

**REKONSTRUKSI PERLINDUNGAN HUKUM ATAS PEMUNGUTAN
PAJAK PENGHASILAN TERHADAP HARTA WARISAN YANG
DIPEROLEH AHLI WARIS MELALUI PROSES WARIS UTUH MAUPUN
PROSES WARIS PECAH BERBASIS NILAI Keadilan**

DISERTASI



Disusun oleh:

PURWATIK, S.H., S.Hi., M.Kn.

NIM. 10302200209

**PROGRAM DOKTOR ILMU HUKUM
UNIVERSITAS ISLAM SULTAN AGUNG
SEMARANG**

2025

LEMBAR PENGESAHAN DISERTASI
REKONSTRUKSI REGULASI PERLINDUNGAN HUKUM ATAS PEMUNGUTAN
PAJAK PENGHASILAN TERHADAP HARTA WARISAN YANG DIPEROLEH
AHLI WARIS MELALUI PROSES WARIS UTUH MAUPUN PROSES WARIS
PECAH BERBASIS NILAI Keadilan

Oleh :

PURWATIK

NIM : 10302200209

DISERTASI

Untuk Memenuhi salah satu syarat
Guna Memperoleh Gelar Doktor dalam Ilmu Hukum
Telah disahkan oleh Promotor dan Co Promotor pada tanggal
Seperti tertera dibawah ini
Semarang, 05 Juni 2025

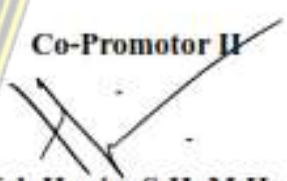
Promotor


Prof. Dr. Anis Mashadurohatun, SH, M.Hum
NIDN. 0621057002

Co-Promotor I


Dr. H. Jawade Hafidz, S.H., M.H.
NIDN. 0620046701

Co-Promotor II


Dr. Lathifah Hanim, S.H., M.Hum., M.Kn
NIDN. 0621027401

Mengetahui,
Dekan Fakultas Hukum
Universitas Islam Sultan Agung Semarang


Dr. H. Jawade Hafidz, S.H., M.H.
NIDN. 0620046701

PERNYATAAN ORIGINALITAS PENELITIAN

Dengan ini menyatakan bahwa :

1. Karya tulis saya, disertasi ini adalah asli dan belum pernah diajukan untuk mendapatkan gelar akademik Doktor baik Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung Semarang (UNISSULA) maupun perguruan tinggi lainnya.
2. Karya tulis ini adalah murni gagasan, rumusan, dan penelitian saya sendiri tanpa bantuan pihak lain selain Tim Promotor dan masukan dari Tim Penelaah.
3. Dalam karya tulis ini tidak terdapat karya atau pendapat yang telah ditulis atau dipublikasikan orang lain kecuali secara tertulis dengan jelas dicantumkan sebagai acuan dalam naskah dengan disebutkan nama pengarang dan dicantumkan dalam daftar Pustaka
4. Pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya dan apabila dikemudian hari terdapat penyimpangan atau ketidakbenaran dalam pernyataan ini, maka saya bersedia menerima sanksi berupa pencabutan gelar yang telah diperoleh karena karya ini, serta sanksi lainnya sesuai dengan norma yang berlaku pada perguruan tinggi ini.

Semarang, 05 Juni 2025

Yang Membuat Pernyataan



PURWATIK
NIM. 10302200209

MOTTO DAN PERSEMBAHAN

“Belajar bukan hanya tentang pendidikan formal, tetapi juga mencakup pembelajaran informal, pengalaman hidup, dan pengembangan diri secara terus-menerus, dengan terus-menerus belajar, seseorang dapat meningkatkan kualitas hidup, mengembangkan potensi diri, dan beradaptasi dengan perubahan yang terjadi di dunia.

Dengan peningkatan kualitas diri dalam ilmu maka kita akan mempunyai kesempatan yang lebih luas untuk bisa bermanfaat bagi sesama dalam lingkup yang lebih luas pula, karena esensi hidup adalah saat diri kita bisa bermanfaat bagi sesama seperti pesan almarhum eyang "urip kui kudu urup”

(Purwatik)

Puji syukur saya panjatkan kepada

1. Allah S.W.T yang selalu memberikan rahmat, karunia, serta, perlindungan kepadaku;

Disertasi ini saya persembahkan kepada

1. Suamiku tercinta terimakasih atas support nya;
2. Anak-anakku yang kucintai, kusayangi, dan kubanggakan semoga menjadi semangat untuk mu;
3. Kedua Orang tua dan adik-adikku yang kucintai;
4. Almamater Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung khususnya Program Studi Doktor Ilmu Hukum;
5. Bangsa dan Negara Republik Indonesia.

