsip sebagai negara hukum (*rechtstaat*) sebagaimana dituangkan pada Ketentuan Pasal 1 ayat (3) UUD 1945. Konsekuensi atas penggunaan prinsip negara hukum akan berimplikasi kepada segala sesuatu yang berlaku dan akan berlaku harus memenuhi kaidah hukum. Proses pembentukan peraturan perundang-undangan bukan hanya keinginan penguasa, tetapi melalui proses komunikasi politik yang kemudian disepakati antara pemerintah dengan rakyat terhadap kebijakan tertentu. Oleh karena itu bagi pembentuk undang-undang pastilah memahami prinsip-prinsip umum terkait norma-norma pengaturan pada undang-undang yang akan dibentuk. Pembentuk peraturan perundang-undangan akan menuangkan gagasan filosofi didalam konsideran, disisi lain harus memiliki pertimbangan hukum yang jelas didalam materi muatannya sehingga dapat memberikan kepastian hukum bagi masyarakat.

Kepastian hukum yang diharapkan tercapai yaitu berkaitan dengan pengaturan suatu norma secara jelas sehingga tidak menimbulkan multitafsir. Hal tersebut didapat berdasar pertimbangan pada saat pembentukan perundang-undangan, selaras dengan pemikiran Bagir Manan bahwa pertimbangan hukum (*ratio legis*) merupakan suatu pemikiran hukum yang mengandung alasan serta tujuan dari lahirnya suatu peraturan hukum.⁷⁷ Maka dapat dipastikan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan harus sesuai dengan nilai filosofis pembentukannya. Dasar filosofis pembentukan perundang-undangan tercantum pada bagian konsideran undang-undang, sehingga konsideran undang-undang merupakan roh pembentukan undang-undang tersebut.

⁷⁷ Bagir Manan, *Dasar-dasar Konstitusional Peraturan Perundang-Undanguan Nasional* (Padang: Fakultas Hukum Universitas Andalas, 1994), h. 13.

Pentingnya kedudukan konsideran dikarenakan nilai filosofis yang terkandung didalamnya akan dijabarkan pada norma-norma yang akan dituangkan pada pasal-pasal didalam undang-undang. Sehingga apabila suatu aturan perundang-undangan terkonstruksi dengan baik maka tidak akan menimbulkan konflik norma, kekosongan norma, maupun kekaburan norma pada undang-undang tersebut. Apabila hal ini dapat dilaksanakan dengan baik maka tidak akan memunculkan kesenjangan antara *das sein* dan *das sollen*, yang mana kesenjangan antara keduanya ini merupakan salah satu sumber dari timbulnya suatu permasalahan hukum.

Salah satu permasalahan hukum yang terjadi dan menjadi fokus pada penelitian ini mengenai pengenaan PPh pada peralihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama. Sebagaimana yang telah dijelaskan diatas bahwa pengenaan PPh kepada ahli waris pada saat pembagian warisan yang objek warisnya berupa tanah tidak memberikan rasa keadilan yang dirasakan ahli waris, karena harus terbebani 2 (dua) pajak sekaligus atas penerimaan objek waris tersebut.

Guna mencari dasar atas pengenaan pajak tersebut, pada sub bab ini akan dijelaskan mengenai *ratio legis* pengenaan PPh terhadap peralihan hak atas tanah yang diperoleh dari pembagian hak bersama karena pewarisan. Pembahasan tersebut dibagi menjadi 3 (tiga) sub-sub bab pembahasan, yaitu dasar pemungutan pajak penghasilan, dasar perolehan waris sebagai objek penghasilan, serta yang terakhir yaitu pertimbangan pengenaan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris.

3.1.1 Dasar Pemungutan Pajak Penghasilan

Seiring perkembangan perekonomian Indonesia pastilah diikuti dengan kebijakan-kebijakan pendukung kemajuan tersebut, pada konteks penulisan karya ilmiah ini fokus penulisan pada bidang perpajakan. Kedudukan kebijakan perpajakan tentu sangat krusial dalam mengatur dinamika kebijakan perpajakan di Indonesia. Hukum pajak seringkali disebut sebagai hukum fiskal, yaitu kumpulan peraturan-peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah dalam pemungutan

pajak.⁷⁸ Pemungutan pajak merupakan suatu kegiatan mengambil kekayaan wajib pajak oleh fiskus yang masuk kepada kas negara yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum negara serta pembangunan nasional demi meningkatkan kesejahteraan rakyat baik secara materiil maupun spiritual. Untuk mewujudkan hal tersebut, negara harus menggali sumber dana baik dalam negeri maupun luar negeri berupa pajak.

Pajak menurut P. J. A. Adriani yaitu iuran kepada negara yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut undang-undang, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara yang menyelenggarakan pemerintahan.⁷⁹ Rochmat Soemitro berpendapat bahwa pajak merupakan iuran kepada kas negara berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukan dan digunakan untuk pengeluaran umum.⁸⁰ Atas pendapat ahli tersebut, dapat ditarik benang merah bahwa pajak merupakan suatu iuran wajib yang dipungut oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah, berdasarkan undang-undang serta aturan pelaksanaannya yang sifatnya dapat dipaksakan, dengan tanpa adanya kontraprestasi secara langsung kepada subjek pajak yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum negara serta sumber dana pembangunan nasional.

Setiap pemungutan pajak oleh negara harus memiliki landasan hukum, guna memberikan perlindungan kepada wajib pajak yang melaksanakan kewajiban perpajakannya kepada negara dengan tanpa jasa timbal balik secara langsung. Apabila pemungutan pajak tidak memiliki landasan hukum maka pemungutan yang dilakukan oleh Negara tersebut merupakan pungutan liar. Di Inggris terdapat dalil yang mengatakan "*No taxation without representation*", sedangkan di Amerika juga terdapat dalil serupa yaitu "*Taxation without representation is robbery*".⁸¹ Hal

⁷⁸ Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, (Jakarta: Salemba Empat), h. 1.

⁷⁹ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: Eresco, 1981), h. 2

⁸⁰ Rochmat Soemitro, *loc. Cit.*

⁸¹ Bohari, *Loc. Cit.*

ini mengindikasikan bahwa dalam setiap pemungutan pajak kepada rakyat oleh negara harus memiliki landasan hukum, baik pengaturan secara materil maupun secara formil.

Landasan konstitusional pemungutan pajak di Indonesia diatur dalam konstitusi dasar negara Indonesia tepatnya pada ketentuan Pasal 23 ayat (2) UUD 1945, yang menjelaskan bahwa pengenaan dan pemungutan pajak atau pungutan lainnya yang bersifat memaksa untuk keperluan negara harus didasari oleh undang-undang. Sehingga pemungutan pajak kepada subjek pajak dapat memberikan jaminan hukum serta keadilan yang tegas, karena diharuskan dilandasi oleh undang-undang, yang merupakan hierarki tertinggi dalam peraturan perundang-undangan dibawah konstitusi dasar negara Indonesia.

Hukum pajak di Indonesia memiliki hierarki peraturan yang jelas, sebagaimana diamanatkan konstitusi bahwa pemungutan pajak harus berdasar Undang-Undang, kemudian untuk memberikan acuan teknis dalam pelaksanaan pemungutan pajak maka dibentuk Peraturan Pemerintah, Peraturan Menteri Keuangan, hingga Peraturan Dirjen terkait serta peraturan turunan lainnya. Hierarki ini dijalankan secara ketat, peraturan yang tingkatannya lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang tingkatannya lebih tinggi. Hal ini sebagai indikator terpenuhinya aspek kepastian hukum dalam peraturan perpajakan, karena suatu peraturan perpajakan tidak boleh memberikan keragu-raguan, sehingga tidak memberikan peluang untuk ditafsirkan lain dari apa yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang. Supaya peraturan perpajakan dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus, demi tercapainya keadilan dalam pemungutan pajak.

Pemungutan pajak harus dilandasi norma-norma hukum, dengan pertimbangan bahwa pajak yang dihimpun akan digunakan membiayai pembangunan nasional yang mana diharapkan dapat mencapai kesejahteraan umum, tetapi disamping itu juga harus memberikan kepastian serta kemanfaatan sehingga dapat memenuhi aspek keadilan yang dirasakan oleh subjek pajak. Atas besarnya peran pajak sebagai salah satu sumber dana pemasukan negara tersebut, mendorong pemerintah untuk menggali lebih jauh potensi pajak yang dapat

diterima dari masyarakat.⁸² Salah satu sumber pajak yang memiliki peran besar dalam penerimaan negara yaitu Pajak Penghasilan (PPh).

PPh merupakan pajak yang dikenakan atas penghasilan yang diterima oleh subjek pajak dengan nama ataupun dalam bentuk apapun pada satu tahun pajak. Berdasar pengertian tersebut diketahui yang menjadi objek dalam pemungutan PPh yaitu suatu penghasilan yang diterima oleh subjek pajak. Berdasar Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh dijelaskan bahwa penghasilan merupakan setiap pertambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama atau dalam bentuk apapun.

Berdasar definisi atas penghasilan tersebut, terdapat beberapa unsur yang terkandung didalamnya. Pertama, setiap tambahan kemampuan ekonomis. Suatu tambahan kemampuan ekonomis tidak selalu berwujud uang tetapi juga termasuk sesuatu yang dapat dinilai dengan uang misalnya natura atau kenikmatan. Dalam memenuhi kebutuhan hidup pada suatu tahun pajak dapat diukur dengan jumlah konsumsi selama satu tahun ditambah dengan tambahan kekayaan dalam satu tahun tersebut, tambahan kekayaan yang diperoleh dari penghasilan pada akhir tahun dikurangi dengan penghasilan di awal tahun.

Kedua, yang diterima atau diperoleh wajib pajak. Maksud kata diterima atau diperoleh dianggap sebagai suatu penghasilan ketika telah direalisasi atau ketika telah timbul hak untuk meminta pembayaran atau timbul kewajiban untuk membayar. Ketiga, yang berasal dari Indonesia maupun berasal dari luar Indonesia. Penghasilan yang dikenakan pajak tidak memandang sumber penghasilannya, karena perpajakan menganut asas *worldwide income*. Keempat, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan. Penghasilan yang didapat dapat digunakan untuk keperluan sehari-hari atau ditabung untuk menambah kekayaan wajib pajak.

⁸² Niru Anita Sinaga, *Pemungutan Pajak dan Permasalahannya di Indonesia*, Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara Vol. 7, No. 1, 2016, h. 143.

Kelima, dengan nama atau dalam bentuk apapun. Maksud dengan nama atau dalam bentuk apapun mengindikasikan apabila makna penghasilan yang dipungut PPh berdasar Undang-Undang PPh yaitu penghasilan dalam arti luas, tidak sebatas penghasilan tertentu saja yang diterima oleh subjek pajak.⁸³

Pemaknaan penghasilan sebagai objek PPh yang diatur dalam Undang-Undang PPh merupakan penghasilan dalam pengertian yang luas, hal tersebut dapat dilihat pada Penjelasan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh yang menjelaskan bahwa pajak yang dikenakan atas suatu penghasilan tidak memperhatikan pada adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pemaknaannya lebih luas yaitu pada setiap tambahan kemampuan ekonomis. Pemaknaan secara luas tersebut digunakan oleh pembuat undang-undang atas dasar tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak merupakan indikator paling relevan untuk mengukur kemampuan wajib pajak dalam turut berpartisipasi secara langsung membantu pemerintah untuk membiayai pengeluaran rutin negara serta pembangunan nasional, guna mencapai tujuan bersama sebagaimana diamanatkan oleh Pancasila maupun UUD 1945.

Aliran dana hasil pemungutan PPh yang digunakan sebagai pembiayaan pengeluaran rumah tangga negara menggolongkan PPh sebagai Pajak Pusat, yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan dialokasikan untuk membiayai rumah tangga negara. Pemungutan PPh merupakan kewenangan pemerintah pusat, yang mana menjadi tanggung jawab kementerian keuangan dan dalam hal ini dijalankan oleh Direktorat Jenderal Pajak (selanjutnya disebut Dirjen Pajak). Dalam memberikan pelayanan kepada masyarakat di daerah, Dirjen Pajak memiliki instansi vertikal yaitu KPP Pratama yang tersebar di seluruh wilayah Indonesia. KPP Pratama melaksanakan tugas penyuluhan, pelayanan, serta pengawasan Wajib Pajak dibidang perpajakan, sebagai perpanjangan tangan pemerintah pusat di wilayah provinsi hingga kabupaten/kota.

⁸³ Fernandez Nugroho, Ridwan & Agus Trisaka, "Efektivitas Penerapan Pajak Penghasilan pada Peralihan Hak Atas Tanah yang Belum Bersertifikat melalui Akta Pengoperan Hak yang Dibuat oleh Notaris", Jurnal Ilmu Hukum Kenotariatan, Vol. 6, No. 2, 2017, h. 144

Selain tergolong sebagai pajak pusat, pada prinsipnya PPh juga tergolong sebagai jenis pajak subjektif, hal ini dapat diketahui dari dasar pemungutan PPh yang berfokus pada subjek siapa yang menerima penghasilan. Pajak subjektif merupakan pajak yang berpangkal pada subjeknya, yang selanjutnya baru dicari syarat objektifnya, sehingga dalam pengenaanya memperhatikan keadaan dari wajib pajak bersangkutan.⁸⁴ Pengenaan PPh dimulai dengan menentukan subjek pajaknya, baru kemudian ditentukan objek pajaknya, sehingga penentuan saat dimulai serta saat berakhirnya kewajiban wajib pajak menjadi penting.

Seseorang atau badan apabila telah memenuhi syarat sebagai subjek pajak maka seseorang atau badan tersebut telah memiliki kewajiban pajak subjektif. Kemudian jika subjek pajak telah menerima atau memperoleh penghasilan yang melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak (selanjutnya disebut PTKP) maka disebut telah memiliki kewajiban pajak objektif. Oleh karena itu, untuk dapat dikenakan PPh harus dipenuhi dua syarat, yaitu adanya kewajiban pajak subjektif dan kewajiban pajak objektif. Sehingga seseorang atau badan yang telah memenuhi kewajiban pajak subjektif maka akan disebut sebagai subjek pajak, kemudian apabila telah memenuhi kewajiban pajak objektif maka akan disebut wajib pajak.

PPh dikenakan kepada subjek pajak atas penghasilan yang diterimanya atau diperolehnya dalam satu tahun pajak. Berkaitan dengan itu, yang tergolong sebagai subjek PPh diatur pada ketentuan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang PPh yaitu :

1. orang pribadi;
2. badan;
3. warisan yang belum terbagi; dan
4. bentuk usaha tetap.

Orang pribadi sebagai subjek pajak yaitu seseorang yang bertempat tinggal di Indonesia maupun di luar Indonesia. Kemudian apabila orang pribadi tersebut meninggal dunia, dan atas harta warisan yang ditinggalkan oleh pewaris belum dibagi dan masih menjadi satu kesatuan, maka ditunjuk subjek pajak pengganti yang menggantikan posisi pewaris sebagai subjek pajak, dalam hal ini yaitu ahli waris. Kemudian badan sebagai subjek pajak yaitu sekumpulan orang dan atau

⁸⁴ Waluyo, *Op. Cit.*, h. 12.

modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun tidak melakukan usaha yang meliputi badan hukum, non badan hukum, ataupun dalam bentuk usaha tetap.⁸⁵

Diantara subjek-subjek pajak tersebut memiliki perbedaan berkaitan dengan timbul dan berakhirnya kewajiban pajak subjektif. Berdasarkan penjelasan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang PPh, bagi orang pribadi kewajiban subjektifnya bermula saat ia dilahirkan di Indonesia dan berakhir ketika dia meninggalkan Indonesia untuk selamanya atau meninggal dunia.

Oleh karena itu, ketika orang pribadi meninggal dunia maka kewajiban pajak subjektifnya telah berakhir saat itu juga, namun atas harta peninggalannya tidak serta merta terbebas pajak, karena apabila harta tersebut masih menjadi satu kesatuan dan belum dibagikan kepada ahli waris yang berhak, maka harta tersebut tergolong sebagai subjek pajak yaitu warisan yang belum terbagi. Kedudukan warisan yang belum terbagi ini sebagai subjek pajak pengganti, dengan tujuan atas penghasilan yang berasal dari harta warisan tersebut tetap dapat dikenakan PPh. Kewajiban subjektif warisan yang belum terbagi bermula sejak warisan terbuka, yaitu ketika pewaris meninggal dunia. Sedangkan berakhirnya kewajiban subjektif warisan yang belum terbagi yaitu ketika warisan tersebut telah dilakukan pembagian warisan kepada ahli waris yang berhak, dan sejak saat itu kewajiban perpajakannya beralih kepada para ahli waris.

Karakteristik PPh sebagai pajak subjektif, dijelaskan bahwa setelah terpenuhinya unsur kewajiban pajak subjektif, kemudian akan diidentifikasi objek pajaknya untuk memenuhi unsur kewajiban pajak objektif. Sehingga orang atau badan yang tergolong sebagai subjek pajak juga memenuhi unsur kewajiban pajak objektif maka akan disebut sebagai wajib pajak.⁸⁶ Objek PPh sendiri merupakan suatu penghasilan yang diterima oleh subjek pajak dalam satu tahun pajak, dan diatur dalam Pasal 4 Undang-Undang PPh yang mana menganut pemaknaan PPh secara luas. Penghasilan tidak diartikan hanya sebagai pemasukan dari sumber

⁸⁵ *Ibid*, h. 89.

⁸⁶ Purwanto, *Modul Pajak Penghasilan* (Jakarta: Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pajak), h.

tertentu, tetapi diartikan sebagai setiap pertambahan ekonomis yang diterima wajib pajak, dengan nama ataupun dalam bentuk apapun.

Berdasar Pasal 4 Undang-Undang PPh, objek PPh digolongkan kedalam PPh tidak final dan PPh final, serta terdapat jenis penghasilan yang bukan merupakan objek PPh. Ketentuan Pasal 4 ayat (1) mengatur mengenai jenis penghasilan yang termasuk sebagai objek PPh tidak final yaitu terdiri dari:

1. Imbalan berkaitan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima;
2. Hadiah dari pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;
3. Laba usaha;
4. Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta;
5. Penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;
6. Bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;
7. Dividen;
8. Royalti atas penggunaan hak;
9. Sewa dan penghasilan lain berkaitan dengan penggunaan harta;
10. Penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;
11. Keuntungan karena pembebasan utang;
12. Keuntungan selisih kurs mata uang asing;
13. Selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;
14. Premi asuransi;
15. Iuran yang diterima perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha bebas;
16. Tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;
17. Penghasilan dari usaha berbasis syariah;
18. Imbalan bunga; dan
19. Surplus Bank Indonesia.