ABSTRAK

Waris diatur oleh *Burgerlijk Weetboek* (BW) Pasal 584 menyatakan bahwa, “Hak milik atas suatu benda tidak dapat diperoleh dengan cara lain melainkan dengan pemilikan, karena perlekatan, karena daluwarsa, karena pewarisan, baik menurut undang-undang maupun menurut surat wasiat dan karena penunjukkan atau penyerahan berdasar atas suatu peristiwa perdata untuk memindahkan hak milik, dilakukan oleh seorang yang berhak berbuat bebas terhadap benda itu”. Warisan juga merupakan obyek sekaligus subyek pajak, mengapa dikatakan demikian sebab warisan yang dapat dikatakan sebagai subyek pajak apabila belum dibagikan, namun warisan juga dapat dikatakan sebagai obyek pajak apabila warisan tersebut telah diterima oleh ahli waris namun belum optimalnya pemungutan PPh Orang Pribadi ada yang dikenakan pajak atas warisan dan masih banyak yang belum terkena pajak atas tanah warisan, hal itu menjadi konsen peneliti untuk meneliti obyek ini.

Tujuan penelitian yaitu untuk menganalisis dan menemukan regulasi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah belum berbasis nilai keadilan, untuk menganalisis dan menemukan kelemahan-kelemahan regulasi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah pada saat ini, dan untuk merekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan. Metode penelitian ini menggunakan paradigma *constructivism*, metode pendekatan yuridis sosiologis, diperkuat dengan studi kepustakaan melalui langkah teoritik, sifat penelitian yaitu deskriptif analitis. Landasan teori dalam disertasi ini menggunakan teori keadilan Pancasila, teori sistem hukum, dan teori perlindungan hukum serta hukum progresif.

Hasil penelitian menemukan bahwa pengenaan pajak bagi ahli waris atas pertambahan penghasilan yang diperoleh dari warisan dilihat dari tujuan hukum, yaitu belum memenuhi unsur keadilan, baik keadilan distributif maupun komutatif, kelemahan struktur hukum bahwa mekanisme penegakan yang tidak efektif, otoritas pajak sering kali kesulitan menegakkan regulasi pajak warisan secara efektif. Keterbatasan sumber daya dan pedoman yang tidak konsisten mengakibatkan penerapan yang tidak merata, yang pada akhirnya menumbuhkan ketidakpercayaan di kalangan wajib pajak. Kemudian kelemahan dari budaya hukum ketidakpercayaan terhadap Otoritas Pajak, skeptisisme masyarakat terhadap penggunaan pendapatan pajak yang tepat merusak kepatuhan sukarela. Persepsi bahwa pajak warisan secara tidak proporsional memengaruhi keluarga berpenghasilan menengah dan rendah memperdalam ketidakpercayaan ini.

Saran dalam penelitian ini untuk substansi hukum bahwa perkenalkan ketentuan yang jelas dan terperinci dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang membedakan antara warisan yang dikenakan pajak dan yang tidak, untuk struktur hukum kembangkan basis data terpusat yang menghubungkan kantor pajak, dan untuk kultur hukum bahwa luncurkan kampanye edukasi publik untuk meningkatkan kesadaran tentang pentingnya pajak warisan, bangun kepercayaan dengan meningkatkan transparansi dalam alokasi pendapatan pajak, dan dorong pemimpin komunitas untuk mendukung kepatuhan terhadap regulasi pajak warisan.

Kata Kunci: Pertanahan, Warisan, Pajak Penghasilan (PPh), Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT)

ABSTRACT

Inheritance is regulated by the Civil Code (BW) Article 584 which states that, "Ownership rights over an object cannot be obtained in any other way than by ownership, by attachment, by expiration, by inheritance, either according to law or by will and by appointment or transfer based on a civil event to transfer ownership rights, carried out by a person who has the right to act freely with respect to the object." Inheritance is also an object and subject of tax, why is it said that way because inheritance can be said to be a tax subject if it has not been distributed, but inheritance can also be said to be an object of tax if the inheritance has been received by the heirs. However the less than optimal collection of Personal Income Tax, some are taxed on inheritance and many are still not taxed on inherited land, this is the focus of researchers to examine this object.

The aim of the research is to analyze and find regulations on legal protection for the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process are not yet based on the value of justice, for analyze and find the weaknesses of legal protection regulations regarding the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process at this time, and to reconstruction of legal protection on the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process based on justice values. This research method uses the constructivism paradigm, a sociological juridical approach method, reinforced by a literature study through theoretical steps, the nature of the research is descriptive analytical. The theoretical basis in this dissertation uses the Pancasila justice theory, the legal system theory, and the theory of legal protection and progressive law.

The results of the study found that the imposition of tax on heirs on the increase in income obtained from inheritance seen from the legal objectives, namely not fulfilling the elements of justice, both distributive and commutative justice, the weakness of the legal structure that the enforcement mechanism is ineffective, the tax authorities often have difficulty enforcing inheritance tax regulations effectively. Limited resources and inconsistent guidelines result in uneven implementation, which ultimately fosters distrust among taxpayers. Then the weakness of the legal culture of distrust of the Tax Authority, public skepticism towards the proper use of tax revenues undermines voluntary compliance. The perception that inheritance tax disproportionately affects middle and low-income families deepens this distrust.