Ketentuan Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang PPh mengatur mengenai jenis penghasilan yang tergolong sebagai Objek PPh final yang terdiri dari :

1. Bunga, Tabungan serta Diskonto Sertifikat Bank Indonesia;
2. Bunga Obligasi;
3. Diskonto Surat Perbendaharaan Negara (SPN);
4. Hadiah Undian;
5. Transaksi Penjualan Saham dan sekuritas lainnya;
6. Penghasilan Perusahaan Modal Ventura dari Transaksi Penjualan Saham pada Perusahaan Pasangan Usahanya;
7. Penghasilan atas Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan;
8. Penghasilan dari Pengalihan Real Estate dalam Skema Kontrak Investasi;
9. Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi;

10. Penghasilan dari Persewaan Tanah dan Bangunan;
11. Penghasilan Perusahaan Pelayaran Dalam Negeri;
12. Penghasilan Perusahaan Pelayaran/Penerbangan Luar Negeri;
13. Penghasilan Wajib Pajak Luar Negeri yang Mempunyai Kantor Perwakilan Dagang di Indonesia; dan
14. Selisih Lebih Penilaian Kembali Aktiva Tetap.

Ketentuan Pasal 4 ayat (3) juga diatur bahwa jenis penghasilan tertentu yang atas penerimaannya tidak dikenakan atau dikecualikan dari pemungutan PPh yaitu terdiri dari :

1. Bantuan yang diterima oleh badan atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh Pemerintah;
2. Hibah yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, atau badan keagamaan, pendidikan, ataupun sosial, serta pengusaha kecil termasuk koperasi atau orang yang menjalankan UMK;
3. Warisan;
4. Harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;
5. Imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang diterima dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dari Wajib Pajak;
6. Pembayaran dari perusahaan asuransi kepada orang pribadi sehubungan dengan asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna dan asuransi beasiswa;
7. Dividen yang diterima perseroan terbatas sebagai wajib pajak, koperasi, atau badan usaha milik negara dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia;
8. Iuran yang diterima dari dana pensiun;
9. Penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun dalam bidang-bidang tertentu;
10. Bagian laba yang diterima atau diperoleh anggota dari perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham-saham, persekutuan, perkumpulan, firma dan kongsi, termasuk pemegang unit penyertaan kontrak investasi kolektif;
11. Penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia;
12. Beasiswa yang memenuhi persyaratan tertentu;
13. Bantuan yang dibayarkan oleh Badan Penyelenggara jaminan Sosial kepada Wajib Pajak tertentu.

Berdasar penggolongan penghasilan tersebut, terdapat perbedaan karakteristik diantara keduanya yaitu dari segi pemungutannya. PPh final merupakan pajak yang dikenakan dengan tarif dan dasar pengenaan pajak tertentu

atas penghasilan yang diterima, pengenaan PPh final baik yang dipotong pihak lain ataupun yang disetor sendiri dilaksanakan saat wajib pajak menerima penghasilan, sehingga wajib pajak dianggap telah melaksanakan kewajiban pajaknya.⁸⁷ Sedangkan PPh non final yaitu pajak yang dikenakan dengan tarif umum dan pengenaanya diakumulasi pada akhir tahun pajak, sehingga pemenuhan kewajiban perpajakannya dilakukan secara bersama-sama atas seluruh penghasilan yang diterima dalam satu tahun pajak.⁸⁸

Selain jenis PPh final dan tidak final yang dikenakan terhadap penghasilan yang diterima oleh subjek pajak, terdapat juga penghasilan yang tergolong sebagai bukan objek pajak, sehingga atas penghasilan yang diterima wajib pajak dalam satu tahun pajak yang bersumber dari penghasilan yang sebagaimana diatur pada pasal 4 ayat (3) Undang-Undang PPh tidak dapat dikenakan pajak atas dasar apapun selama memenuhi kriteria yang dikehendaki oleh pasal tersebut. Penghasilan yang dimaksud tersebut salah satunya yaitu warisan. Warisan merupakan suatu perolehan harta dan kekayaan yang ditinggalkan oleh seseorang yang telah meninggal dunia, yang kepemilikannya diteruskan oleh ahli warisnya.

3.1.2 Dasar Perolehan Waris Sebagai Objek Pajak Penghasilan

Pewarisan terjadi ketika adanya kematian seseorang, yang mana membawa akibat kepada harta kekayaannya yang akan beralih kepada ahli warisnya. Peralihan harta kekayaan yang semula milik pewaris, akibat adanya peristiwa pewarisan maka objek waris secara hukum berpindah kepemilikannya kepada para ahli waris tepat saat pewaris meninggal dunia. Warisan yang beralih tidak hanya sebatas harta kekayaan milik pewaris saja, namun termasuk juga hubungan dengan pihak ketiga, baik berupa hutang, piutang, ataupun prestasi yang menjadi hak dan kewajiban pewaris.

Pengaturan mengenai penyelesaian hak dan kewajiban serta peralihan harta kekayaan pada pewarisan tersebut diatur dalam hukum waris. Pitlo berpendapat bahwa hukum waris merupakan himpunan regulasi yang mengatur mengenai harta kekayaan akibat meninggalnya seseorang, yaitu tentang peralihan harta yang

⁸⁷ Waluyo, *Op. Cit.*, h. 101.

⁸⁸ *Ibid.*

ditinggalkan pewaris dan akibat dari perpindahan tersebut kepada ahli waris, baik dalam hubungan antara para ahli waris, maupun hubungan dengan pihak ketiga.⁸⁹ Lebih lanjut Pitlo menjelaskan bahwa harta warisan merupakan suatu kumpulan dari aktiva dan pasiva.⁹⁰ Aktiva meliputi segala hak milik atas segala benda, serta segala piutang kepada pihak ketiga. Sedangkan pasiva meliputi segala kewajiban serta beban pewaris kepada pihak ketiga. Sehingga atas penerimaan harta warisan, ahli waris tidak hanya menerima harta kekayaan pewaris saja namun juga harus menanggung utang-utang pewaris semasa hidupnya kepada pihak ketiga.

Suatu warisan terbuka pada saat terjadinya pewarisan, berdasarkan ketentuan Pasal 830 BW dijelaskan bahwa pewarisan hanya terjadi karena kematian, sehingga kematian pewaris merupakan syarat mutlak dalam terbukanya warisan. Hal tersebut mengakibatkan terjadinya pecah waris, yang mana seluruh harta kekayaan beserta hak dan kewajiban pewaris beralih demi hukum kepada para ahli warisnya, dengan catatan sepanjang hak dan kewajiban tersebut termasuk dalam lingkup hukum harta kekayaan atau dapat dinilai dengan uang. Hak atas waris selalu identik dengan hak kebendaan, sebab hak waris merupakan salah satu cara untuk memperoleh hak kebendaan, sebagaimana diatur Pasal 584 BW.⁹¹ Sedangkan hak dan kewajiban dalam hukum publik, hak dan kewajiban yang timbul dari kesusilaan dan kesopanan, serta hak dan kewajiban yang timbul dari hubungan hukum keluarga tidak dapat diwariskan.⁹²

Terjadinya pecah waris mengakibatkan pemilikan harta warisan menjadi hak individu ahli waris apabila dia mewarisi secara sendiri (tidak ada ahli waris lainnya). Namun apabila ahli waris lebih dari satu orang, maka akan menjadi pemilikan bersama oleh seluruh ahli waris, hingga adanya pembagian warisan yang disepakati oleh seluruh ahli waris. Pemilikan bersama atas suatu benda merupakan

⁸⁹ A Pitlo, *Loc. Cit.*

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ Surini Ahlan Sjarif, *Intisari Hukum Waris Menurut Burgelijk Wetboek* (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1982), h. 10.

⁹² Karel Wowor, *Hukum Harta Warisan Atas Tanah Menurut Hukum Perdata*, *Jurnal Lex Privatum*, Vol. 7, No. 6, 2019, h. 100.

keadaan dimana suatu hak kebendaan dimiliki lebih dari satu orang, dan berdampak terhadap kewenangan bertindak atas hak kebendaan yang dimiliki.⁹³

Pemilikan atas harta warisan yang ditinggalkan oleh pewaris merupakan suatu pemilikan bersama secara terikat. Hal ini dikarenakan peristiwa pewarisan tergolong sebagai suatu peristiwa hukum yaitu meninggalnya pewaris yang berakibat pada beralihnya harta kekayaannya kepada ahli warisnya, sehingga peralihan haknya terjadi demi hukum bukan karena kehendak pewaris ataupun ahli warisnya. Kemudian untuk melaksanakan suatu perbuatan hukum atas objek waris, baik penjualan kepada pihak lain, pembagian hak kepada ahli waris yang ditunjuk, ataupun perbuatan hukum lainnya harus dilaksanakan secara bersama-sama dengan persetujuan seluruh ahli waris.

Pemilikan bersama secara terikat atas objek waris seringkali menimbulkan perselisihan antara para ahli waris yang berpotensi menyebabkan sengketa. Tidak sedikit kasus yang melibatkan para ahli waris dikarenakan sengketa atas pemilikan hak bersama terhadap objek waris.⁹⁴ Sehingga dalam upaya menghindari sengketa atas kepemilikan tanah oleh para ahli waris dikemudian hari, maka baiknya segera dilaksanakan pembagian warisan untuk menjadi hak individu masing-masing ahli waris, dan menjamin kepastian atas kepemilikan objek waris, terlebih apabila objek waris berupa tanah, yang memiliki nilai ekonomis tinggi.⁹⁵

Tanah merupakan salah satu sumber kehidupan yang sangat penting bagi manusia, tanah tersebut dapat dilekati hak di atasnya. Hak atas tanah merupakan hak dengan wewenang bagi yang memiliki hak untuk menggunakan serta mengambil manfaat dari tanah yang di hakinya.⁹⁶ Hak atas tanah terdapat beberapa macam yang diatur dalam Undang-Undang Pokok Agraria ataupun peraturan turunannya, namun hak atas tanah yang memiliki kedudukan terkuat yaitu hak milik atas tanah.

⁹³ Herlien Budiono, *Loc. Cit.*.

⁹⁴ Tatik Arjiati dan Latifah Hanim, *Op. Cit.*, h. 75.

⁹⁵ Riesta Yogastama, *Op. Cit.*, h. 610.

⁹⁶ Sudikno Mertokusumo, *Hukum dan Politik Agraria* (Jakarta: Karunike Universitas Terbuka, 1988), h. 445.

Ketentuan Pasal 20 ayat (1) Undang-Undang Pokok Agraria menjelaskan bahwa hak milik atas tanah merupakan hak turun temurun, terkuat, terpenuh yang dapat dimiliki oleh seseorang atas tanah, tentu dengan tetap memperhatikan fungsi sosial atas tanah. Makna turun temurun yang dimaksud pada ketentuan tersebut yaitu hak milik dapat berlangsung terus menerus selama pemiliknya hidup, kemudian apabila pemiliknya meninggal dunia maka hak milik atas tanahnya akan dilanjutkan atau diturunkan kepada ahli warisnya.

Berkaitan dengan perpajakan, warisan dapat berkedudukan sebagai subjek pajak dan objek pajak. Undang-Undang PPh memposisikan warisan sebagai subjek pajak ketika warisan terbuka namun belum terbagi dan masih menjadi satu kesatuan. Penunjukan warisan yang belum terbagi sebagai subjek pajak dimaksudkan agar objek waris yang menimbulkan penghasilan masih dapat dikenakan PPh. Selain itu juga karena kedudukan warisan masih menjadi satu kesatuan dan belum dibagikan, maka ia bertindak sebagai subjek pajak atas penghasilan yang diterima. Sehingga ketika harta warisan masih menghasilkan suatu penghasilan dan warisan tersebut belum dibagikan kepada yang ahli waris yang berhak, maka warisan tersebut bertindak sebagai subjek pajak.⁹⁷

Kedudukan warisan sebagai objek pajak yaitu dalam kaitannya peralihan harta kekayaan yang semula dimiliki pewaris dan beralih kepada ahli waris. Atas peralihan tersebut tidak dikenakan PPh sebagaimana ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh, karena warisan merupakan bukan objek PPh. Sehingga meskipun penerimaan harta warisan oleh ahli waris merupakan suatu penambahan kemampuan ekonomis yang mana dapat digunakan untuk konsumsi ataupun ditabung untuk menambah kekayaan ahli waris, tetapi atas penerimaan tersebut tidak terutang PPh. Kemudian apabila dalam peralihan harta kekayaan akibat pewarisan ini objek warisnya berupa tanah, diatur lebih lanjut didalam PP 34/2016 yang mengatur mengenai pengenaan PPh atas penghasilan pada peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

⁹⁷ Wirawan B. & Rudy Suhartono, *Panduan Komprehensif dan Praktis Pajak Penghasilan Sesuai dengan UU No. 17 Tahun 2000 dan Aturan Pelaksanaan Terbaru* (Jakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007), h. 14.

Pada umumnya pengenaan PPh atas peralihan hak atas tanah merupakan pajak yang dikenakan terhadap subjek pajak atas penghasilan yang diterima dari transaksi pengalihan hak atas tanah, dan merupakan PPh yang bersifat final. Pada ketentuan Pasal 1 ayat (1) PP 34/2016 dijelaskan bahwa atas penghasilan yang diterima subjek pajak dari pengalihan hak atas tanah wajib dibayar PPh pada saat terjadinya transaksi dan pengenaan PPh tersebut bersifat final. Pengalihan hak atas tanah dikenakan PPh final karena pajak yang dipungut hanya saat terjadinya transaksi pengalihan tersebut, dan terutang pada saat pengalihan berlangsung.

Pada ayat (2) Pasal yang sama dijelaskan mengenai jenis pengalihan hak atas tanah yang terutang PPh, yaitu penghasilan dari pengalihan hak atas tanah melalui penjualan, tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak. Besaran PPh yang dikenakan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah tersebut sebesar 2,5% (dua koma lima persen) dari jumlah bruto NPOP sebagaimana diatur pada Pasal 2 ayat (1) huruf a PP 34/2016. NPOP yang menjadi dasar dalam pengenaan PPh atas pengalihan jual beli yaitu nilai sesungguhnya yang diterima atas pengalihan tersebut, kemudian apabila pengalihannya melalui hibah, waris, tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, ataupun cara lain yang disepakati para pihak maka NPOPnya berdasar pada harga pasar.

Pemenuhan kewajiban PPh atas penghasilan yang diterima dari peralihan hak atas tanah dilaksanakan sendiri oleh wajib pajak yang menerima penghasilan dari pengalihan tersebut. Wajib pajak menyeteror PPh terutang dengan mengisi form SSP-PPh atas nama wajib pajak yang didapat dari KPP Pratama lokasi wajib pajak berdomisili untuk kemudian PPh terutang beserta SSP-PPh diserahkan kepada bank persepsi atau Pos Indonesia, untuk mendapatkan kertas bukti membayar PPh yang selanjutnya akan diserahkan kepada PPAT bersama dengan SSP-PPhnya.⁹⁸

PPAT atau pejabat yang berwenang hanya boleh menandatangani akta yang menjadi alas peralihan hak hanya apabila kepadanya telah dibuktikan apabila wajib pajak telah melaksanakan kewajiban perpajakannya dengan menyerahkan lembar

⁹⁸ Waluyo, *Op. Cit.*, h. 308.

bukti pembayaran serta SSP-PPh, yang nantinya akan dijadikan sebagai dasar pemenuhan persyaratan perpajakan dalam pendaftaran peralihan hak pada kantor pertanahan. Ketentuan Pasal 7 PP 34/2016 mengatur bahwa kantor pertanahan hanya mengeluarkan surat keputusan pemberian hak, pengakuan hak, ataupun peralihan hak atas tanah, apabila permohonan pendaftarannya telah dilengkapi dengan SSP-PPh atau berkas administrasi lain yang disamakan dengan SSP-PPh.

Pada pengalihan hak atas tanah yang diakibatkan peristiwa pewarisan tergolong sebagai pengalihan hak atas tanah yang dikecualikan dari pemungutan PPh sebagaimana ketentuan Pasal 6 huruf d PP 34/2016. Walaupun penerimaan hak atas tanah oleh ahli waris telah memenuhi unsur penghasilan sebagaimana Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, namun atas penghasilan tersebut tidak dapat dipungut PPh karena merujuk pada Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh dijelaskan bahwa penerimaan warisan bukan merupakan objek pajak. Sehingga atas penghasilan dalam bentuk apapun yang diterima oleh ahli waris yang mana merupakan peralihan hak karena pewarisan tidak dapat dikenakan PPh.

Ahli waris agar tidak dipungut PPh atas peralihan hak atas tanah akibat pewarisan tersebut, berdasar ketentuan Pasal 3 ayat (1) huruf a PDJP 30/PJ/2009 disyaratkan bahwa harus disertai dengan adanya SKB PPh yang diajukan oleh ahli waris. Pengajuan permohonan untuk memperoleh SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah diajukan secara tertulis kepada KPP Pratama tempat wajib pajak berdomisili. Kepala KPP Pratama kemudian melakukan penelitian formal terhadap kelengkapan serta kesesuaian berkas yang dilampirkan terutama menyangkut luas tanah yang ada dalam sertifikat, nomor objek pajak, alamat, ataupun data yang ada dalam Surat Pemberitahuan Pajak Terhutang Pajak Bumi dan Bangunan (selanjutnya disebut SPPT-PBB).⁹⁹ Atas permohonan tersebut, berdasar Pasal 5 PDJP 30/PJ/2009 Kepala KPP Pratama harus memberikan keputusan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal surat permohonan SKB PPh diterima secara lengkap.

⁹⁹ Vivian Lora & Bastari Mathon, *Penelitian Formal Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyetoran Pajak Penghasilan Final Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan*, Jurnal Mercatoria, Vol. 14, No. 1, 2021, h. 31.

Kepala KPP Pratama dapat menerima ataupun menolak permohonan penerbitan SKB PPh, yang mana apabila menerima maka Kepala KPP Pratama menerbitkan SKB PPh dengan format sebagaimana lampiran V PDJP 30/PJ/2009, namun apabila permohonan SKB PPh ditolak, maka harus disampaikan pemberitahuan atas penolakan kepada ahli waris dengan format sebagaimana Lampiran VI PDJP 30/PJ/2009. Apabila dalam jangka waktu tersebut Kepala KPP Pratama tidak memberikan keputusan, maka permohonan SKB PPh tersebut dianggap dikabulkan dan Kepala KPP Pratama harus menerbitkan SKB PPh.