The recommendations in this study for legal substance are to introduce clear and detailed provisions in the Income Tax Law that distinguish between taxable and non-taxable inheritances, for legal structure to develop a centralized database that connects tax offices, and for legal culture to launch a public education campaign to raise awareness of the importance of inheritance tax, build trust by increasing transparency in the allocation of tax revenues, and encourage community leaders to support compliance with inheritance tax regulations.

Keywords: Land, Inheritance, Income Tax (PPh), Land Deed Making Officer (PPAT)

RINGKASAN

Pada umumnya warisan merupakan seluruh harta peninggalan almarhum berupa hak dan kewajiban, atau seluruh harta peninggalan yang ditinggalkan oleh almarhum setelah dikurangi semua hutang. Ahli waris juga diatur oleh *Burgerlijk Weatboek* (BW), Pasal 832 *jo* 584 menyatakan bahwa, “Menurut undang-undang yang berhak untuk menjadi ahli waris ialah para keluarga, sekalian ahli waris dengan sendirinya karena hukum memperoleh hak milik atas segala barang, segala hak dan segala piutang si yang meninggal” berkaitan Pasal 584 KUH Perdata berbunyi bahwa, “Hak milik atas suatu barang tidak dapat diperoleh selain dengan pengambilan untuk dimiliki, dengan perlekatan, dengan lewat waktu, dengan pewarisan, baik menurut undang-undang maupun menurut surat wasiat, dan dengan penunjukan atau penyerahan berdasarkan suatu peristiwa perdata untuk pemindahan hak milik, yang dilakukan oleh orang yang berhak untuk berbuat terhadap barang itu.”

Warisan juga merupakan obyek sekaligus subyek pajak, mengapa dikatakan demikian sebab warisan yang dapat dikatakan sebagai subyek pajak apabila belum dibagikan, namun warisan juga dapat dikatakan sebagai obyek pajak apabila warisan tersebut telah diterima oleh ahli waris. Asosiasi Tax Center Perguruan Tinggi Seluruh Indonesia yang selanjutnya disebut (Atepsi) dalam *working paper* menyertakan sebuah kesimpulan bahwa penerapan pajak warisan di Indonesia dapat dijustifikasi terutama dalam mengatasi ketimpangan kekayaan, belum optimalnya pemungutan PPh Orang Pribadi, lanskap pasca-amnesti pajak, dan sebagainya. Namun, implementasinya memerlukan desain kebijakan yang tepat.¹

Pasal 584 KUH Perdata sebagai pintu masuk pembagian waris, APH selama ini menganggap bahwa pembagian warisan sebagai proses pecah dianggap sebagai perjanjian sehingga dianggap ditafsirkan berdasarkan Pasal 111 ayat (1) huruf c Permen ATR/BPN/16/2021, salah satu proses pemecahan sertifikat yang berasal dari warisan sebidang tanah, harus dengan surat tanda bukti sebagai ahli waris, yang dapat berupa wasiat, putusan pengadilan, penetapan hakim/ketua pengadilan, surat

¹ Anonim. “Aksonomi Pajak atas Kekayaan”. <https://atpetsi.or.id/taksonomi-pajak-atas-kekayaan>.” diakses tanggal 12 September 2024.

pernyataan ahli waris yang dibuat para ahli waris, akta keterangan hak mewaris dari notaris, atau surat keterangan waris dari balai harta peninggalan, itu dianggap hibah ke sesama ahli waris, sehingga pengenaan pajaknya seper sekian dari jumlah ahli waris dikali nilai tanah yang akan diperoleh, itu kenapa kena Pajak Penghasilan (PPh) kan disitu, bahwa proses waris utuh atau pecah adalah suatu kesatuan proses pewarisan, sehingga harus diperlakukan hukum yang sama, dengan tidak mendapatkan pengenaan pajak PPh sesuai dengan Pasal 4 PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan itu.

Permasalahan hukum tersebut terjadi akibat adanya ketidakpastian hukum terkait pengaturan pembebasan PPh pada proses pewarisan utuh, khususnya berkaitan dengan tanah dan bangunan/rumah. Sedangkan, pengenaan PPh pada proses pewarisan pembagian/pemecahan waris. Yang mana ahli waris menyertakan Akta Pembagian Hak Bersama, maka hak atas tanah tersebut sudah bisa berstatus sebagai hak individu dan dapat dikenakan PPh waris. Pada pengaturan Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang PPh dan Pasal 6 huruf d PP Nomor 34 Tahun 2016 terdapat kekaburan norma. Pada bagian penjelasan pasal tersebut tidak dijelaskan secara rinci berkaitan dengan kategori peralihan waris apa saja yang dikecualikan kewajiban membayar PPh, karena penggunaan frasa waris masih sangat umum dan dapat menimbulkan multitafsir. Disamping berkaitan dengan penerimaan atau penolakan SKB PPh yang dimohonkan oleh ahli waris, pelaksanaan undang-undang tidak memiliki standar baku dalam menerima ataupun menolak permohonan SKB PPh, hal ini mengakibatkan keputusan KPP Pratama pada masing-masing daerah dapat berbeda-beda dalam suatu kasus yang sama. Sehingga disamping adanya kekaburan norma berkaitan penggunaan frasa pewarisan, juga terdapat kekosongan norma terkait standarisasi penerimaan atau penolakan SKB PPh.²

² Khoulood Beby Bestiani. 2021. 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, hlm. 29.

Apabila kekaburan norma yang mengatur mengenai pengenaan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama ini 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, yaitu untuk meningkatkan peran serta masyarakat selaku subjek pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya secara patuh.

Berdasarkan uraian permasalahan hukum yang telah dijelaskan diatas, peneliti hendak mencari konstruksi hukum yang tepat untuk mengatasi permasalahan tersebut. Guna menjamin kepastian pada sistem hukum nasional yang berkaitan dengan perpajakan. Hal ini berdampak pada kepercayaan masyarakat selaku subjek pajak terhadap pemungutan pajak. Oleh karena itu, penulis ingin mengkaji dan menganalisis yang pertama apakah pengaturan terkait pengenaan PPh waris bagi masyarakat mengenai pembebanan pajak yang diberikan kepada ahli waris antara proses waris utuh dan proses waris pecah telah memenuhi aspek kepastian hukum dan Bagaimana pengaturan kedepan terkait pengenaan warisan secara jelas dan tidak lagi menjadi suatu kebingungan bagi masyarakat mengenai pembebanan pajak yang diberikan kepada ahli waris.³

Berdasarkan uraian diatas, maka permasalahan dalam disertasi ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

³ Abdul Rahmat Budiono. 2005. *Pengantar Ilmu Hukum*. Malang: Bayumedia Publishing, hlm. 22.

1. Mengapa perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah belum berbasis nilai keadilan?
2. Bagaimana kelemahan-kelemahan perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah pada saat ini?
3. Bagaimana rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan?

Tujuan penelitian yaitu untuk menganalisis dan menemukan regulasi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah belum berbasis nilai keadilan, untuk menganalisis dan menemukan kelemahan-kelemahan regulasi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah pada saat ini, dan untuk merekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan. Metode penelitian ini menggunakan paradigma *constructivism*, metode pendekatan yuridis sosiologis, diperkuat dengan studi kepustakaan melalui langkah teoritik, sifat penelitian yaitu deskriptif analitis. Landasan teori dalam disertasi ini menggunakan teori keadilan Pancasila, teori sistem hukum, dan teori perlindungan hukum serta hukum progresif.

Metode penulisan ini menggunakan paradigma konstruktivisme dengan *ontology* relativis yaitu realitas bisa dipahami dalam bentuk konstruksi mental yang bermacam-macam dan tak dapat diindra, yang didasarkan secara sosial dan pengalaman, berciri lokal dan spesifik (meskipun berbagai elemen sering kali sama-sama dimiliki oleh berbagai individu dan bahkan bersifat lintas budaya), metode pendekatan *yuridis-sosiologis*, yakni penelitian hukum yang dilakukan dengan mempelajari dan meneliti hubungan timbal balik antara hukum dengan lembaga-lembaga sosial yang lain. Disini hukum tidak dikonsepsikan sebagai suatu gejala

normatif yang mandiri (otonom), tetapi sebagai institusi sosial yang dikaitkan secara riil dengan variable-variabel yang lain, Sifat penelitian yaitu *preskriptif* hukum, yaitu pendekatan penelitian yang bertujuan untuk memberikan rekomendasi atau saran tindakan konkret untuk mengatasi masalah atau mencapai tujuan tertentu.

Arah dalam pembahasan disertasi adalah **pertama** yaitu mengapa perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah belum berbasis nilai keadilan, pengenaan pajak atas warisan memiliki manfaat sama dengan pajak lainnya yaitu untuk kepentingan negara yang berguna bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Namun pengenaan pajak atas warisan tidak memberikan kemanfaatan bagi ahli waris, justru menjadi beban yang harus ditanggung oleh ahli waris. Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Pajak Penghasilan menimbulkan banyak penafsiran yang berbeda, karena harusnya harta yang timbul dari warisan tidak dikenai pajak. Pajak yang timbul dari harta yang diperoleh dari warisan tidak bias disebut sebagai hutang kepada negara, karena pada saat harta tersebut menjadi milik pewaris tidak atau belum pernah ditagihkan oleh negara. Tujuan hukum sebagai kemanfaatan yang seharusnya memberikan kebahagiaan bagi ahli waris tidak dapat tercapai, berarti negara belum memberikan kemanfaatan bagi ahli waris.