Penelitian yang dilakukan Kepala KPP Pratama atas permohonan penerbitan SKB PPh oleh wajib pajak hanya akan diterima dan diterbitkan SKB PPh apabila pembebasan PPh yang dimohonkan oleh wajib pajak sesuai dengan jenis pengalihan hak atas tanah yang diatur pada Pasal 6 PP 34/2016, yang terdiri dari:

1. Pengalihan hak atas tanah oleh orang pribadi yang berpenghasilan di bawah PTKP dan jumlah transaksinya kurang dari Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah);
2. pengalihan hak atas tanah dengan hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, atau badan keagamaan, pendidikan, serta sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan UMK;
3. Pengalihan hak atas tanah karena waris;
4. Pengalihan hak atas tanah oleh badan dalam rangka penggabungan, peleburan, atau pemekaran usaha;
5. Pengalihan hak atas tanah oleh orang pribadi atau badan dalam rangka melaksanakan perjanjian bangun guna serah, bangun serah guna, ataupun pemanfaatan barang milik negara berupa tanah; dan
6. Pengalihan hak atas tanah oleh orang pribadi atau badan yang tidak termasuk subjek pajak.

Pada dasarnya Kepala KPP Pratama akan menolak permohonan penerbitan SKB PPh apabila jenis peralihan hak atas tanah yang dimohonkan tidak sesuai dengan peralihan hak atas tanah yang disyaratkan pada ketentuan diatas.

Pengecualian pemungutan PPh yang diatur pada ketentuan pada Pasal 6 huruf d PP 34/2016 *jo.* Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh dijelaskan bahwa penghasilan atas peralihan hak atas tanah yang dapat dibebaskan PPh yaitu peralihan hak atas tanah “warisan”, kemudian pada bagian penjelasan hanya dikatakan cukup jelas. Hal ini tentu menimbulkan celah untuk ditafsirkan secara

berbeda-beda, karena pada peralihan hak atas tanah dari pewaris kepada ahli waris terdapat 2 jenis peralihan, yaitu peralihan hak dari pewaris kepada ahli waris secara bersama-sama, kemudian dilakukan pembagian warisan atas kesepakatan bersama seluruh ahli waris.

Peralihan hak atas suatu kebendaan beralih demi hukum kepada ahli waris tepat pada saat pewaris meninggal dunia, yang mana dalam hal ini menjadi kepemilikan bersama ketika ahli warisnya lebih dari satu orang. Guna menjamin kepastian hukum atas kepemilikan masing-masing hak kebendaan, serta meminimalisir terjadinya sengketa dikemudian hari atas kepemilikan objek waris maka penting untuk dilaksanakan pembagian hak bersama atas objek waris kepada individu ahli waris sesuai dengan bagian yang telah disepakati oleh seluruh ahli waris.

Pada proses pendaftaran peralihan hak atas tanah yang disebabkan pewarisan pada kantor pertanahan juga terdapat 2 jenis pendaftaran peralihan hak atas tanah yang dapat diproses, pertama yaitu peralihan hak kepada seluruh ahli waris yang akan menyebabkan pemilikan bersama oleh seluruh ahli waris, yang berimplikasi pada pencantuman nama seluruh ahli waris pada sertifikat hak. Kemudian yang kedua yaitu peralihan hak berdasar pembagian hak bersama kepada ahli waris yang mendapat bagian tertentu.

Berdasar ketentuan Pasal 111 ayat (3) PMNA/KBPN 16/2021 *Jo.* Pasal 42 ayat (5) PP 24/1997 dijelaskan bahwa peralihan hak atas tanah karena pewarisan apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang maka pendaftaran peralihan haknya dilaksanakan kepada seluruh ahli waris yang memiliki hak mewaris sebagai hak bersama atas dasar surat keterangan waris, dan pembagian atas hak bersama selanjutnya dilaksanakan sesuai ketentuan Pasal 51 PP Pendaftaran Tanah. Pada pasal tersebut dijelaskan mengenai mekanisme pembagian hak bersama, bahwa atas peralihan hak bersama harus dilandasi oleh akta PPAT yang didalamnya tertuang kesepakatan diantara seluruh ahli waris mengenai pembagian hak bersama.

Peralihan hak atas tanah karena pewarisan apabila ahli warisnya lebih dari satu orang dan haknya hanya akan dibagikan kepada ahli waris tertentu saja, maka harus dilaksanakan 2 (dua) kali peralihan hak atas tanah. Pertama yaitu pendaftaran

peralihan hak dari atas nama pewaris beralih kepada seluruh nama ahli waris secara bersama yang mengakibatkan kepemilikan bersama atas bidang tanah tersebut. Kemudian ketika seluruh ahli waris bersepakat atas pembagian warisan sehingga seluruh ahli waris melepaskan haknya kepada ahli waris tertentu yang ditunjuk maka dilaksanakan proses pendaftaran peralihan hak atas tanah melalui pembagian hak bersama.

Norma pengecualian PPh yang diatur pada Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang PPh beserta penjelasannya *jo.* Pasal 6 huruf d PP 34/2016 beserta penjelasannya hanya sebatas mengatakan yang dikecualikan dari pemungutan PPh adalah peralihan karena “warisan” dan tidak mengatur lebih lanjut mengenai peralihan melalui pembagian hak bersama. Hal ini mengakibatkan pelaksana undang-undang dalam hal ini yaitu Kepala KPP Pratama pada masing-masing kota dapat menginterpretasikan secara berbeda atas pemaknaan pewarisan pada pasal terkait, yang berimplikasi kepada diterima atau ditolaknya permohonan SKB PPh yang berkaitan dengan peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama.

Permohonan penerbitan SKB PPh tersebut apabila ditolak, maka pengalihan hak atas tanah tersebut tidak akan diterbitkan SKB PPh, sehingga untuk memenuhi persyaratan perpajakan pada pendaftaran pengalihan hak atas tanah ahli waris harus membayar PPh terhadap pengalihan tersebut sebesar 2,5% atas NPOP (dalam hal pewarisan, maka menggunakan harga pasar), guna mendapatkan SSP PPh yang kemudian divalidasi oleh KPP Pratama. Kedudukan SSP PPh akan digunakan sebagai dasar dalam pemenuhan syarat perpajakan pada pendaftaran pengalihan hak atas tanah pada kantor pertanahan, sebab atas permohonan ahli waris terhadap penerbitan SKB PPh ditolak oleh Kepala KPP Pratama, yang mengakibatkan tidak adanya dasar dalam pembebasan PPh pada pengalihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama tersebut.

Ahli waris apabila tidak membayar PPh terutang maka ahli waris tidak akan memiliki SSP PPh, yang berakibat pendaftaran hak atas tanah pada kantor pertanahan tidak dapat diproses, karena tidak adanya dasar atas pemenuhan ataupun pembebasan PPh pada pengalihan hak atas tanah tersebut. Oleh karena itu untuk dapat dilaksanakan pendaftaran peralihan tersebut, maka harus dibayarkan PPh

final atas peralihan tersebut sebagaimana peralihan hak atas tanah pada umumnya, sehingga atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama tergolong sebagai objek PPh.

Fakta yang penulis ilustrasikan diatas, ketika pasca kematian Roni, para ahli warisnya melaksanakan kewajiban untuk melaksanakan pendaftaran peralihan hak atas tanah yang menjadi objek waris. Setelah dilakukan peralihan hak kepada mereka berdua, Roro bersepakat untuk melepaskan haknya kepada Riri sehingga atas kepemilikan hak atas tanah objek waris hanya akan diatasmamakan milik Riri. Kemudian para ahli waris datang ke Kantor Notaris/PPAT untuk melaksanakan perbuatan hukum pembagian hak bersama. Atas permohonan para ahli waris tersebut, Notaris/PPAT membuat APHB dan mengurus administrasi berkaitan pendaftaran pengalihan hak atas tanah tersebut, termasuk administrasi perpajakannya. Pada proses pemenuhan administrasi PPh, Notaris/PPAT mengajukan permohonan penerbitan SKB PPh pada KPP Pratama. Namun permohonan penerbitan SKB PPh tersebut ditolak meskipun syarat untuk pengajuan permohonan SKB PPh telah dipenuhi. Sehingga pada akhirnya ahli waris tetap membayar PPh atas pengalihan hak atas tanah tersebut, guna mendapat SSP PPh untuk melengkapi persyaratan pendaftaran pengalihan hak atas tanah pada kantor pertanahan.

Pengenaan PPh pada peralihan hak atas tanah akibat pembagian hak bersama tersebut menyebabkan suatu permasalahan hukum, karena pada ketentuan undang-undang yang menjadi payung hukum dalam pemungutan pajak, atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima wajib pajak atas pengalihan hak atas tanah akibat pewarisan bukan merupakan objek PPh sehingga dalam peralihan tersebut wajib dibebaskan pemungutan PPh. Namun yang terjadi justru atas peralihan tersebut dikenakan PPh apabila tidak diterbitkannya SKB PPh, yang dapat diartikan bahwa peralihan tersebut merupakan objek PPh. Untuk mendapat penjelasan mengenai pemungutan pajak tersebut, dapat dilakukan dengan melihat pertimbangan hukum undang-undang yang memungut pajak atas warisan, guna mendapatkan alasan apa yang mendasari pembentuk undang-undang memungut pajak tersebut.

3.1.3 Pertimbangan Hukum Pengenaan PPh terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris

Pencarian makna dan tujuan dalam suatu peraturan hukum, umumnya dilakukan dengan penarikan peraturan hukum dari pengertian tingkat awal kepada pengertian tingkat yang lebih tinggi atau yang biasa disebut dengan *ratio legis*.¹⁰⁰ *ratio legis* yaitu maksud dan tujuan lahirnya suatu peraturan hukum, dalam hal ini penulis mengulas *ratio legis* pengenaan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris, yang diatur secara sistematis pada undang-undang dan aturan pelaksanaannya. Adanya suatu aturan tersebut selalu merujuk kepada undang-undang sebagai payung hukumnya, terlebih sebagaimana amanat dari Pasal 23A UUD 1945 bahwa segala pemungutan pajak atau retribusi lainnya harus dilandasi oleh undang-undang.

Undang-undang didalamnya terdiri dari kumpulan norma yang mengatur kehidupan masyarakat, yang tentu telah dipertimbangkan oleh pembentuk undang-undang. Guna memahami apa yang mendasari pemberlakuan norma hukum dalam undang-undang tersebut dapat diketahui dari landasan filosofis, landasan sosiologis, dan landasan yuridis pembentukan undang-undang terkait.¹⁰¹ Sebagaimana yang diungkapkan oleh Bagir Manan bahwa undang-undang yang kuat dan tangguh maka pembentukannya harus berdasarkan landasan filosofis, landasan sosiologis, serta landasan yuridis.¹⁰² Sehingga pada bahasan ini perlu dilakukan penelusuran terhadap landasan filosofis, landasan sosiologis, serta landasan yuridis serta pertimbangan lainnya dari Undang-Undang PPh untuk mendapatkan pertimbangan hukum atas pengenaan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris.

Landasan filosofis merupakan landasan yang berisi filsafat atau ide yang dijadikan dasar dalam pembuatan suatu peraturan perundang-undangan. Landasan filosofis tersebut menjadi pertimbangan dan alasan pembentukan undang-undang

¹⁰⁰ Erika Bela Arum, *Asas Kecermatan dan Kehati-Hatian Wajib Pajak Dalam Sistem Self Assessment Pemungutan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan* (Jember: Universitas Jember, Ringkasan Tesis, 2021), h. 35.

¹⁰¹ Bagir Manan, *Loc. Cit.*

¹⁰² *Ibid*

terkait.¹⁰³ Oleh karena itu, unsur filosofis diartikan sebagai pertimbangan atau alasan yang menggambarkan bahwa peraturan yang dibentuk mempertimbangkan pandangan hidup, kesadaran, dan cita hukum yang meliputi falsafah bangsa Indonesia yang bersumber dari Pancasila dan Pembukaan UUD 1945.

Pada Undang-Undang PPh, landasan filosofis yang mendasari pemungutan PPh pada wajib pajak yaitu dengan tujuan untuk menciptakan kesejahteraan bagi rakyatnya, sebagaimana tujuan negara Indonesia berdasarkan Pembukaan UUD 1945 yaitu untuk melindungi segenap bangsa dan seluruh tumpah darah Indonesia, memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Untuk mewujudkan tujuan tersebut dibentuklah Negara Republik Indonesia dengan mendasarkan pada Pancasila sebagai pandangan hidup dan filosofi bangsa Indonesia yang terdiri dari Ketuhanan yang Maha Esa, kemanusiaan yang adil dan beradab, persatuan Indonesia, kerakyatan yang dipimpin oleh hikmat kebijaksanaan dalam permusyawaratan/perwakilan, dan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia.¹⁰⁴

Demi mencapai dan mewujudkan kehidupan masyarakat yang sejahtera dibutuhkan pembiayaan yang cukup besar, oleh karenanya negara harus turut campur tangan dan aktif dalam bidang kehidupan masyarakat, terutama di bidang perekonomian.¹⁰⁵ Untuk mendapatkan sumber penghasilan yang dapat membiayai kebutuhan negara tersebut salah satunya yaitu dengan melaksanakan pemungutan pajak. Pemungutan pajak merupakan suatu fungsi yang harus dilaksanakan oleh negara sebagai suatu fungsi esensial, yang mana pajak sudah merupakan suatu *conditio sine qua non* (syarat mutlak) bagi penambahan keuangan negara di beberapa negara yang sudah maju.¹⁰⁶

¹⁰³ *Ibid.*

¹⁰⁴ Direktorat Jenderal Pajak, *Naskah Akademik Rancangan UUPPh* (Jakarta, 2008), h. 322

¹⁰⁵ Bohari, *Loc. Cit.*

¹⁰⁶ *Ibid.*

Berkaitan dengan pewarisan, penerimaan warisan oleh ahli waris memang merupakan suatu tambahan kemampuan ekonomis yang menambah kekayaan ahli waris selaku wajib pajak, namun hal tersebut tidak relevan apabila dikenakan PPh. Pada prinsipnya yang dikenakan PPh yaitu pihak yang melakukan pengalihan, dalam hal pewarisan pihak yang melakukan pengalihan telah meninggal dunia, sehingga dikecualikan dari pengenaan PPh karena kewajiban subjektif dari pewaris sudah berakhir sejak pewaris meninggal dunia. Tetapi hal tersebut hanya berlaku pada peralihan karena pewarisan, apabila peralihan kekayaan tersebut berupa pembagian hak bersama, yang mana pihak yang mengalihkan hak bukan orang yang meninggal dunia, melainkan para ahli waris atas dasar kepemilikan bersama atas objek pajak, maka atas peralihan harta kekayaan tersebut logis untuk dikenakan PPh.

Landasan sosiologis yaitu mencerminkan keadaan masyarakat atau kenyataan yang ada dalam pergaulan masyarakat, landasan sosiologis menggambarkan bahwa peraturan yang dibentuk untuk memenuhi kebutuhan masyarakat dalam berbagai aspek. Landasan sosiologis sesungguhnya menyangkut fakta empiris mengenai perkembangan masalah dan kebutuhan masyarakat dan negara.¹⁰⁷ Unsur sosiologis diartikan sebagai alasan yang menggambarkan bahwa peraturan yang dibentuk untuk memenuhi kebutuhan atau kepada masyarakat.

Landasan sosiologis pemungutan PPh dapat diketahui apabila fungsi pajak sebagai sumber pendapatan negara (*budgeter*) telah menunjukkan peran penting dalam pembangunan nasional yang digunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran masyarakat, sehingga optimalisasi pendapatan negara dari sektor perpajakan sebagaimana untuk mencapai tujuan tersebut di atas bukan hanya dilakukan dengan sekedar meningkatkan tarif pajak baik PPh namun juga berakibat pada pengenaan pajak bagi pembagian hak bersama, apabila pengajuannya tidak sesuai dengan prosedur yang berlaku.¹⁰⁸ Kemudian juga harus diperhatikan bagaimana meningkatkan peran serta masyarakat pembayar pajak untuk

¹⁰⁷ Zainal Arifin, *Pembentukan Hukum Dalam Perspektif Pembaruan Hukum*, Jurnal Rechtsvinding Vol. 1, No. 3, 2012, h. 308.

¹⁰⁸ Direktorat Jenderal Pajak, *Op. Cit.*, h. 323.

melaksanakan kewajiban perpajakannya secara patuh. Mengingat sistem perpajakan yang diterapkan di Indonesia adalah *self assessment*, dimana wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung, membayar, serta melaporkan pajak yang terutang secara mandiri, maka kepatuhan masyarakat pembayar pajak dilakukan dengan melaksanakan *self assessment* sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Landasan yuridis pemungutan PPh pada dasarnya harus berdasarkan undang-undang, merujuk pada ketentuan Pasal 23A UUD 1945 yang menjelaskan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Sehingga peraturan-peraturan turunan ataupun pelaksana harus seirama dan tidak bertentangan dengan norma yang terdapat pada undang-undang.¹⁰⁹ Hal ini guna menjamin kepastian hukum bagi wajib pajak dengan harapan dapat membangun perspektif baik dikalangan masyarakat berkaitan dengan perpajakan, sehingga masyarakat dapat dengan patuh untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Pada perkembangannya, sesuai dengan dinamika yang terjadi pada masyarakat Indonesia yang terus berubah dengan cepat, terhadap Undang-Undang PPh telah mengalami empat kali perubahan. Perubahan yang terakhir dilakukan dengan menerbitkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021. Dengan empat kali dilakukan perubahan sejak tahun 1983 sampai dengan tahun 2021 mengakibatkan masyarakat mengalami kesulitan dalam memahami kandungan ketentuan yang tercantum dalam Undang-Undang PPh. Hal ini dapat menyebabkan perbedaan penafsiran terhadap ketentuan-ketentuan yang tercantum dalam undang-undang, yang pada akhirnya bukan hanya dapat merugikan masyarakat pembayar pajak, namun dapat juga menyebabkan kerugian pada pendapatan negara.¹¹⁰

Merujuk kembali pada fokus pembahasan sub bab ini yakni mengenai pertimbangan hukum pengenaan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama. Diketahui bahwa pertimbangan penormaan tersebut dimaksudkan untuk menunjang pemasukan keuangan negara sebagaimana yang

¹⁰⁹ *Ibid.*

¹¹⁰ *Ibid.* h. 325.

melandasi pada Undang-Undang PPh yakni untuk mengamankan penerimaan negara yang semakin meningkat serta memberikan keadilan dan meningkatkan pelayanan kepada wajib pajak dan untuk lebih memberikan kepastian hukum serta mengantisipasi perkembangan di bidang perpajakan. Selain itu sebagai upaya untuk mencapai tujuan negara Indonesia sebagaimana tercantum pada pembukaan UUD 1945 yaitu sebesar-besarnya mencapai kesejahteraan umum.

Peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris dirasa logis oleh pembentuk undang-undang untuk dikenakan PPh. Hal ini dikarenakan terhadap penerimaan hak atas tanah oleh ahli waris secara pembagian hak bersama tersebut merupakan suatu tambahan kemampuan ekonomis yang menambah aset kekayaan ahli waris yang menerima hak atas tanah tersebut, yang mana hal ini sesuai dengan makna penghasilan sebagai objek pajak yang dianut oleh Undang-Undang PPh.

Namun pengenaan PPh terhadap peralihan hak atas tanah dalam Pembagian hak bersama waris ini sangat meresahkan bagi ahli waris yang akan melakukan peralihan hak, karena mereka akan terbebani pajak ganda. Karena pada dasarnya mereka telah dipungut BPHTB oleh bapenda atas dasar penerimaan hak atas tanahnya, hal ini dirasa sudah cukup dalam memungut tambahan kemampuan ekonomis bagi ahli waris yang menerima hak atas tanah. Sehingga pemungutan PPh terhadap ahli waris ini tentu tidak memberikan manfaat, terlebih bagi ahli waris dengan kelas ekonomi menengah kebawah. Apabila mereka tidak melaksanakan pendaftaran peralihan haknya, tentu hal ini akan menimbulkan masalah lainnya. Oleh karena itu, walaupun negara memiliki pertimbangan yang logis dalam memungut PPh kepada ahli waris, namun harus juga diperhatikan terkait aspek kemanfaatan yang dirasakan oleh ahli waris.

3.2 Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris

Pertimbangan hukum pembentuk undang-undang PPh dalam memungut PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris dirasa logis, guna menunjang pemasukan keuangan negara yang bertujuan untuk sebesar-besarnya mencapai kesejahteraan umum. Muatan Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang

PPh yang mengatur tentang pengecualian pengenaan PPh atas penghasilan tertentu tidak terdapat kriteria mengenai pembagian hak bersama, tetapi pada huruf b pasal yang sama hanya menyebutkan penerimaan penghasilan karena pewarisan termasuk sebagai penghasilan yang dikecualikan PPh. Sehingga pada implementasinya, seringkali permohonan penerbitan SKB PPh oleh ahli waris untuk melakukan pembagian hak bersama karena waris ditolak oleh kepala KPP Pratama, karena peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris tidak diatur secara tegas baik pada Undang-Undang PPh maupun pada aturan turunannya.

Pengenaan PPh terhadap peralihan hak atas tanah melalui pembagian hak bersama waris, jika ditinjau dari sisi ahli waris selaku penerima hak dirasa memberatkan. Karena ahli waris pada dasarnya hanya dikenakan BPHTB atas perolehan hak atas tanah waris, namun dengan ditolaknya permohonan SKB PPh, maka ahli waris dibebani membayar PPh sebagai dasar mendapat SSP PPh yang dijadikan pemenuhan kewajiban perpajakan saat pendaftaran peralihan hak atas tanah pada kantor pertanahan. Sehingga menyebabkan ahli waris terbebani pajak ganda atas peralihan objek waris tersebut, yaitu membayar tagihan BPHTB dan PPh saat peralihan hak dilakukan.

Guna memberikan kepastian kepada ahli waris terkait peralihan hak atas tanah yang didapat dari proses pembagian hak bersama dibebani atau dibebaskan PPh, maka peneliti akan menguraikan secara detail dalam 2 sub sub bab pembahasan, yaitu kedudukan pembagian hak bersama waris dalam proses pewarisan, dan peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris dibebaskan PPh.

3.2.1 Kedudukan Pembagian Hak Bersama Waris Dalam Pewarisan

Pemilikan bersama atas suatu hak kebendaan Kepemilikan bersama merupakan suatu keadaan dimana atas suatu hak kebendaan dimiliki oleh lebih dari 1 orang. Suatu pemilikan bersama atas suatu benda dapat terjadi karena kehendak para pihak ataupun secara hukum, yang berimplikasi terhadap kewenangan bertindak atas objek benda pemilikan bersama.¹¹¹ Sehingga dapat diketahui bahwa

¹¹¹ Herlien Budiono, *Loc. Cit.*.

pemilikan bersama atas suatu hak kebendaan dibedakan menjadi 2 macam, yaitu pemilikan bersama secara bebas dan pemilikan bersama secara terikat.

Perbedaan jenis pemilikan bersama diatas berpengaruh pada kewenangan bertindak atas objek pemilikan bersama. Pada pemilikan bersama secara bebas, salah satu pihak yang termasuk sebagai pemilik hak bersama setiap saat dapat mengalihkan bagian tidak terbagi atas pemilikan bersama tersebut kepada orang lain tanpa persetujuan pihak pemilik lainnya. Sedangkan pada pemilikan bersama secara terikat, para pihak yang terlibat dalam pemilikan bersama tidak dapat secara leluasa untuk melakukan pengalihan atas bagian tidak terbaginya, pengalihan atas hak kebendaan yang dimiliki harus berdasar persetujuan seluruh pihak yang terlibat dalam pemilikan bersama tersebut.¹¹² Fokus penulis pada penelitian ini yaitu pada pemilikan bersama secara terikat.

Pemilikan bersama secara terikat diakibatkan terjadinya suatu peristiwa hukum, bukan terjadi atas kehendak para pihak untuk memiliki benda tersebut.¹¹³ Guna memahami pendapat tersebut maka diilustrasikan sebagai berikut, ketika seseorang memiliki suatu hak kebendaan kemudian akibat terjadinya suatu peristiwa hukum, sebagai contoh adalah kematian pemilik hak tersebut, maka hak kebendaan tersebut beralih demi hukum kepada ahli warisnya, sehingga hak kebendaan tersebut dimiliki oleh para ahli waris secara bersama-sama. Oleh karena itu pemilikan bersama secara terikat terjadi demi hukum setelah adanya suatu peristiwa hukum, baik putusny perkawinan, bubarnya persekutuan, ataupun pewarisan.

Pemilikan bersama yang disebabkan pewarisan tergolong sebagai pemilikan bersama secara terikat, karena pemilikan bersama terjadi akibat adanya suatu peristiwa hukum yaitu meninggalnya pewaris. Pemilikan ini terjadi demi hukum tepat pada saat terbukanya warisan yang berimplikasi pada setiap perbuatan hukum yang akan dilakukan atas objek waris harus dilaksanakan secara bersama-sama oleh seluruh ahli waris.

¹¹² *Ibid.*

¹¹³ *Ibid.*

Kewajiban melaksanakan perbuatan hukum secara bersama-sama atas harta warisan ini rawan menyebabkan perselisihan paham diantara ahli waris dengan ahli waris yang lain, yang berpotensi menimbulkan sengketa dikemudian hari diantara anggota keluarga yang ditinggalkan pewaris. Oleh karena itu terdapat asas individual yang berlaku pada pewarisan, baik dalam hukum waris barat ataupun hukum waris islam. Effendi Perangin menjelaskan atas adanya asas individual ini menyebabkan ahli waris mewaris secara perseorangan.¹¹⁴ Apabila ahli waris lebih dari satu orang, maka setiap ahli waris memiliki hak untuk meminta dilaksanakan pembagian warisan atas kepemilikan bersama. Sehingga pelaksanaan pembagian warisan menjadi sangat penting, guna memperjelas hak serta kewajiban yang harus dipikul oleh masing-masing ahli waris yang terlibat dalam pemilikan bersama.

Pembagian warisan pada umumnya ditentukan berdasar hukum waris yang berlaku bagi pewaris, yang berimplikasi secara langsung terhadap siapa saja ahli waris yang memiliki hak mewaris atas harta warisan. Masing-masing hukum waris memiliki kriteria tersendiri terhadap golongan-golongan ahli waris yang akan mewaris.¹¹⁵ Sebagai dasar pembuktian atas kedudukannya sebagai ahli waris, diperlukan adanya keterangan hak waris atau keterangan ahli waris. J. Satrio berpandangan bahwa keterangan ahli waris ini merupakan suatu bukti pewarisan, yaitu surat yang membuktikan bahwa siapa yang disebutkan dalam surat tersebut merupakan ahli waris dari pewaris tertentu.¹¹⁶

Keterangan ahli waris merupakan suatu surat yang diterbitkan oleh pejabat atau instansi pemerintah yang berwenang, atau dibuat sendiri oleh segenap ahli waris yang kemudian dibenarkan dan dikuatkan oleh Kepala Desa/Lurah atau Camat, yang digunakan sebagai alat bukti yang kuat mengenai adanya suatu peralihan hak atas suatu harta peninggalan dari pewaris kepada ahli waris. Keterangan ahli waris dibuat dengan tujuan untuk membuktikan siapa saja yang merupakan ahli waris atas harta warisan yang telah terbuka secara hukum pada saat

¹¹⁴ Effendi Perangin, *Hukum Waris* (Jakarta: Rajawali, 2018), h. 5.

¹¹⁵ Udin Narsudin, *Keterangan Waris : Keterangan Ahli Waris Dalam Pluralisme Sistem Hukum di Indonesia (Dalam Perspektif Kewenangan Notaris)* (Tangerang Selatan: Gaung Persada Press, 2017), h. 215.

¹¹⁶ *Ibid*, h. 217.

meninggalnya pewaris, yang didalamnya memuat tentang nama-nama para ahli waris dan nama pewaris.¹¹⁷ Dengan adanya keterangan ahli waris ini memberikan kepastian siapa saja ahli waris yang memiliki hak mewaris.

Ahli waris yang mewaris apabila telah ditentukan, pembagian warisannya ditentukan sendiri oleh mereka yang tercantum pada keterangan ahli waris tersebut, sesuai kesepakatan seluruh ahli waris dengan memperhatikan bagian-bagian yang telah ditetapkan oleh hukum perdata waris yang dijadikan patokan dalam pembagian warisan.¹¹⁸ Pembagian warisan tersebut dilaksanakan dengan pemisahan hak bersama atau pembagian hak bersama.

Pemisahan merupakan kondisi mengakhiri/pengakhiran dari hal tak terbagi menyangkut 2 dua orang atau lebih atas suatu kepemilikan benda secara bersama-sama.¹¹⁹ Tujuan dari dilaksanakannya pemisahan atau pembagian hak bersama yaitu guna mengakhiri keadaan tidak terbagi.¹²⁰ Hal tersebut berakibat kepada orang yang dibagikan suatu hak kebendaan akan memperoleh kewenangan penuh atas benda tersebut untuk dilakukan perbuatan hukum, baik yang bersifat pengurusan ataupun kepemilikan.

Ketentuan hukum mengenai pemisahan atau pembagian atas pemilikan bersama terdapat pada Pasal 573 BW yang menjelaskan bahwa pada pembagian suatu hak kebendaan yang dimiliki oleh lebih dari 1 (satu) orang harus dilaksanakan berdasarkan aturan-aturan mengenai pembagian harta peninggalan. Pada peristiwa pewarisan, diatur lebih lanjut pada Pasal 1652 BW yang menjelaskan bahwa berkaitan cara-cara pembagian warisan serta tentang hak dan kewajiban yang akan terbit ditentukan oleh ahli waris yang mewaris. Sehingga dapat diketahui bahwa pembagian hak bersama dilakukan pada saat para pihak yang terlibat dalam pemilikan bersama bermaksud dan bersepakat untuk mengakhiri pemilikan bersama tersebut.¹²¹ Oleh karena itu untuk mengakhiri keadaan tidak terbagi atas

¹¹⁷ *Ibid.*

¹¹⁸ Setya Qodar Al-Haolandi, Danu Anindhito Kuncoro Putro & Sukarmi, *Peran Notaris Dalam Pembagian Waris Berdasarkan Hak Waris Barat Dengan Peran Pengadilan Agama Dalam Pembagian Waris Berdasarkan Hak Waris Islam*, Jurnal Akta, Vol. 5, No. 1, 2018. h. 123.

¹¹⁹ Herlien Budiono, *Loc.Cit.*

¹²⁰ *Ibid.*

¹²¹ *Ibid.*

suatu benda, harus didasari oleh kehendak dan kesepakatan oleh seluruh pihak, dalam hal pewarisan maka harus disepakati oleh seluruh ahli waris.

Pembagian hak bersama dapat dilakukan dengan akta notaris yang menerangkan kesepakatan mengenai pemisahan dan pembagian atas seluruh kebendaan. Apabila benda yang dimiliki secara bersama merupakan benda tidak bergerak berupa tanah, sebagaimana diatur pada ketentuan Pasal 51 PP 24/1997 dijelaskan bahwa pembagian hak bersama atas tanah menjadi hak masing-masing individu pemegang hak bersama didaftarkan berdasarkan akta yang dibuat oleh PPAT untuk membuktikan kesepakatan antara para pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama tersebut.

Pasal tersebut hanya menjelaskan bahwa atas peralihan melalui pembagian hak bersama harus didasari dengan akta yang dibuat oleh PPAT, tetapi tidak menjelaskan akta apa yang digunakan secara rinci, yang mana berdasar Pasal 2 ayat (2) PP 24/2016 *jo.* Pasal 95 ayat (1) PMNA/KBPN 16/2021 terdapat 8 jenis akta PPAT yang berkaitan dengan perbuatan hukum atas suatu hak atas tanah, yang terdiri dari :

1. Akta Jual Beli;
2. Akta Hibah;
3. Akta Tukar Menukar;
4. Akta Pembagian Hak Bersama;
5. Akta Pemberian Hak Tanggungan;
6. Akta Pemasukan Ke Dalam Perusahaan;
7. Akta Pemberian Hak Pakai Atas Tanah Hak Milik.
8. Akta Pemberian Hak Guna Bangunan Atas Tanah Hak Milik.

Berkenaan dengan pembagian hak bersama, akta yang digunakan sebagai dasar peralihannya diatur pada Pasal 136 ayat (1) huruf b PMNA/KBPN 16/2021 menjelaskan bahwa atas tanah yang semula dimiliki secara bersama oleh beberapa orang, dijadikan milik salah satu pemegang hak bersama dalam rangka pembagian hak bersama, permohonan pendaftarannya diajukan oleh pemegang hak tunggal yang ditunjuk dengan melampirkan akta PPAT dengan blanko Akta Pembagian Hak Bersama (APHB). APHB berkedudukan sebagai dasar atas terjadinya kesepakatan diantara seluruh ahli waris selaku pemegang hak bersama untuk

memberikan atau menyerahkan haknya kepada ahli waris tertentu yang ditunjuk untuk menerima hak atas tanah tersebut.

Adanya kesepakatan diantara seluruh ahli waris yang dituangkan kedalam APHB dan dijadikan dasar dalam melaksanakan peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama atas harta warisan mengindikasikan adanya unsur perjanjian pada pelaksanaan peralihan hak atas tanah tersebut, yang mana berarti tunduk pada Pasal 1320 BW. Sehingga atas pelaksanaan peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama atas harta waris tersebut merupakan suatu perbuatan hukum yang dilakukan atas objek waris.

Perbuatan hukum merupakan setiap perbuatan subjek hukum yang menimbulkan hak dan kewajiban dan akibatnya diatur oleh hukum, karena akibat itu bisa dianggap sebagai kehendak dari yang melakukan hukum.¹²² Lebih lanjut Soeroso menjelaskan bahwa perbuatan hukum baru terjadi apabila adanya “pernyataan kehendak” oleh subjek hukum.¹²³ berdasar penjelasan tersebut dapat diketahui bahwa perbuatan hukum yaitu suatu perbuatan subjek hukum yang menimbulkan hak dan kewajiban yang ditandai dengan adanya kehendak dari subjek hukum tersebut.

Pembagian hak bersama digolongkan sebagai suatu perbuatan hukum dikarenakan pembagian hak bersama merupakan perbuatan yang dikehendaki secara sengaja oleh seluruh ahli waris selaku pemilik hak bersama yang menimbulkan hak dan kewajiban kepada ahli waris yang melepaskan hak maupun kepada ahli waris yang ditunjuk untuk menerima hak. Pembagian hak bersama harus dilaksanakan dengan kehendak seluruh ahli waris, apabila terdapat ahli waris yang tidak setuju ataupun tidak dimintai persetujuan dalam melaksanakan pembagian hak bersama, maka pembagian hak bersama tidak dapat dilaksanakan.

Pembagian hak bersama tergolong sebagai perbuatan hukum yang dilakukan oleh ahli waris, hal ini berbeda dengan pewarisan yang terjadi karena adanya peristiwa hukum, perbedaan ini berimplikasi terhadap jenis perolehan haknya. Pada peristiwa pewarisan, ahli waris menerima hak atas tanah secara

¹²² R. Soeroso, *Pengantar Ilmu Hukum* (Jakarta: Sinar Grafika, 2011), h. 291.

¹²³ *Ibid.*

hukum dan tanpa kehendak dari pemilik sebelumnya yaitu pewaris, yang menandakan hak atas tanahnya beralih kepada ahli waris. Namun pada pembagian hak bersama, ahli waris selaku pemilik hak atas tanah secara bersama-sama mengalihkan haknya atas kehendak mereka kepada ahli waris tertentu yang ditunjuk, dan harus menggunakan APHB sebagai dasar peralihannya, yang menandakan hak atas tanahnya dialihkan oleh para ahli waris kepada ahli waris tertentu yang telah ditunjuk. Tetapi meskipun berbeda, pembagian hak bersama yang dikarenakan waris merupakan suatu rangkaian peristiwa yang diakibatkan oleh kematian pewaris.

Pewarisan pada dasarnya merupakan peralihan harta warisan dari yang semula dimiliki oleh pewaris untuk kemudian beralih kepada masing-masing ahli waris secara individual.¹²⁴ Pada saat terbukanya warisan, seluruh harta kekayaan pewaris beralih secara hukum kepada seluruh ahli waris secara bersama-sama yang mengakibatkan pemilikan bersama secara terikat, kemudian pengalihan harta warisan kepada masing-masing individu ahli waris sesuai dengan kesepakatan bersama dilaksanakan dengan pembagian hak bersama. Atas dasar tersebut, dapat diketahui bahwa pembagian hak bersama masih tergolong kedalam satu rangkaian peristiwa pewarisan.