Pasal 2 ayat (1) huruf a mengatur warisan yang belum terbagi merupakan subjek pajak, sedangkan Pasal 4 ayat (3) huruf b mengatur warisan bukan merupakan objek pajak. Ahli waris yang memperoleh tambahan penghasilan dari warisan dikecualikan dari kewajiban pembayaran PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang diberikan dengan penerbitan SKB PPh, SKB PPh diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan jumlah bruto pengalihannya kurang dari Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) sesuai dengan PP Nomor 71 tahun 2008 dan SE 20/PJ/2015. Surat Edaran yang ditetapkan Direktur Jenderal Pajak seharusnya tidak bisa digunakan untuk mengikat wajib pajak, karena bukan merupakan sumber hukum. Aturan untuk

pengenaan pajak atas warisan selain tanah dan/atau bangunan belum ada aturan yang mengatur atau adanya kekosongan hukum.

Pengenaan pajak bagi ahli waris atas pertambahan penghasilan yang diperoleh dari warisan dilihat dari tujuan hukum, yaitu: belum memenuhi unsur keadilan, baik keadilan distributif maupun komutatif, kemudian belum memenuhi unsur kepastian hukum karena masih adanya konflik norma dan kekosongan hukum. Sedangkan pengenaan pajak pada ahli waris ternyata juga belum memberikan kemanfaatan bagi ahli warisnya.

Meskipun ada upaya melindungi ahli waris melalui pengecualian sementara, terdapat sejumlah kelemahan yang membuat regulasi ini belum berbasis keadilan, di antaranya:

a. Tidak Adanya Standar Progresifitas yang Memadai

Tarif PPh yang berlaku tidak mempertimbangkan faktor kemampuan ekonomi ahli waris. Ahli waris dengan penghasilan rendah dikenakan tarif yang sama dengan mereka yang memiliki penghasilan tinggi, yang bertentangan dengan prinsip keadilan distributif.

b. Beban Administratif yang Berat

Proses administrasi yang panjang dan kompleks sering kali memberatkan ahli waris, terutama dalam hal pembuktian status warisan dan pelaporan pajak.

c. Kurangnya Kepastian Hukum

Tidak adanya panduan teknis yang jelas dalam pengenaan pajak atas warisan pecah menciptakan ketidakpastian hukum bagi ahli waris.

d. Minimnya Transparansi

Kurangnya informasi yang transparan mengenai bagaimana pajak dihitung dan dialokasikan menimbulkan ketidakpercayaan terhadap sistem perpajakan.

Analisis Berdasarkan Teori Keadilan Yudi Latif dan Pancasila:

a. Keadilan Distributif

Dalam konteks keadilan distributif, pengenaan PPh atas harta warisan seharusnya memperhatikan proporsi beban yang ditanggung oleh ahli waris sesuai dengan kemampuan ekonomi mereka. Sistem pajak progresif yang lebih adil perlu

diterapkan, di mana ahli waris dengan penghasilan rendah atau yang mewarisi aset dalam jumlah kecil dapat dikenakan tarif pajak yang lebih rendah.

b. Keadilan Komutatif

Prinsip keadilan komutatif menekankan kesetaraan perlakuan dan transparansi dalam pengenaan pajak. Dalam praktiknya, sering ditemukan bahwa ahli waris dengan pengetahuan hukum perpajakan yang terbatas mengalami kesulitan dalam memahami kewajiban mereka, sementara pihak-pihak dengan akses ke konsultan pajak dapat menghindari beban pajak yang sama.

c. Keadilan Legal

Keadilan legal berkaitan dengan kepastian hukum dan keselarasan regulasi dengan nilai-nilai Pancasila. Regulasi saat ini cenderung tidak memberikan kejelasan yang memadai mengenai mekanisme pembagian harta warisan yang terkena pajak, sehingga melanggar prinsip keadilan legal dan menimbulkan ketidakpastian hukum.

d. Keadilan Pancasila

Sebagai dasar ideologi negara, Pancasila menekankan pada asas keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Penerapan PPh atas harta warisan perlu mencerminkan nilai ini dengan cara yang tidak hanya adil secara hukum, tetapi juga memberikan perlindungan kepada masyarakat yang kurang mampu.

Permasalahan kedua menjelaskan bagaimana kelemahan-kelemahan perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah pada saat ini. **Kelemahan dari segi substansi:** Ketidakjelasan Definisi Hukum. Undang-Undang Pajak Penghasilan di Indonesia tidak memberikan batasan yang jelas antara harta warisan yang dikenakan pajak dan yang tidak. Sebagai contoh, apakah waris utuh dianggap sebagai penghasilan kena pajak sering kali menjadi subjek interpretasi yang berbeda-beda. Ketidakjelasan ini mengakibatkan perhitungan pajak yang tidak konsisten dan sengketa hukum.