Penggolongan pembagian hak bersama waris kedalam rangkaian peristiwa pewarisan juga diatur pada Surat Menteri Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional No. 600-1561 Tanggal 21 April 1999. Pada surat tersebut dijelaskan mengenai jenis-jenis pemilikan hak bersama, yaitu secara bebas dan terikat yang berpengaruh terhadap bentuk pemisahan dan pembagian hak bersamanya. Kaitannya dengan pembagian hak bersama karena warisan, dijelaskan bahwa pembagian tersebut masih termasuk dalam rezim hukum waris, karena berdasar Pasal 1083 BW dinyatakan secara tegas bahwa ahli waris menerima pembagian warisan dianggap mewaris secara langsung dari pewaris. Sehingga APHB tidak mengakibatkan terjadinya peralihan hak tetapi hanya mengkonstatir kesepakatan para ahli waris atas peralihan hak yang terjadi, sedangkan peralihan haknya terjadi

¹²⁴ Effendi Perangin, *Loc. Cit.*

secara hukum pada saat pewaris meninggal dunia. Hal ini tentu saja mempertegas kedudukan pembagian hak bersama yang mana masih tergolong kedalam satu rangkaian peristiwa pewarisan.

3.2.2 Peralihan Hak Atas Tanah Secara Pembagian Hak Bersama Waris Dibebaskan Pajak Penghasilan

Kedudukan pembagian hak bersama sebagai satu rangkaian peristiwa pewarisan berakibat pada pajak yang akan dikenakan terhadap peralihan hak atas tanah tersebut. Peralihan hak atas tanah pada umumnya dikenakan 2 pajak yang masing-masing akan menjadi tanggung jawab pihak yang mengalihkan dan pihak yang menerima pengalihan. Pihak yang mengalihkan akan dikenakan PPh atas dasar penerimaan penghasilan berkaitan dengan pengalihan hak atas tanah tersebut, sedangkan pihak yang menerima pengalihan akan dikenakan BPHTB atas dasar penerimaan hak atas tanahnya.

Berdasar ketentuan Pasal 1 ayat (2) PP 34/2016 mengatur bahwa jenis pengalihan hak atas tanah yang terutang PPh yaitu penghasilan dari pengalihan hak atas tanah melalui penjualan, tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah, waris. Besaran PPh yang dikenakan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan tersebut sebesar 2,5% (dua koma lima persen) dari jumlah bruto NPOP. Sebagai dasar pemenuhan PPh terutang atas peralihan hak atas tanah tersebut yang nantinya akan didaftarkan pada BPN yaitu SSP PPh yang telah divalidasi oleh KPP Pratama. Sedangkan berkaitan dengan BPHTB, berdasarkan Pasal 5 Undang-Undang BPHTB dijelaskan bahwa tarif BPHTB yaitu sebesar 5% dari NPOPKP, nilai NPOPKP didapat dari nilai NPOP dikurangi NPOPTKP. Besaran nilai NPOPTKP berdasarkan PP 113/2000 maksimal Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) yang ditetapkan oleh masing-masing daerah. Dasar atas pemenuhan pembayaran BPHTB yang akan didaftarkan pada BPN yaitu SSPD-BPHTB yang dikeluarkan oleh Bapenda.

Pada peralihan hak atas tanah yang disebabkan oleh pembagian hak bersama karena waris tidak terdapat pengaturan secara jelas pada Undang-Undang PPh ataupun pada aturan turunannya yang menjelaskan bahwa atas peralihan tersebut dikenakan atau dikecualikan atas pemungutan PPh final. Pada Undang-Undang PPh

hanya mengatur bahwa peralihan karena pewarisan yang dikecualikan sebagai objek pajak, sehingga atas peralihan karena pewarisan tidak dapat dikenakan PPh. Sehingga ahli waris dalam mengurus peralihan hak atas tanah warisan hanya memohonkan penerbitan SKB PPh pada KPP Pratama yang akan dijadikan dasar pembebasan PPh pada pendaftaran peralihan hak atas tanah pada BPN.

Peralihan hak atas tanah karena waris tersebut meskipun dibebaskan PPh, ahli waris tetap harus membayar BPHTB atas dasar penerimaan hak atas tanahnya tersebut. Tetapi peralihan tersebut tidak terutang BPHTB secara penuh, sebagaimana diatur pada Pasal 2 PP 11/2000 bahwa atas penerimaan hak atas tanah yang dikarenakan waris atau hibah wasiat hanya terutang 50% dari BPHTB yang seharusnya terutang, selain itu pada Pasal 7 Undang-Undang BPHTB juga diatur bahwa pada peralihan hak atas tanah karena pewarisan nilai NPOPTKPNya yaitu maksimal sebesar Rp 300.000.000 (tiga ratus juta rupiah). Sehingga pada peralihan karena waris tersebut, walaupun dikecualikan pemungutan PPh tetapi tetap terutang BPHTB.

Atas dasar tidak adanya pengaturan mengenai pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama, seringkali permohonan penerbitan SKB PPh oleh ahli waris ditolak Kepala KPP Pratama sebagaimana fakta hukum yang diilustrasikan oleh penulis. Notaris/PPAT selaku pihak yang mengurus administrasi peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama milik Roro dan Riri saat mengajukan permohonan penerbitan SKB PPh ditolak oleh KPP Pratama, sehingga atas peralihan tersebut tidak dibebaskan PPh. Namun berdasar uraian yang dijelaskan pada sub sub bab 3.2.1 pada halaman 64 mengenai kedudukan pembagian hak bersama pada pewarisan, diketahui pembagian hak bersama masih termasuk satu rangkaian pewarisan, yang mana beralihnya hak dan kewajiban pewaris kepada ahli waris secara individu terjadi secara hukum. Selanjutnya hal tersebut dipertegas oleh Surat Menteri Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional No. 600-1561 Tanggal 21 April 1999 yang menjelaskan kedudukan pembagian hak bersama masih termasuk kedalam rezim waris.

Berdasar kedudukan pembagian hak bersama tersebut, atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris seharusnya ditafsirkan sebagai peralihan hak atas tanah yang dikarenakan pewarisan, walaupun pada Undang-Undang PPh tidak diatur secara jelas. Akibatnya terhadap setiap permohonan penerbitan SKB PPh atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama harus disetujui oleh Kepala KPP Pratama, karena pembagian hak bersama masih tergolong sebagai satu peristiwa pewarisan, yang mana pada Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh *jo.* Pasal 6 huruf d PP 34/2016 menjelaskan bahwa peralihan hak atas tanah yang disebabkan pewarisan dibebaskan PPh, dengan harus disertai dengan SKB PPh sebagai dasar atas pembebasan pajak tersebut pada pendaftaran peralihan hak atas tanahnya pada kantor pertanahan.

Kekaburan norma terkait pengaturan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama ini apabila dibiarkan secara terus menerus oleh pembentuk undang-undang tentu tidak memberikan jaminan kepastian hukum bagi ahli waris. Hal ini dikarenakan Kepala KPP Pratama selaku pelaksana aturan dapat memberikan keputusan yang berbeda-beda terhadap jenis peralihan yang sama pada setiap wilayah pada waktu yang berbeda, yang tidak lain disebabkan kekaburan norma mengenai hal tersebut sehingga menimbulkan multitafsir terhadap pemaknaan isi aturan tersebut, yang menyebabkan pelaksanaan yang tidak konsekuen sehingga sangat meresahkan masyarakat. Dampak atas banyaknya persepsi buruk pada masyarakat ini berpotensi menurunkan tingkat kepatuhan wajib pajak serta menyebabkan tingkat kepercayaan masyarakat terhadap penegakan hukum berkurang, karena tidak adanya kepastian hukum. Tentu saja hal ini tidak sesuai dengan apa yang dicita-citakan pada pembentukan Undang-Undang PPh maupun Undang-Undang HPP, yaitu untuk meningkatkan peran serta masyarakat selaku subjek pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya secara patuh.

3.3 Konstruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Secara Pembagian Hak Bersama Waris Yang Memenuhi Aspek Keadilan

Guna menyalurkan ketentuan peraturan perpajakan, yang akan berdampak pada kepercayaan masyarakat selaku subjek pajak terhadap pemungutan pajak, hendaknya pembentuk undang-undang memperjelas ketentuan-ketentuan perpajakan yang masih menimbulkan multitafsir, baik itu yang tidak diatur secara jelas, belum diatur, ataupun bertentangan dengan aturan lainnya. Hal ini tentunya dilaksanakan tidak lain guna menjamin kepastian pada sistem hukum nasional yang berkaitan dengan perpajakan. Sistem hukum nasional merupakan hukum yang berlaku di Indonesia dengan segenap elemennya yang saling menunjang satu dengan yang lain dalam rangka mengantisipasi dan mengatasi permasalahan yang timbul dalam kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara yang berdasarkan konstitusi Indonesia, negara wajib mewujudkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Dimensi ini secara spesifik melahirkan paham negara kesejahteraan (*welfare state*).

Salah satu karakteristik konsep negara kesejahteraan adalah kewajiban pemerintah untuk terlibat aktif dalam kehidupan warga negara dengan tujuan terciptanya kesejahteraan umum. Guna mengupayakan hal tersebut, negara harus memberikan jaminan kepastian hukum yang konsekuen serta memberikan kemanfaatan bagi masyarakat. Hal ini tidak tercermin pada pengenaan PPh terhadap peralihan hak atas tanah melalui pembagian hak bersama waris yang menjadi fokus utama pada penelitian ini. Sebagaimana telah disinggung diatas bahwa permasalahan ini mengakibatkan ahli waris yang melaksanakan peralihan akan terbebani pajak ganda.

Permasalahan hukum ini terjadi akibat penolakan permohonan penerbitan SKB PPh oleh KPP Pratama sehingga ahli waris harus membayar PPh pada peralihan hak atas tanah yang seharusnya dibebaskan pemungutan PPh. Hal ini terjadi akibat adanya kekaburan norma yang terjadi pada Undang-Undang PPh yang mengatur berkaitan dengan peralihan karena waris, sebagaimana telah penulis jabarkan pada sub bab sebelumnya. Sehingga pada sub bab ini akan dijabarkan mengenai konstruksi hukum berkaitan dengan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah melalui pembagian hak bersama yang memenuhi aspek keadilan dengan tujuan untuk menemukan konsep pengaturan yang relevan atas permasalahan yang

terjadi. Sehingga pada sub bab ini akan dibagi menjadi 2 (dua) sub sub bab pembahasan, yaitu prinsip kepastian dan kemanfaatan dalam pengaturan pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris serta bentuk pengaturan kedepan pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah melalui pembagian hak bersama waris.

3.3.1 Prinsip Kepastian dan Kemanfaatan Dalam Pengaturan Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Secara Pembagian Hak Bersama Waris

Pengaturan pajak memiliki landasan konstitusional yang jelas yaitu tercantum pada Pasal 23 UUD 1945 yang menyebutkan bahwa segala pajak untuk keperluan negara ditetapkan dengan undang-undang. Perundang-undangan ini bermuatan norma-norma yang sifatnya umum dan berfungsi sebagai pedoman bagi masyarakat dalam berperilaku, baik antar individu ataupun antara individu dengan pemerintahan dalam hal ini yaitu subjek pajak dengan pemerintah selaku pemungut pajak. Adanya undang-undang ini bertujuan untuk menimbulkan kepastian hukum.

Kepastian hukum yang diharapkan atas adanya suatu undang-undang ini tidak sebatas hanya terdapat pengaturan tersebut saja, namun kepastian hukum akan timbul ketika undang-undang tersebut memberlakukan suatu norma secara jelas, tetap dan konsekuen.¹²⁵ Pemberlakuan yang jelas mengindikasikan dalam pengaturan suatu norma harus dinyatakan secara tegas dalam undang-undang, tidak boleh menimbulkan keragu-raguan yang mana mengakibatkan terjadinya multitafsir dalam menginterpretasikan norma tersebut. Pemberlakuan secara tetap yaitu undang-undang harus bersifat kokoh dan tidak boleh mudah berubah, yang mana tentu menimbulkan keraguan pada masyarakat atas norma yang diatur pada undang-undang tersebut. Pemberlakuan secara konsekuen yaitu pengaplikasian norma harus sesuai dengan apa yang termuat dalam undang-undang, tidak boleh dilaksanakan berbeda dari apa yang telah diatur dalam undang-undang. Hal tersebut merupakan indikator terpenuhinya kepastian hukum pada pemberlakuan suatu undang-undang.

¹²⁵ Abdul Rahmat Budiono, *Loc. Cit.*

Kepastian hukum terhadap pengaturan suatu norma yang termuat dalam undang-undang secara yuridis dapat menjamin hukum dapat berjalan dan ditaati oleh masyarakat.¹²⁶ Jaminan terhadap hukum yang berlaku secara konsisten dan dapat ditaati oleh masyarakat merupakan hal yang sangat penting, sebagaimana diketahui bersama bahwa Indonesia menganut paham negara hukum yang tercantum pada konstitusi yang mana berimplikasi kepada setiap elemen kehidupan bermasyarakat harus diatur oleh hukum. Sebagaimana dijelaskan oleh Gustav Radbruch bahwa terdapat tiga unsur cita-cita hukum yang harus ada secara proporsional, yaitu kepastian hukum (*rechtssicherheit*), keadilan (*gerechtigkei*) dan kemanfaatan (*zweckmasigkeit*). Apabila dikaitkan dengan teori penegakan hukum maka harus memenuhi ketiga asas tersebut.¹²⁷ Sehingga disamping kepastian hukum, aspek kemanfaatan dan keadilan juga menjadi suatu nilai yang penting dan harus dijamin oleh suatu undang-undang.

Aspek kemanfaatan yang dinormakan pada undang-undang tidak hanya mencakup pada muatannya saja, namun termasuk juga pada pelaksanaannya. Hal ini selaras dengan pendapat Satjipto Rahardjo yang menyatakan bahwa kemanfaatan hukum harus diperhatikan, yang mana pada pelaksanaan suatu undang-undang, perbandingan antara manfaat yang akan diterima masyarakat dan pengorbanan yang harus dilaksanakan harus proporsional.¹²⁸ Sehingga dapat diketahui bahwa salah satu tujuan hukum yaitu untuk memberikan kemanfaatan yang sebesar-besarnya demi masyarakat. Pemenuhan aspek kepastian hukum dan juga aspek kemanfaatan akan menciptakan keadilan yang akan dirasakan dan nikmati oleh seluruh masyarakat, yang mana hal ini bermuara pada undang-undang sebagai sumber hukum yang dijadikan pedoman dalam kehidupan masyarakat.

¹²⁶ R Soeroso, *Loc. Cit.*

¹²⁷ Fence M Wantu, *Antinomi Dalam Penegakan Hukum Oleh Hakim*, Jurnal Berkala Mimbar Hukum, Vol. 19, No. 3, 2007, h. 308.

¹²⁸ Edgar Hartanto, *Pengenaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan*, Jurnal Magister Hukum Argumentum, Vol. 6, No. 1, 2019, h. 1077.

Pada dasarnya undang-undang perpajakan, utamanya pada Undang-Undang PPh yang menjadi fokus utama pada penelitian ini bertujuan untuk memberikan kepastian hukum serta kemanfaatan bagi masyarakat, sehingga dalam pembentukan undang-undang perpajakan harus memenuhi indikator-indikator diatas. Diharapkan dengan terpenuhinya aspek kepastian dan kemanfaatan ini dapat menciptakan keadilan dalam pemungutan pajak. Hal ini selaras dengan pendapat Adam Smith yang mengemukakan bahwa terdapat 4 asas yang harus dipenuhi dalam pemungutan pajak, yaitu asas persamaan (*equality*), asas kepastian (*certainly*), asas menyenangkan (*conveniency of payment*) dan asas efisiensi (*low cost of collection*).¹²⁹ Keempat asas tersebut mengisyaratkan bahwa dalam pemungutan pajak kepada masyarakat tidak boleh bertentangan dengan nilai-nilai yang terkandung dalam asas tersebut.

Dijelaskan bahwa pada setiap pemungutan pajak oleh penguasa harus dilandasi oleh undang-undang yang mengatur secara jelas dan tidak menimbulkan multitafsir, guna menjamin kepastian bagi wajib pajak. Setelah adanya landasan tersebut, pemungutannya harus sebanding dengan kemampuan masing-masing wajib pajak dan tidak melebihi jumlah yang dinormakan dalam undang-undang. selain itu pemungutan pajak tidak boleh menimbulkan diskriminasi diantara wajib pajak. Karena itu dalam pemungutan PPh harus diatur secara jelas dalam undang-undang, yang mana pemungutannya tidak boleh memberatkan wajib pajak serta tidak boleh menimbulkan diskriminasi diantara wajib pajak.

Hal ini tidak tercermin pada pengaturan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah melalui pembagian hak bersama yang disebabkan oleh pewarisan. Sebagaimana telah dijelaskan diatas bahwa pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris apabila permohonan penerbitan SKB PPhnya ditolak oleh KPP Pratama maka peralihan tersebut akan dibebani PPh. Hal ini tentu saja memberatkan ahli waris, karena pada dasarnya mereka telah dibebani BPHTB, namun dengan tidak diterbitkannya SKB PPh maka ahli waris juga harus membayar PPh atas peralihan tersebut.

¹²⁹ Bohari, *Loc. Cit.*

Pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama apabila ditinjau dari aspek kepastian hukum, dinilai masih belum memenuhi aspek tersebut karena masih terdapat frasa yang multitafsir. Pada Undang-Undang PPh tidak mengatur secara jelas mengenai peralihan hak yang dikarenakan pembagian hak bersama, tetapi hanya mengatur bahwa peralihan harta karena pewarisan dibebaskan PPh yang tertera pada Pasal 4 ayat (3) huruf b, kemudian pada bagian penjelasan pasal tersebut hanya dikatakan cukup jelas, tetapi tidak dijelaskan lebih lanjut berkaitan dengan peralihan waris seperti apa saja yang akan dibebaskan PPh.

Pengaturan pembebasan PPh karena pewarisan yang objek warisnya berupa tanah diatur pada PP 34/2016, yang mana pada Pasal 6 huruf d diatur bahwa atas peralihan hak atas tanah karena pewarisan dibebaskan PPh, kemudian pada bagian penjelasan pasal dijelaskan rasio pembebasan PPh pada peralihan ini yaitu karena kewajiban subjektif pewaris selaku pihak yang mengalihkan telah berakhir sejak dia meninggal dunia, sehingga tidak dapat pungut pajak. Namun pada penjelasan pasal tersebut tidak dijabarkan lebih lanjut mengenai jenis peralihan karena waris apa saja yang dibebaskan PPh, sebagaimana diketahui pada PMNA/KBPN 16/2021 diatur bahwa peralihan hak atas tanah berkaitan dengan pewarisan terdapat 3 (tiga) jenis, yaitu :

1. Peralihan kepada ahli waris secara bersama-sama (sebagaimana Pasal 111 ayat (4) PMNA/KBPN 16/2021),
2. Pembagian hak bersama (sebagaimana Pasal 111 ayat (5) PMNA/KBPN 16/2021), serta
3. Hibah wasiat (sebagaimana Pasal 112 PMNA/KBPN 16/2021).

Pada 3 (tiga) jenis peralihan ini yang diatur pada Undang-Undang PPh maupun aturan turunannya hanya peralihan karena waris, frasa waris ini tentu masih sangat umum dan dapat ditafsirkan secara luas, sedangkan pada bagian penjelasan tidak diberikan penjelasan apapun tetapi hanya dikatakan cukup jelas. Hal ini tentu mengakibatkan kekaburan norma pada pasal tersebut.

Disamping kekaburan norma, pada pelaksanaan pembebasan PPh atas peralihan hak atas tanah ini harus disertai dengan SKB PPh yang dikeluarkan oleh KPP Pratama sebagaimana diatur oleh PDJP 30/PJ/2009. SKB PPh diperlukan sebagai dasar dalam pendaftaran peralihan hak atas tanah pada kantor pertanahan guna membuktikan bahwa atas pengalihan tersebut telah dibebaskan PPh.¹³⁰ Pengaturan teknis penerbitan SKB PPh ini akan dijadikan acuan oleh petugas KPP Pratama dalam menerbitkan SKB PPh. Pada ketentuan Pasal 4 PDJP 30/PJ/2009 dijelaskan bahwa ahli waris selaku pihak yang mengalihkan hak atas tanah harus melakukan permohonan secara tertulis ke KPP Pratama tempat tinggal pewaris. Selanjutnya pada ayat (3) pasal yang sama dijelaskan mengenai persyaratan formil yang harus dilampirkan oleh ahli waris dalam melakukan permohonan yaitu :

1. Surat keterangan waris atau Surat pembagian waris;
2. fotokopi Kartu Tanda Penduduk pemohon;
3. fotokopi Kartu Keluarga; dan
4. fotokopi SPPT-PBB objek yang bersangkutan.

Petugas KPP Pratama akan melakukan penelitian formal terhadap kelengkapan dan kesesuaian berkas yang dilampirkan tersebut. Kemudian pada Pasal 5 PDJP 30/PJ/2009 dijelaskan bahwa Kepala KPP Pratama harus memberikan keputusan atas penelitian formal yang telah dilaksanakan, paling lama 3 hari sejak permohonan diajukan secara lengkap. Apabila permohonan diterima maka Kepala KPP Pratama harus menerbitkan SKB PPh, namun apabila ditolak maka Kepala KPP Pratama harus memberikan surat keterangan penolakan penerbitan SKB PPh. Namun dalam jangka waktu tersebut apabila Kepala KPP Pratama tidak memberikan keputusan, maka permohonan penerbitan SKB PPh dianggap diterima dan Kepala KPP Pratama harus menerbitkan SKB PPh.

Berdasar ketentuan Pasal 5 PDJP 30/PJ/2009 tersebut hanya mengatur berkaitan jangka waktu pemberian keputusan atas permohonan penerbitan SKB PPh dan akibat hukum atas penerimaan atau penolakan SKB PPh saja, tetapi tidak

¹³⁰ Lika Trisnawati, *Keabsahan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Sebagai Syarat Permohonan Balik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan*, Jurnal Spirit Pro Patria, Vol. 1, No. 2, 2015, h. 57.

dijelaskan berkaitan dengan kriteria yang bagaimana supaya permohonan atas penerbitan SKB PPh diterima atau ditolak. Tidak adanya standarisasi kriteria ini dapat berakibat Kepala KPP Pratama dimasing-masing daerah memberikan standarisasi yang berbeda-beda terhadap kriteria penerimaan serta penolakan permohonan penerbitan SKB PPh. Sehingga disamping terjadi kekaburan norma pada Undang-Undang PPh, terdapat juga kekosongan norma berkaitan dengan aturan teknis pembebasan PPh mengenai penerbitan SKB PPh.

Atas terjadinya kekaburan dan kekosongan norma pada pembebasan PPh tersebut, berakibat pada pelaksanaan pembebasan PPh dalam peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama tidak memenuhi aspek kepastian hukum. Hal ini berimplikasi kepada Kepala KPP Pratama selaku pelaksana aturan dapat menafsirkan norma pada Pasal 4 ayat (3) huruf b tersebut secara berbeda-beda, yang mengakibatkan ketidakpastian dalam pemberian keputusan penerbitan SKB PPh atas peralihan tersebut. Apabila permohonan penerbitan SKB PPh diterima oleh KPP Pratama, maka hal ini akan dirasakan manfaatnya oleh ahli waris. Namun ketika permohonannya ditolak tentu hal ini sama sekali tidak memberikan manfaat bagi ahli waris, tetapi justru menjadi beban karena ahli waris harus membayar PPh atas peralihan tersebut.

Tidak terpenuhinya aspek kepastian hukum dan kemanfaatan hukum pada pengaturan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris ini berpotensi mengakibatkan diskriminasi terhadap pembebasan PPh yang dimohonkan oleh ahli waris. Sebagai contoh penulis diilustrasikan sebagai berikut: “Ahli waris A memohonkan penerbitan SKB PPh atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris pada KPP Pratama pada kota A, atas permohonan penerbitan SKB PPh tersebut diterima oleh KPP Pratama karena seluruh persyaratan administrasinya telah dipenuhi, dan Kepala KPP Pratama selaku pemberi keputusan penerbitan atau penolakan SKB PPh menafsirkan Pengecualian PPh pada Pasal 4 ayat (3) huruf b mencakup pembagian hak bersama juga. Namun pada permohonan ahli waris B untuk penerbitan SKB PPh atas peralihan hak atas tanah yang sama kepada KPP Pratama kota di tolak walaupun seluruh persyaratan administrasi telah terpenuhi. Penolakan tersebut

karena Kepala KPP Pratama kota B menafsirkan norma pada Pasal 4 ayat (3) huruf b tersebut hanya peralihan karena waris, tidak mencakup pembagian hak bersama.”

Berdasar ilustrasi tersebut dapat disimpulkan bahwa dengan tidak terpenuhinya aspek kepastian hukum serta aspek kemanfaatan hukum pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama ini menimbulkan potensi untuk terjadinya diskriminasi terhadap ahli waris atas permohonan penerbitan SKB PPh, yang mana hal ini tidak mencerminkan keadilan bagi ahli waris. Meskipun negara mendapatkan manfaat yang signifikan terhadap penerimaan pajak yang dibayarkan oleh ahli waris dalam melaksanakan peralihan tersebut, tetapi hal ini tidak sesuai dengan tujuan yang dicita-citakan oleh Undang-Undang PPh yaitu salah satunya menciptakan kesejahteraan umum.

Cita-cita hukum sebagaimana disampaikan Gustav Radbruch juga tidak dapat tercapai baik dari sisi kepastian, keadilan, maupun kemanfaatan. Hal ini menyebabkan pelaksanaan pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama ini sangat meresahkan masyarakat, utamanya ahli waris yang akan melaksanakan peralihan.¹³¹ Sehingga pengaturan mengenai pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama saat ini perlu dilakukan pembaharuan, baik secara formil maupun secara teknis.

3.3.2 Bentuk Pengaturan Kedepan Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Karena Pembagian Hak Bersama Waris

Permasalahan yang terjadi akibat tidak terpenuhinya kepastian hukum pada pengaturan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama ini harus dicari jalan keluarnya. Sebagaimana diketahui bahwa pajak merupakan iuran wajib yang dipungut oleh negara kepada subjek pajak tanpa adanya timbal balik secara langsung, sehingga seharusnya pengaturan berkaitan perpajakan di Indonesia harus memenuhi cita-cita hukum, yaitu kepastian, keadilan serta kemanfaatan. Selain itu dalam pemungutan pajak kepada subjek pajak tidak

¹³¹ Khoulood Beby Bestiani, *Implementasi Penerbitan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan Atas Warisan Ditinjau Dari Asas Kemudahan Administrasi*, Jurnal *Equitable*, Vol. 6, No. 1, 2021, h. 29.

boleh bertentangan dengan 4 (empat) asas yang berlaku dalam pemungutan pajak, yaitu asas persamaan (*equality*), asas kepastian (*certainly*), asas menyenangkan (*conveniency of payment*) dan asas efisiensi (*low cost of collection*). Asas-asas ini tentu merupakan pedoman bagi pembuat undang-undang dalam merumuskan konstruksi yang ideal dalam pemungutan pajak.¹³² Sehingga negara memiliki landasan yang jelas dan kuat dalam memungut pajak kepada masyarakat.

Landasan negara dalam memungut pajak sebagaimana dijelaskan dalam konstitusi bahwa harus didasari oleh undang-undang, karena undang-undang merupakan peraturan tertulis yang bersifat umum dan menjadi sumber dari peraturan perundang-undangan dibawahnya.¹³³ Sehingga dalam pembentukan aturan-aturan teknis yang berkaitan dengan perpajakan harus sesuai dengan muatan yang terkandung dalam undang-undang terkait, oleh karena itu pengaturan pada undang-undang harus memenuhi aspek kepastian hukum. Sebagaimana telah penulis jabarkan diatas, indikator terpenuhinya kepastian hukum pada undang-undang yaitu pemberlakuan secara jelas, tetap, dan konsekuen. Maka dalam menormakan suatu aturan kedalam undang-undang harus dirumuskan secara tegas dan jelas sehingga tidak menimbulkan keragu-raguan dalam menginterpretasikan norma tersebut

Pengaturan yang jelas dan tidak multitafsir dalam perumusan norma pada undang-undang akan menjadikan landasan yang jelas bagi peraturan perundang-undangan dibawahnya dalam mengatur secara teknis muatan yang terkandung dalam undang-undang. Selain itu dalam pelaksanaannya, bagi pelaksana undang-undang dapat mengaplikasikan norma yang terkandung secara konsekuen karena makna yang dirumuskan dalam muatan undang-undang sudah diatur secara jelas dan tidak dapat ditafsirkan lain sebagaimana makna dari norma tersebut. Namun pengaturan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak

¹³² Wagiman, *Nilai, Asas, Norma, dan Fakta Hukum: Upaya Menjelaskan dan Menjernihkan Pemahamannya*, Jurnal Filsafat Hukum, Vol. 1, No. 1, 2016, h. 44.

¹³³ Basrial Zuhri, *Peranan Dewan Perwakilan Rakyat Dalam Pembentukan Undang-Undang Menurut Undang-Undang Dasar Negara RI Tahun 1945 Setelah Amandemen*, Jurnal Ensiklopedia, Vol. 3, No. 5, h. 75.

bersama waris tidak demikian, karena masih terdapat kekaburan norma serta kekosongan norma yang terjadi.

Sumber terjadinya ketidakpastian hukum pada pembebasan PPh ini yaitu akibat adanya kekaburan norma pada Undang-Undang PPh, tepatnya pada ketentuan Pasal 4 ayat (3) yang mengatur bahwa terdapat beberapa jenis penghasilan yang dikecualikan dari pemungutan pajak, lebih lanjut pada huruf b pasal terkait diatur bahwa salah satu jenis penghasilan yang dikecualikan pemungutan PPh yaitu penerimaan penghasilan karena pewarisan, kemudian pada bagian penjelasan pasal tersebut hanya dikatakan cukup jelas. Penggunaan frasa “waris” pada ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b tersebut dirasa masih sangat umum dan dapat diinterpretasikan kedalam beberapa makna. Sebagaimana telah dijelaskan diatas bahwa peralihan karena waris terdiri dari beberapa jenis peralihan, tetapi pada ketentuan tersebut tidak menjelaskan apakah seluruh jenis peralihan tersebut termasuk kedalam peralihan yang dibebaskan PPh atau hanya peralihan tertentu saja yang akan dibebaskan PPh.

Implikasi terhadap kekaburan norma tersebut yaitu adanya perbedaan penafsiran yang dilakukan oleh pelaksana undang-undang berkaitan dengan penerbitan SKB PPh. Sehingga atas jenis peralihan hak yang sama, KPP Pratama dapat memberikan keputusan yang berbeda dampak dari perbedaan penafsiran terhadap makna dari Pasal 4 ayat (3) huruf b tersebut. Akibatnya ahli waris yang permohonannya ditolak akan dibebani pemungutan PPh atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris itu, yang mana tentu ini merupakan bentuk diskriminasi terhadap penerbitan SKB PPh yang menyebabkan tidak tercapainya nilai keadilan yang dicita-citakan dalam pemungutan pajak.

Atas permasalahan pada pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris, penulis memberikan konstruksi konsep pengaturan khusus berkaitan dengan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris. Konstruksi ini diharapkan mampu untuk mencapai 3 (tiga) cita-cita hukum, yaitu kepastian, kemanfaatan, serta keadilan yang dirasakan oleh ahli waris dalam pembebasan PPh pada peralihan tersebut, dengan tidak melanggar asas-asas umum yang berlaku dalam pemungutan pajak.

Konstruksi yang dapat penulis berikan berdasar pada penelitian yang telah dijabarkan diatas yaitu dengan memperjelas konstruksi norma pada pengaturan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris. Pada ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh seharusnya memberikan penjelasan yang lebih rinci berkaitan dengan proses peralihan karena pewarisan apa saja yang akan dikecualikan dari pengenaan PPh. Hal ini dikarenakan pada sistem pendaftaran tanah di Indonesia, berkaitan dengan peralihan karena pewarisan terdapat beberapa jenis yaitu peralihan kepada ahli waris yang menyebabkan kepemilikan bersama, pembagian hak bersama, serta terdapat juga hibah wasiat. Sehingga norma pada pasal tersebut harus diperjelas agar kedepannya tidak menimbulkan frasa yang multitafsir.

Penulis menyarankan untuk menambahkan penjelasan norma yang dikonstruksikan pada bagian penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh, yaitu sebagai berikut :

Penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf b

“Penerimaan waris oleh ahli waris bukan merupakan objek pajak sepanjang penerimaannya berasal dari peralihan waris secara langsung, pembagian warisan, serta hibah wasiat.”

Penambahan penjelasan norma yang terkandung dalam Pasal 4 ayat (3) huruf b ini diharapkan dapat memberi kepastian kepada pelaksana undang-undang dalam menafsirkan norma yang terkandung pada pasal tersebut. Pada aturan-aturan turunan dari norma tersebut juga harus menyesuaikan dengan penambahan penjelasan pada Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh ini. Sehingga diharapkan dengan adanya penjelasan tersebut, KPP Pratama diseluruh wilayah Indonesia selaku pelaksana undang-undang yang memiliki kewenangan dalam penerbitan SKB PPh ini dapat memberikan keputusan yang konsisten dan selaras terhadap permohonan penerbitan SKB PPh pada peralihan karena pewarisan, supaya tidak menimbulkan diskriminasi terhadap permohonan SKB PPh, dalam hal ini permohonan yang diajukan oleh ahli waris, karena hadirnya SKB PPh ini digunakan oleh ahli waris sebagai dasar pembebasan pemungutan PPh pada pendaftaran peralihan hak atas tanah di kantor pertanahan.

Disamping itu, berkaitan dengan kekosongan norma yang terjadi pada aturan teknis dari penerbitan SKB PPh berkaitan dengan kriteria penerimaan serta penolakan penerbitan SKB PPh sebagaimana telah dijelaskan diatas, maka penulis juga memberikan konstruksi dengan menyisipkan 1 (satu) pasal diantara Pasal 4 dan Pasal 5 pada PDJP 30/PJ/2009, yaitu :

Pasal 4a

- (1) Atas permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4, Kepala Kantor Pelayanan Pajak melaksanakan penelitian formal dengan melaksanakan pengecekan terhadap surat permohonan dan lampirannya secara lengkap;
- (2) Dalam hal penelitian formal sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), surat permohonan dan lampirannya sudah diterima secara lengkap dan data telah sesuai, maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus menerbitkan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan format sesuai dengan Lampiran V yang tidak terpisahkan dari Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini;
- (3) Dalam hal penelitian formal sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), surat permohonan dan lampirannya tidak diterima secara lengkap atau terdapat data yang tidak sesuai, maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus menyampaikan pemberitahuan kepada wajib pajak untuk melengkapi atau memperbaiki kesalahan pada data yang tidak sesuai;
- (4) Dalam hal penelitian formal sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), surat permohonan dan lampirannya tidak sesuai dengan peralihan hak atas tanah yang dikecualikan dari pemungutan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2, maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus menyampaikan pemberitahuan penolakan kepada Wajib Pajak dengan format sesuai dengan Lampiran VI yang tidak terpisahkan dari Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini.

Penambahan pasal yang menjelaskan kriteria penerimaan dan penolakan permohonan SKB PPh ini dilakukan agar terdapat standarisasi yang jelas dan dapat dijadikan patokan bagi petugas KPP Pratama diseluruh wilayah Indonesia dalam memberikan keputusan atas permohonan penerbitan SKB PPh. Sehingga masing-masing petugas KPP Pratama tidak lagi memberikan standarisasi yang berbeda-beda pada tiap wilayah dalam memberikan keputusan atas permohonan SKB PPh

tersebut, tetapi dengan adanya penambahan kriteria penerimaan dan penolakan ini petugas KPP Pratama tunduk pada standarisasi yang sama bagi KPP Pratama diseluruh wilayah Indonesia.

Konstruksi norma ini diharapkan mampu memberikan bentuk pengaturan hukum yang dapat mencapai nilai kepastian, kemanfaatan serta keadilan. Karena dengan pengaturan yang jelas dan konkrit, tidak akan memberikan peluang bagi pelaksana undang-undang untuk menafsirkan lain mengenai norma yang maksud oleh pembentuk undang-undang. Sehingga selain terpenuhinya aspek kepastian hukum dalam pengaturan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris, aspek kemanfaatan juga dirasakan secara langsung oleh ahli waris, karena atas permohonan penerbitan SKB PPh pasti akan diterima oleh petugas KPP Pratama selama persyaratan administrasi beserta lampirannya diberikan secara lengkap oleh ahli waris. Selain itu, dengan diperjelasnya makna frasa pewarisan serta adanya standarisasi dalam kriteria penerimaan atau penolakan SKB PPh, dan pada pelaksanaannya dilakukan dengan baik oleh petugas KPP Pratama, maka tidak akan terjadi diskriminasi terhadap permohonan penerbitan SKB PPh, dengan demikian maka ahli waris akan mendapat keadilan dalam pelaksanaan pembebasan PPh.