Tumpang Tindih dengan Hukum Lain. Interaksi antara Undang-Undang Perpajakan dan regulasi warisan, seperti Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata) atau hukum waris Islam, menciptakan konflik. Sebagai contoh, pembagian

warisan menurut hukum Islam dapat mengklasifikasikan bagian tertentu sebagai "hibah" yang bebas pajak, sementara Undang-Undang Perpajakan mungkin menganggapnya sebagai penghasilan kena pajak.

Kurangnya Pengecualian untuk Warisan Bernilai Kecil. Regulasi saat ini kurang memperhatikan pengecualian untuk warisan bernilai kecil, yang membebani ahli waris dengan harta warisan yang sederhana. Kurangnya diferensiasi ini memperparah ketidakadilan dalam sistem perpajakan.

Penetapan NPOPTKP ditentukan oleh Pemerintah Daerah khususnya Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota ketentuan Pasal 7 ayat (1) UU BPHTB yang menyatakan bahwa NPOPTKP ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah), kecuali dalam hal perolehan hak karena waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/isteri, Ketentuan Pasal 87 ayat (5) UU PDRD, NPOPTKP dalam perolehan hak karena waris kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau ke bawah, termasuk suami/isteri, ditetapkan paling rendah Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). NPOPTKP ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). Untuk Kabupaten Sukoharjo NPOPTKP yang ditetapkan khusus untuk obyek pajak waris atau hibah wasiat pada tahun 2024 ditetapkan adalah sebesar Rp. 100.000.000,00. (seratus juta rupiah).

Kelemahan dari segi struktur hukum: Mekanisme Penegakan yang Tidak Efektif. Otoritas pajak sering kali kesulitan menegakkan regulasi pajak warisan secara efektif. Keterbatasan sumber daya dan pedoman yang tidak konsisten mengakibatkan penerapan yang tidak merata, yang pada akhirnya menumbuhkan ketidakpercayaan di kalangan wajib pajak. Kurangnya Koordinasi Antar Lembaga. Tidak adanya sistem terintegrasi antara kantor pajak, PPAT, dan pengadilan agama mempersulit proses verifikasi. Fragmentasi ini memperlambat pengumpulan pajak dan meningkatkan biaya administrasi. Lemahnya Jalur Hukum. Wajib pajak yang menghadapi sengketa pajak warisan tidak memiliki mekanisme penyelesaian sengketa yang efisien. Proses

penyelesaian sengketa saat ini cenderung lama dan mahal, yang menghalangi ahli waris untuk mencari keadilan.

Penerimaan objek waris dalam pembagian hak bersama merupakan suatu tambahan kemampuan ekonomis yang diterima dan menambah kekayaan ahli waris. Sehingga pelaksana undang-undang dalam memungut PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris ini dirasa logis guna menunjang *income* keuangan negara yang sebesar-besarnya ditujukan untuk mencapai kesejahteraan umum. Namun dari sisi ahli waris hal ini sangat memberatkan, karena mereka akan terbebani pajak ganda atas peralihan tersebut.

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. Sehingga 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. Oleh karena itu 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.

Kelemahan dari segi kultur hukum: Rendahnya Kesadaran Pajak. Sebagian besar masyarakat memandang pajak warisan sebagai sesuatu yang tidak adil atau tidak perlu, yang berasal dari nilai budaya yang mengutamakan pelestarian kekayaan keluarga. Resistensi terhadap Kepatuhan. Kecenderungan budaya untuk melewati prosedur formal warisan memperburuk ketidakpatuhan. Sebagai contoh, kesepakatan informal untuk mendistribusikan warisan tanpa dokumentasi sering kali luput dari pengawasan pajak. Ketidakpercayaan terhadap Otoritas Pajak. Skeptisisme masyarakat terhadap penggunaan pendapatan pajak yang tepat merusak kepatuhan sukarela. Persepsi bahwa pajak warisan secara tidak proporsional memengaruhi keluarga berpenghasilan menengah dan rendah memperdalam ketidakpercayaan ini. Hambatan-hambatan yang dihadapi dalam Pelaksanaan Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan/atau bangunan terjadinya ketidaksesuaian antar PPAT selaku pihak ketiga yang membantu dalam melakukan

perhitungan dan pembayaran BPHTB waris, khususnya mengenai suatu peristiwa di mana seorang ahli waris atau para ahli waris berniat memberikan bagian warisannya kepada salah seorang ahli waris. Hal ini disebabkan ketentuan dalam UU BPHTB khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 tentang waris yang tidak memberikan kepastian hak bagi masyarakat serta kurangnya sosialisasi mengenai peraturan-peraturan hak tersebut di dalam masyarakat (Wajib Pajak dan para Pejabat yang diberi wewenang untuk memungut pajak).

Permasalahan ***ketiga*** tentang bagaimana rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan, rekonstruksi pajak penghasilan (PPh) terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan berupa jual beli, hibah dan warisan berbasis keadilan adalah regulasi yang mencerminkan keadilan. Keadilan adalah keseimbangan antara pemberian hak dan pembebanan kewajiban. Sesuatu akan dikatakan adil apabila antara keduanya berjalan seimbang, janganlah membebankan kewajiban apabila tidak ada pemberian haknya demikian pula sebaliknya. Regulasi pajak penghasilan (PPh) terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan wajib direkonstruksi menjadi regulasi yang mencerminkan keadilan.

Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan peneliti melihat bahwa belum adanya pasal yang memberikan memberikan pengecualian atau pengaturan khusus bagi warisan yang bernilai kecil. Tidak ada pengaturan progresivitas atau batas nilai minimum, sehingga ahli waris dari kelompok ekonomi lemah tetap dikenai pajak. Pengusulannya ditambahkan pasal mengenai: *“Harta yang diterima oleh ahli waris hanya dikenakan pajak penghasilan apabila nilai harta warisan melebihi Rp1.000.000.000 (satu miliar rupiah). Harta dengan nilai di bawah batas ini dibebaskan dari pajak penghasilan sebagai bentuk perlindungan terhadap kelompok ekonomi lemah.”*

Rumusan Pasal 7 ayat (2) UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan berbunyi “Penerapan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditentukan oleh keadaan pada awal tahun pajak atau awal bagian tahun pajak.” Dirubah menjadi, *“Tarif Pajak Penghasilan atas harta warisan dikenakan secara progresif dengan tarif*

sebesar 0% untuk harta warisan bernilai di bawah Rp1.000.000.000 (satu miliar rupiah), 10% untuk harta bernilai Rp1.000.000.000 hingga Rp5.000.000.000, dan 20% untuk harta bernilai di atas Rp5.000.000.000. Tarif ini hanya berlaku untuk warisan yang diterima setelah proses pembagian yang sah.”

Pasal 17 ayat (1) huruf a UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dikritisi bahwa pasal ini tidak memperhitungkan bahwa harta warisan adalah harta yang sudah dikenai pajak pada saat diperoleh oleh pewaris. Tarif progresif maksimum 30% dapat memberatkan ahli waris, terutama jika harta warisan diterima dalam bentuk aset yang tidak likuid, seperti properti atau tanah. Dirubah menjadi, “*Tarif pajak penghasilan atas harta warisan ditetapkan sebagai berikut:*

- a. 0% untuk warisan bernilai hingga Rp1.500.000.000 (satu miliar lima ratus juta rupiah);*
- b. 10% untuk warisan bernilai Rp1.500.000.000 hingga Rp5.000.000.000 (lima miliar rupiah);*
- c. 15% untuk warisan bernilai di atas Rp5.000.000.000 (lima miliar rupiah).”*

Hasil penelitian menemukan bahwa pengenaan pajak bagi ahli waris atas pertambahan penghasilan yang diperoleh dari warisan dilihat dari tujuan hukum, yaitu belum memenuhi unsur keadilan, baik keadilan distributif maupun komutatif, kelemahan struktur hukum bahwa mekanisme penegakan yang tidak efektif, otoritas pajak sering kali kesulitan menegakkan regulasi pajak warisan secara efektif. Keterbatasan sumber daya dan pedoman yang tidak konsisten mengakibatkan penerapan yang tidak merata, yang pada akhirnya menumbuhkan ketidakpercayaan di kalangan wajib pajak. Kemudian kelemahan dari budaya hukum ketidakpercayaan terhadap Otoritas Pajak, skeptisisme masyarakat terhadap penggunaan pendapatan pajak yang tepat merusak kepatuhan sukarela. Persepsi bahwa pajak warisan secara tidak proporsional memengaruhi keluarga berpenghasilan menengah dan rendah memperdalam ketidakpercayaan ini.

Saran dalam penelitian ini untuk substansi hukum bahwa perkenalkan ketentuan yang jelas dan terperinci dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang membedakan antara warisan yang dikenakan pajak dan yang tidak, untuk struktur hukum kembangkan basis data terpusat yang menghubungkan kantor pajak, dan untuk kultur

hukum bahwa luncurkan kampanye edukasi publik untuk meningkatkan kesadaran tentang pentingnya pajak warisan, bangun kepercayaan dengan meningkatkan transparansi dalam alokasi pendapatan pajak, dan dorong pemimpin komunitas untuk mendukung kepatuhan terhadap regulasi pajak warisan.



SUMMARY

In general, inheritance is all the deceased's inheritance in the form of rights and obligations, or all the inheritance left by the deceased after deducting all debts. Heirs are also regulated by the *Burgerlijk Weetboek* (BW), Article 832 in conjunction with 584 states that, "According to the law, those who have the right to be heirs are the family, and heirs automatically because of the law obtain ownership rights to all goods, all rights and all receivables of the deceased" related to Article 584 of the Civil Code which states that, "Ownership rights over an item cannot be obtained other than by taking possession, by attachment, by lapse of time, by inheritance, either according to law or according to a will, and by appointment or transfer based on a civil event for the transfer of ownership rights, carried out by a person who has the right to act on the item."