Peraturan perpajakan harus memberikan jaminan kepastian hukum yang tegas bagi wajib pajak, guna memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk dapat melaksanakan kewajibannya secara patuh. Selaras dengan pendapat Nicoleta yang menerangkan bahwa salah satu faktor utama keberhasilan sistem pemungutan pajak yaitu adalah motivasi dan kesadaran wajib pajak.¹³⁴ Sehingga faktor yang sangat penting dalam pemungutan pajak yaitu tingkat kesadaran dan kepatuhan wajib pajak yang tinggi, terlebih di Indonesia menganut *self assesment system* yang sangat bergantung kepada kesadaran wajib pajak atas kewajiban perpajakannya dalam keberhasilan sistem pemungutan pajak.

¹³⁴ Maulana Syaiful Haq & Dul Muid, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerapan Self Assessment System*, Diponegoro Journal Of Accounting, Vol. 4, No. 2, 2015, h. 4.

BAB 4. PENUTUP

4.1 Kesimpulan

Berdasarkan analisis yang telah diurai pada pembahasan, maka penulis dapat menyimpulkan sebagai berikut:

1. Bahwa penerimaan objek waris dalam pembagian hak bersama merupakan suatu tambahan kemampuan ekonomis yang diterima dan menambah kekayaan ahli waris. Sehingga pembentuk undang-undang dalam memungut PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris ini dirasa logis, yang ditujukan untuk menunjang pemasukan keuangan negara dengan mengamankan penerimaan negara yang semakin meningkat, yang akan digunakan untuk membiayai pengeluaran negara dan pembangunan nasional guna sebesar-besarnya mencapai kesejahteraan umum. Namun dari sisi ahli waris hal ini sangat memberatkan, karena mereka akan terbebani pajak ganda atas peralihan tersebut, yaitu membayar PPh dan BPHTB.
2. Bahwa berdasar konsep pembagian hak bersama, proses peralihan melalui pembagian hak bersama masih termasuk kedalam rangkaian pewarisan. Meskipun proses pembagian hak bersama merupakan perbuatan hukum para ahli waris untuk menyerahkan hak atas tanah kepada ahli waris tertentu yang dituangkan kedalam APHB. Kedudukan APHB hanya mengkonstantir kesepakatan para ahli waris saja, sedangkan peralihannya terjadi secara langsung pada saat terjadinya pewarisan sebagaimana Pasal 1083 BW. Dengan demikian terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris harus ditafsirkan sebagai peralihan yang dikecualikan dari pemungutan PPh sebagaimana Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh, sehingga bagi ahli waris yang memohonkan penerbitan SKB PPh atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris harus diterima, dan Kepala KPP Pratama harus menerbitkan SKB PPh.
3. Bahwa dalam menemukan konstruksi hukum yang ideal dalam pengaturan pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris, penulis memberikan beberapa opsi guna mengatasi permasalahan hukum yang terjadi. Atas terjadinya keaburan norma pada frasa

pewarisan dalam Undang-Undang PPh, penulis memberikan konstruksi dengan menambahkan penjelasan pada Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh. Kemudian atas terjadinya kekosongan norma pada kriteria penerimaan dan penolakan penerbitan SKB PPh, penulis memberikan konstruksi dengan menambahkan pasal pengaturan kriteria penerimaan dan penolakan penerbitan SKB PPh pada PDJP 30/PJ/2009. Konstruksi ini diharapkan dapat memenuhi aspek kepastian hukum pada pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris ini, sehingga ahli waris dapat merasakan manfaat, serta mendapat keadilan atas pembebasan PPh tersebut..

4.2 Saran

Berdasarkan pada permasalahan dan kesimpulan yang telah dikemukakan diatas maka dapat diberikan saran, sebagai berikut :

- 1.a. Seyogyanya bagi pembentuk undang-undang diharapkan dalam merumuskan peraturan perpajakan harus memberikan jaminan kepastian hukum yang tegas, sehingga tidak menimbulkan kekaburan, kekosongan serta tumpang tindih norma. Pada pengaturan pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris, atas adanya kekaburan norma berkaitan pemaknaan pewarisan, maka penulis menyarankan menambahkan penjelasan pada Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh, sebagai berikut :

Penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh

“Penerimaan waris oleh ahli waris bukan merupakan objek pajak sepanjang penerimaannya berasal dari peralihan waris secara langsung, pembagian warisan, serta hibah wasiat.”

Konstruksi norma ini diharapkan mampu memperjelas makna dari frasa waris, sehingga tidak lagi menimbulkan multitafsir dalam pemaknaan waris yang dibebaskan PPh oleh pelaksana undang-undang.

- b. Berkaitan dengan kekosongan norma pada aturan teknis pembebasan PPh mengenai standarisasi kriteria penerimaan dan penolakan SKB PPh, penulis menyarankan untuk menambahkan pasal baru diantara Pasal 4 dan Pasal 5 pada PDJP 30/PJ/2009, sebagai berikut :

Pasal 4a

- (1) Atas permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4, Kepala Kantor Pelayanan Pajak melaksanakan penelitian formal dengan melaksanakan pengecekan terhadap surat permohonan dan lampirannya secara lengkap;
- (2) Dalam hal penelitian formal sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), surat permohonan dan lampirannya sudah diterima secara lengkap dan data telah sesuai, maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus menerbitkan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan format sesuai dengan Lampiran V yang tidak terpisahkan dari Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini;
- (3) Dalam hal penelitian formal sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), surat permohonan dan lampirannya tidak diterima secara lengkap atau terdapat data yang tidak sesuai, maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus menyampaikan pemberitahuan kepada wajib pajak untuk melengkapi atau memperbaiki kesalahan pada data yang tidak sesuai;
- (4) Dalam hal penelitian formal sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), surat permohonan dan lampirannya tidak sesuai dengan peralihan hak atas tanah yang dikecualikan dari pemungutan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2, maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus menyampaikan pemberitahuan penolakan kepada Wajib Pajak dengan format sesuai dengan Lampiran VI yang tidak terpisahkan dari Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini.

Konstruksi norma ini diharapkan mampu memberikan acuan bagi petugas KPP Pratama diseluruh wilayah Indonesia dalam memberikan keputusan terhadap permohonan penerbitan SKB PPh agar tidak menimbulkan diskriminasi kepada ahli waris.

2. Seyogyanya bagi pelaksana undang-undang diharapkan untuk mampu menjalankan norma yang telah dikonstruksi kedalam undang-undang dan aturan turunannya secara konsekuen, sehingga dapat menjamin kepastian hukum serta dapat memberikan kemanfaatan serta keadilan bagi para ahli waris.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku

- Adjie, Habib. 2016. *Kompilasi Persoalan Hukum Dalam Praktek Notaris dan PPAT (Kapita Selekt Notaris & PPAT) Buku 1*. Surabaya: Indonesia Notary Community.
- Ali, Zainuddin. 2010. *Pelaksanaan Hukum Waris di Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Arba, M. 2015. *Hukum Agraria Indonesia*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Bohari, H. 2019. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: Rajawali.
- Budiono, Abdul Rahmat. 2005. *Pengantar Ilmu Hukum*. Malang: Bayumedia Publishing.
- Budiono, Herlien. 2008. *Kumpulan Tulisan Perdata Di Bidang Kenotariatan Buku Kesatu*. Jakarta: Citra Aditya Bakti.
- Chomzah, Ali Achmad. 2004. *Hukum Agraria : Pertanahan Indonesia*. Jakarta: Prestasi Pustaka.
- Efendi, A'an dan Dyah Ochtorina Susanti. 2013. *Penelitian Hukum (Legal Research)*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Gautama, Sudargo. 1993. *Tafsiran Undang-Undang Pokok Agraria*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Harsono, Boedi. 2007. *Hukum Agraria Indonesia Sejarah Pembentukan Undang-undang Pokok Agraria Isi dan Pelaksanaannya*. Jakarta: Universitas Trisakti Press.
- Marzuki, Peter Mahmud. 2019. *Penelitian Hukum*. Jakarta: Kencana.
- . 2008. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Kencana.
- Mochtar, Oemar. 2019. *Perkembangan Hukum Waris di Indonesia*. Jakarta: Kencana.
- Mustaqiem. 2014. *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak Indonesia*. Yogyakarta: Mata Padi Press.
- Parlindungan, AP. 1999. *Pendaftaran Tanah di Indonesia*. Bandung: Mandar Maju.
- Perangin, Effendi. 1994. *Hukum Agraria Di Indonesia*. Jakarta: Rajawali.
- Pitlo, A. 1986. *Hukum Waris*. Jakarta: PT Intermedia.

- Pohan, Chairil Anwar. 2014. *Perpajakan Indonesia Teori dan Kasus*. Jakarta: Mitra Wacana Media.
- Portman, J. 2009. *Legal Research: How to Find and Understand the Law*. USA: Nolo.
- Prodjodikoro, Wirjono. 1983. *Hukum Tanah Indonesia*. Jakarta: Pradnya Paramita.
- Rahardjo, Satjipto. 2012. *Ilmu Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Rato, Dominikus. 2010. *Filsafat Hukum*. Yogyakarta: Laksbang Pressindo.
- Resmi, Siti. 2016. *Perpajakan: Teori dan Kasus Edisi Revisi*. Jakarta: Salemba Empat.
- Santoso, Urip. 2010. *Hukum Agraria dan Hak-Hak Atas Tanah*. Jakarta: Kencana.
- Sjarif, Surini Ahlan & Nurul Elmiyah. 2006. *Hukum Kewarisan Perdata Barat Pewarisan menurut Undang-Undang*. Jakarta: Kencana.
- Soemitro, H Rochmat. 1998. *Asas dan Dasar Perpajakan Buku I*. Bandung: Refika Aditama.
- Soeroso, R. 2011. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Sofyan, Syahril. 2011. *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta Khusus Warisan*. Medan: Pustaka Bangsa.
- Suparman, Erman. 2018 *Hukum Waris Indonesia*. Bandung: Refika Aditama.
- Supriadi. 2007. *Hukum Agraria*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Sutedi, Adrian. 2013. *Hukum Pajak*. Jakarta: Sinar Grafika.
- . 2008. *Hukum Pajak dan Retribusi Daerah*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- . 2008. *Peralihan Hak atas Tanah dan Pendaftarannya*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Syahrani, Ridwan. 1999. *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*. Bandung: Citra Aditya Bakti.
- Tanjung, Mirna. 2003. *Buku Ajar Perpajakan*. Padang: Fakultas Ilmu Sosial Universitas Negeri Padang.

B. Karya Tulis

Wantu, Fence M. 2011. *Peranan Hukum Dalam Mewujudkan Kepastian Hukum, Keadilan, dan Kemanfaatan di Peradilan Perdata*. Yogyakarta: Universitas Gajah Mada, Ringkasan Disertasi.

C. Artikel Jurnal

Al-Haolandi, Setya Qodar, Danu Anindhito Kuncoro Putro & Sukarmi, *Peran Notaris Dalam Pembagian Waris Berdasarkan Hak Waris Barat Dengan Peran Pengadilan Agama Dalam Pembagian Waris Berdasarkan Hak Waris Islam*, Jurnal Akta, Vol. 5, No. 1, 2018.

Ambuliling, Suyadi Bill Graham, *Pendaftaran Peralihan Hak Milik Atas Tanah Melalui Jual Beli Berdasarkan PP No. 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah*, Jurnal Lex Privatum, Vol. 5, No. 3, 2017.

Anggoro, Denny Widi & Miya Savitri, *Tinjauan Yuridis Normatif Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Karena Pewarisan Menurut Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah*, Jurnal Panorama Hukum, Vol. 1, No. 1, 2016.

Arifuddin, Hanif Nur Widhiyanti & Hariyanto Susilo, *Implikasi Yuridis Terhadap Pejabat Pembuat Akta Tanah Penerima Kuasa Menyetor Uang Pajak Penghasilan/Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Dari Wajib Pajak*, Jurnal Ilmiah Pendidikan Pancasila dan Kewarganegaraan, Vol. 2, No. 1, 2017.

Arjiati, Tatik & Lathifah Hanim, *Peran Notaris/PPAT Dalam Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) Terhadap Pembagian Waris Yang Berbeda Agama Atas Tanah Dan Bangunan*, Jurnal Akta, Vol 4, No, 1, 2017.

Benni, Betrix, Kurniawarman & Annisa Rahman, *Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama Dalam Pengalihan Tanah Karena Pewarisan di Kota Bukittinggi*, Jurnal Cendikia Hukum, Vol 5, No. 1, 2019.

Bestiani, Khoulood Beby, *Implementasi Penerbitan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan Atas Warisan Ditinjau Dari Asas Kemudahan Administrasi*, Jurnal Equitable, Vol. 6, No. 1, 2021.

Fairuzabadi, Reza & Akhmad Khisni, *Peran PPAT Dalam Proses Peralihan Hak Atas Tanah dan Pembagian Hak Bersama Setelah Terjadinya Penetapan Pembagian Waris di Pengadilan Agama Kabupaten Garut*, Jurnal Akta, Vol. 5, No. 1, 2018.

- Haq, Maulana Syaiful & Dul Muid, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerapan Self Assessment System*, Diponegoro Journal of Accounting, Vol. 4, No. 2, 2015.
- Hartanto, Edgar, *Pengenaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan*, Jurnal Magister Hukum Argumentum, , Vol. 6, No. 1, 2019.
- Iswara, I Gusti Ngurah Bagus Maha, Simon Nahak & Ni Luh Made Mahendrawati, *Kepastian Hukum Pengenaan Pajak Penghasilan Transaksi Jual Beli Tanah dan/atau Bangunan*, Jurnal Hukum Prasada, Vol. 6, No. 1, 2019.
- Lora, Vivian & Bastari Mathon, *Penelitian Formal Bukti Pemenuhan Kewajiban Penyetoran Pajak Penghasilan Final Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan*, Jurnal Mercatoria, , Vol. 14, No. 1, 2021.
- Naharto, Michelle Jane & Elisa Tjondro, *Analisis Tujuan Pemungutan serta Pengertian Penghasilan menurut Perpajakan dan Persepuluhan Bagi Wajib Pajak Orang Pribadi*, Tax & Accounting Review, Vol. 4, No. 1, 2014.
- Oktario, Benny & Neneng Oktarina, *Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Waris dan Hibah Dalam Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan di Kota Padang*, Jurnal Alhurriyah: Jurnal Hukum Islam, Vol. 4, No. 2, 2019.
- Prawira, I Gusti Bagus Yoga, *Tanggung Jawab PPAT Terhadap Akta Jual Beli Tanah*, Jurnal IUS, Vol. 4, No. 1, 2016.
- Rahman, Arief et al, *Pendaftaran Tanah Warisan Yang Belum Dibagi Waris*, Jurnal Kompilasi Hukum, Vol. 5, No. 1, 2020.
- Rahmi, Rofiqah & Sudjito, *Aspek Yuridis Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Karena Pewarisan*, Jurnal Ilmu Hukum FH Universitas Riau, Vol. 9, No. 1, 2020.
- Trisnawati, Lika, *Keabsahan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Sebagai Syarat Permohonan Balik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan*, Jurnal Spirit Pro Patria, , Vol. 1, No. 2, 2015.
- Wagiman, *Nilai, Asas, Norma, dan Fakta Hukum: Upaya Menjelaskan dan Menjernihkan Pemahamannya*, Jurnal Filsafat Hukum, Vol. 1, No. 1, 2016.
- Wantu, Fence M, *Antinomi Dalam Penegakan Hukum Oleh Hakim*, Jurnal Berkala Mimbar Hukum, Vol. 19, No. 3, 2007.

Wawit, Dwi Sri, *Implikasi Hukum Persetujuan Ahli Waris Dalam Pembuatan Akta Wasiat Terkait Pembagian Hak Bersama*, Jurnal Hukum dan Kenotariatan, Vol. 2, No. 1, 2018.

Yogastama, Rieta, *Kedudukan Perjanjian Pembagian Harta Warisan Dalam Menjamin Kepastian Hukum Waris Perdata Di Era New Normal*, Prosiding Seminar Nasional Hukum & Teknologi, Vol. 1, No. 1, 2020.

Zuhri, Basrial, *Peranan Dewan Perwakilan Rakyat Dalam Pembentukan Undang-Undang Menurut Undang-Undang Dasar Negara RI Tahun 1945 Setelah Amandemen*, Jurnal Ensiklopedia, Vol. 3, No. 5, 2021.

D. Peraturan Perundang-Undangan

Burgerlijk Wetboek

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Pokok-Pokok Agraria. (Lembaran Negara Nomor 104 Tahun 1960, Tambahan Lembaran Negara Nomor 2043) diundangkan di Jakarta.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak dan Retribusi Daerah. (Lembaran Negara Nomor 130 Tahun 2009, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5049) diundangkan di Jakarta.

Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Himpunan Peraturan Perpajakan. (Lembaran Negara Nomor 246 Tahun 2021, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6736) diundangkan di Jakarta.

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. (Lembaran Negara Nomor 59 Tahun 1997, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3696) diundangkan di Jakarta.

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 Tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah. (Lembaran Negara Nomor 120 Tahun 2016, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5893) diundangkan di Jakarta.

Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya. (Lembaran Negara Nomor 168 Tahun 2016, Tambahan Lembaran Negara Nomor 5916) diundangkan di Jakarta.

Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2021 tentang Hak Pengelolaan, Hak Atas Tanah, Satuan Rumah Susun, dan Pendaftaran Tanah (Lembaran Negara

Nomor 28 Tahun 2021, Tambahan Lembaran Negara Nomor 6630) diundangkan di Jakarta.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 261/PMK.03/2016 tentang Tata Cara Penyetoran, Pelaporan, dan Pengecualian Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/ Atau Bangunan, Dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah Dan/ Atau Bangunan Beserta Perubahannya. (Berita Negara Nomor 29 Tahun 2017) diundangkan di Jakarta.

Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 16 Tahun 2021 tentang Perubahan Ketiga atas Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. (Berita Negara Nomor 953 Tahun 2021) diundangkan di Jakarta.

Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan.

LAMPIRAN

Lampiran 1. Blanko Akta Pembagian Hak Bersama (APHB)

AP:00.770.038:RA


AKTA PEMBAGIAN HAK BERSAMA

No : _____

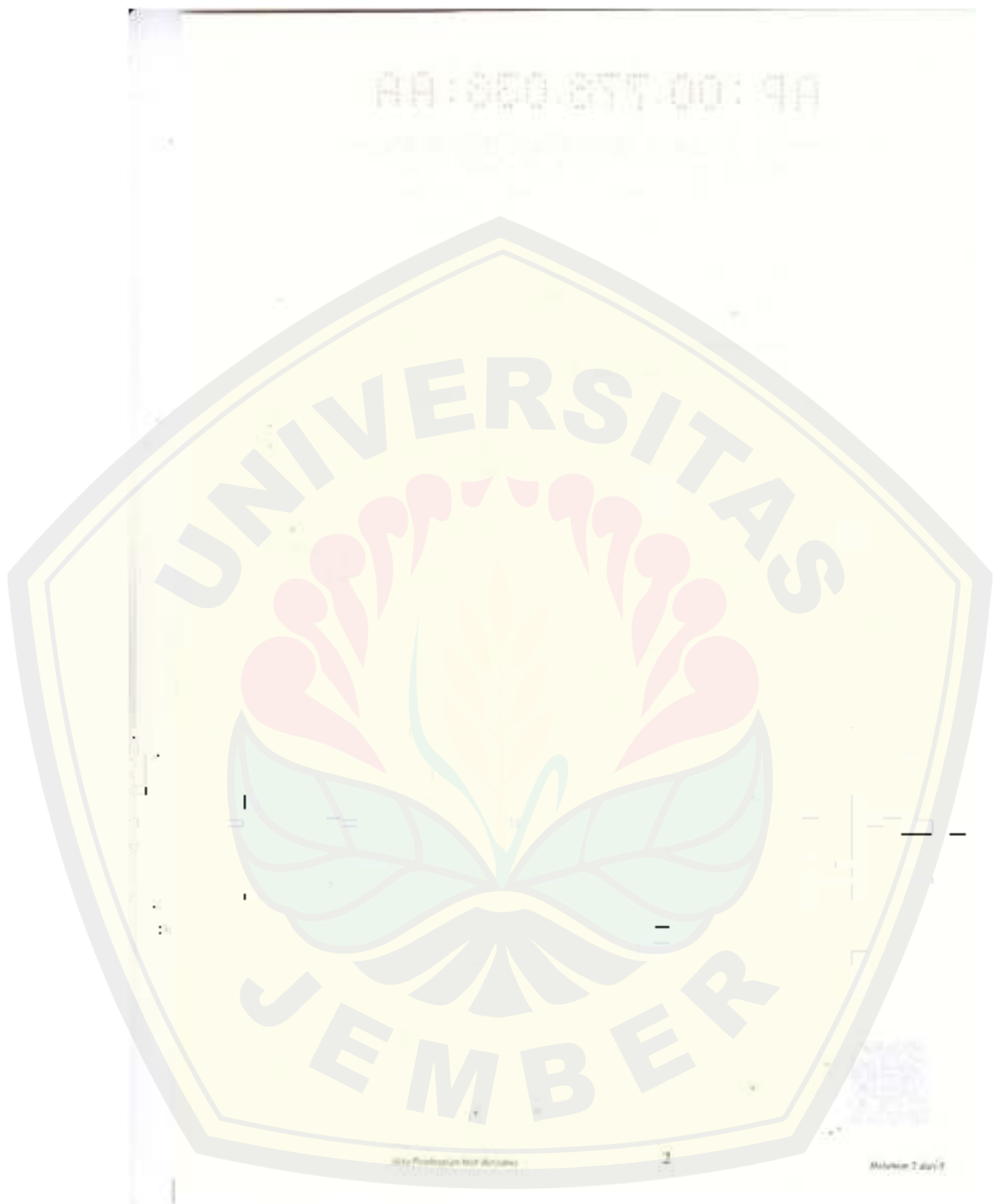
Lembur Perlawanan/Keber _____

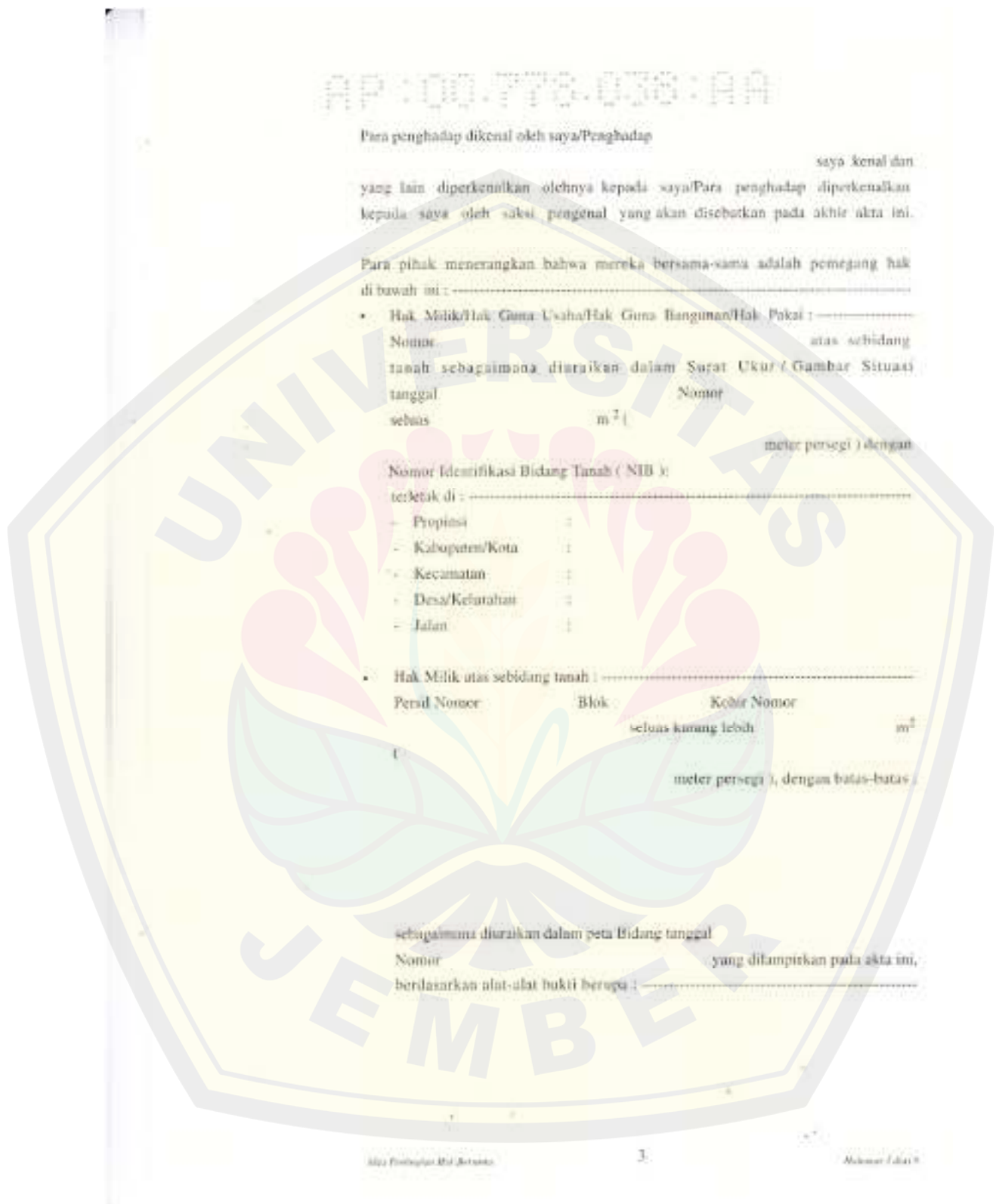
Pada hari ini, tanggal _____
bulan _____ tahun _____

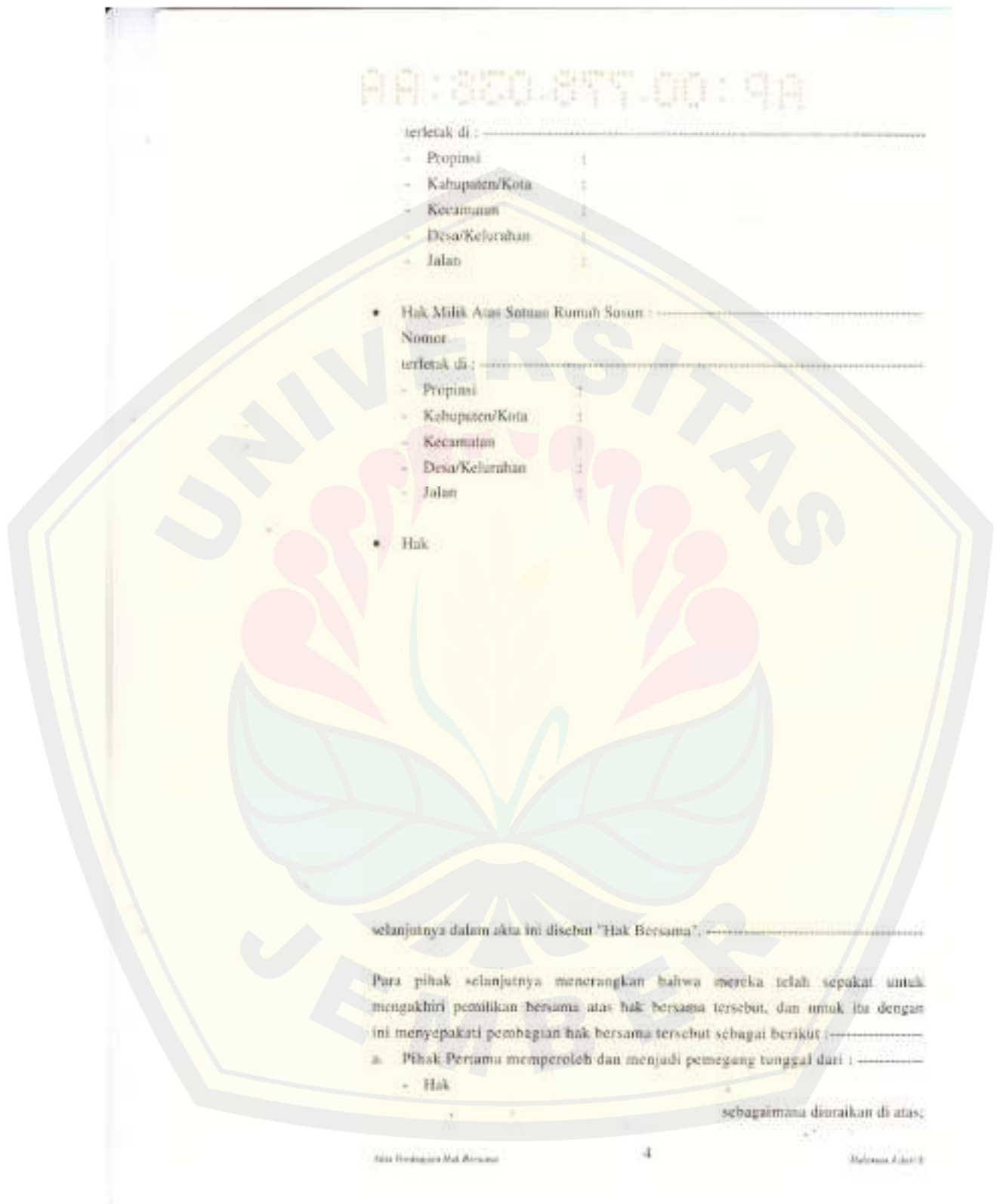
hadir dihadapan saya _____
yang berdasarkan Surat Keputusan _____
tanggal _____ nomor _____
diangkat/ditunjuk sebagai Pejabat Pembuat Akta Tanah, yang selanjutnya disebut
PPAT, yang diangkat dalam Pasal 7 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997
tentang Pendaftaran Tanah, dengan (jenis) kerja _____
dan berkantor di _____ dengan ditafiri
oleh saksi-saksi yang saya kenal dan akan disebut pada bagian akhir akta ini :



Akta Pembagian Hak Bersama _____
Maklumat _____









AA:800.877.00:99

Pembagian hak bersama di atas juga meliputi : _____

Selanjutnya para pihak menerangkan bahwa : _____

- a. - dalam pembagian hak bersama ini tidak terdapat kelebihan nilai yang diperoleh oleh salah satu pihak; _____
 - para pihak melepaskan haknya atas kelebihan nilai yang diperoleh oleh pihak yang memperoleh hak sebagaimana diuraikan di atas; _____
 - karena memperoleh kelebihan nilai dalam pembagian hak bersama ini, maka Pihak _____ membayar uang tunai sejumlah Rp. _____)

kepada pihak _____ dan untuk pembayaran tersebut akta ini berlaku pula sebagai tanda penerimaan yang sah (kwitansi).

- b. Pembagian hak bersama ini dilakukan dengan syarat-syarat lebih lanjut sebagai berikut : _____

_____ Pasal 1 _____

Mulai hari ini hak yang diuraikan dalam akta ini telah menjadi milik masing-masing pihak yang memperolehnya dan karenanya segala keuntungan yang didapat dari, dan segala kerugian/beban atas hak tersebut di atas menjadi hak/beban pihak yang memperoleh hak tersebut. _____

_____ Pasal 2 _____

Hak tersebut diterima oleh masing-masing pihak yang memperolehnya menurut keadaannya sebagaimana didapatnya pada hari ini dan masing-masing pihak dengan ini menyatakan tidak akan mengadakan segala tuntutan mengenai kerusakan dan/atau cacat yang tampak dan/atau tidak tampak. _____

_____ Pasal 3 _____

Para pihak yang memperoleh hak dalam pembagian hak bersama ini dengan ini menyatakan bahwa dengan pembagian hak bersama ini kepemilikan tanahnya tidak melebihi ketentuan maksimum penguasaan tanah menurut ketentuan perundang-undangan yang berlaku sebagaimana tercantum dalam persyariaannya tanggal _____

AP : 00.775.039 : AA

..... Pasal 4

Dalam hal terdapat perbedaan luas tanah yang diuraikan dalam pembagian hak bersama ini dengan hasil pengukuran oleh instansi Badan Pertanahan Nasional, maka para pihak akan menerima hasil pengukuran instansi Badan Pertanahan Nasional tersebut.

..... Pasal

..... Pasal

Para pihak dalam hal ini dengan segala akibatnya memilih tempat kediaman hukum yang umum dan tidak berubah pada Kantor Panitia Pengadilan Negeri

..... Pasal

Biaya pembuntan akta ini, uang saksi dan segala biaya mengenai peralihan hak ini, dibayar oleh

Akhirnya hadir juga dihadapan saya, dengan dihadiri oleh saksi-saksi yang sama dan akan disebutkan pada akhir akta ini :

yang menerangkan telah mengetahui apa yang diraikan di atas dan menyetujui pembagian hak bersama dalam akta ini

Demikianlah akta ini dibuat dihadapan para pihak dan :



Lampiran 2. Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan (SKB PPh).

LAMPIRAN V
Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009
tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari
Kewajiban Pembayaran atau Pemungutan Pajak
Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak
atas Tanah dan/atau Bangunan

DEPARTEMEN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK
KANTOR PELAYANAN PAJAK

Lembar Ke-1 : Untuk Wajib Pajak
Lembar Ke-2 : Untuk Notaris/PPAT/Bondsharawan
Lembar Ke-3 : Untuk Anasp Kantor Pelayanan Pajak

KEPUTUSAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR :

TENTANG
SURAT KETERANGAN BEBAS PAJAK PENGHASILAN ATAS PENGHASILAN
DARI PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN

KEPALA KANTOR PELAYANAN PAJAK,

Berdasarkan permohonan Wajib Pajak tanggal Nomor

Menerangkan bahwa orang pribadi/badan tersebut di bawah ini:

Nama Wajib Pajak :

NPWP :

Alamat :

Dengan data Objek Pajak sebagai berikut:

NCP :

Alamat Tanah dan/atau Bangunan :

dibebaskan dari pembayaran Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan nilai sebesar Rp (.....) dengan alasan sebagai berikut:

Harta Hibah memenuhi ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf a UU PPh.

Warisan memenuhi ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b UU PPh.

Berpenghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak yang melakukan pengalihan dengan jumlah bruto pengalihan kurang dari Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) dan bukan merupakan jumlah yang dipisah-pecah.

.....20
Kepala Kantor,

(.....)
NIP.....

Lampiran 3. Surat Pemberitahuan Penolakan Penerbitan SKB PPh

LAMPIRAN VI
Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009
tentang Tata Cara Pembenan, Pengecualian dan
Kewajiban Pembayaran atau Pemungutan Pajak
Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak
atas Tanah dan/atau Bangunan

**DEPARTEMEN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK
KANTOR PELAYANAN PAJAK**

Nomor :
Tanggal :
Perihal : Penolakan Permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas
Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

Berkenaan dengan permohonan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas
penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang Saudara ajukan
tanggal..... Nomor..... dengan ini diberitahukan
bahwa permohonan Saudara tidak dapat disetujui, karena:
.....
.....
.....

Demikian untuk dimaklumi.

.....20
Kepala Kantor,

(.....)
NIP.....

Lampiran 4. Surat Setoran Pajak Penghasilan (SSP-PPh)



KEMENTERIAN KEUANGAN R.I.
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK

CETAKAN KODE
BILLING

NPWP	:	[REDACTED]
NAMA	:	[REDACTED]
ALAMAT	:	[REDACTED]
NOP	:	[REDACTED]
JENIS PAJAK	:	411126
JENIS SETORAN	:	402
MASA PAJAK	:	08-08
TAHUN PAJAK	:	2021
NOMOR KETETAPAN	:	-
JUMLAH SETOR	:	[REDACTED]
TERBILANG	:	[REDACTED]
URAIAN	:	[REDACTED]
NPWP PENYETOR	:	[REDACTED]
NAMA PENYETOR	:	[REDACTED]

GUNAKAN KODE BILLING DI BAWAH INI UNTUK MELAKUKAN PEMBAYARAN.

ID BILLING	:	0255 9604 0430 106
MASA AKTIF	:	13/09/2021 10:38:20

Catatan : Apabila ada kesalahan dalam isian Kode Billing atau masa berlakunya berakhir, Kode Billing dapat dibuat kembali. Tanggung jawab isian Kode Billing ada pada Wajib Pajak yang namanya tercantum di dalamnya.