Inheritance is also an object and subject of tax, why is it said so because inheritance can be said to be a tax subject if it has not been distributed, but inheritance can also be said to be a tax object if the inheritance has been received by the heirs. The Association of Tax Centers of Indonesian Universities, hereinafter referred to as (Atepsi) in a working paper includes a conclusion that the implementation of inheritance tax in Indonesia can be justified, especially in overcoming wealth inequality, the less than optimal collection of Personal Income Tax, the post-tax amnesty landscape, and so on. However, its implementation requires the right policy design.⁴

Article 584 of the Civil Code as the entry point for inheritance division, APH has so far considered that inheritance division as a process of division is considered an agreement so that it is considered interpreted based on Article 111 paragraph (1) letter c of the ATR/BPN/16/2021 Regulation, one of the processes of dividing a certificate originating from the inheritance of a plot of land, must be accompanied by a letter of proof as an heir, which can be in the form of a will, court decision, determination of a judge/chief court, a statement of heirs made by the heirs, a deed of

⁴ Anonymous. "Taxonomy of Wealth Tax". <https://atpeti.or.id/taksonomi-pajak-atas-kekayaan>." accessed on September 12, 2024.

inheritance rights from a notary, or a certificate of inheritance from the inheritance office, it is considered a gift to fellow heirs, so the tax imposed is a fraction of the number of heirs multiplied by the value of the land to be obtained, that's why it is subject to Income Tax (PPh) there, that the inheritance process is intact or divided is a single inheritance process, so it must be treated the same by law, by not being subject to PPh tax in accordance with Article 4 of PP Number 34 of 2016 concerning Imposition of Land Acquisition Tax and based on Law Number 36 of 2008 concerning the Fourth Amendment to Law Number 7 of 1983 concerning Income Tax.

The legal problem occurs due to legal uncertainty related to the regulation of PPh exemption in the complete inheritance process, especially related to land and buildings/houses. Meanwhile, the imposition of PPh in the inheritance process of division/splitting of inheritance. Where the heirs include a Deed of Joint Rights Division, then the rights to the land can already have the status of individual rights and can be subject to inheritance PPh. In the provisions of Article 4 paragraph (3) of the Income Tax Law and Article 6 letter d of PP Number 34 of 2016, there is a lack of clarity in the norm. In the explanation of the article, it is not explained in detail regarding the categories of inheritance transfers that are exempt from the obligation to pay PPh, because the use of the phrase inheritance is still very general and can lead to multiple interpretations. In addition to being related to the acceptance or rejection of the PPh SKB requested by the heirs, the implementation of the law does not have a standard in accepting or rejecting the PPh SKB application, this results in the decisions of the Pratama KPP in each region being different in the same case. So, besides the existence of unclear norms related to the use of the phrase inheritance, there is also a lack of norms related to the standardization of acceptance or rejection of SKB PPh.⁵

If the ambiguity of the norms governing the imposition of income tax on the transfer of land rights through joint rights is allowed to continue by the legislators, it certainly does not provide legal certainty for the heirs. This is because the Head of the Pratama Tax Office as the implementer of the rules can make different decisions on

⁵ Khoulood Beby Bestiani. 2021. Implementation of Issuance of Income Tax Exemption Certificate for Transfer of Land and/or Building Rights on Inheritance Reviewed from the Principle of Administrative Ease, *Equitable Journal*, Vol. 6, No. 1, p. 29.

the same type of transfer in each region at different times, which is none other than due to the ambiguity of the norms regarding this matter, resulting in multiple interpretations of the meaning of the contents of the rules, which causes inconsistent implementation, which is very disturbing to the community. The impact of the many negative perceptions in the community has the potential to reduce the level of taxpayer compliance and cause the level of public trust in law enforcement to decrease, due to the lack of legal certainty. Of course, this is not in accordance with what is aspired to, namely to increase the role of the community as tax subjects in carrying out their tax obligations obediently.

Based on the description of the legal problems that have been explained above, the researcher wants to find the right legal construction to overcome these problems. In order to ensure certainty in the national legal system related to taxation. This has an impact on the trust of the community as tax subjects in tax collection. Therefore, the author wants to study and analyze the first whether the regulations related to the imposition of PPh inheritance for the community regarding the tax burden imposed on heirs between the complete inheritance process and the split inheritance process has fulfilled the legal certainty aspect and how future regulations regarding the imposition of inheritance clearly and no longer creates confusion for the public regarding the tax burden imposed on heirs..⁶

Based on the description above, the problems in this dissertation can be formulated as follows:

1. Why legal protection on the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process not yet based on justice values?
2. What are the weaknesses of legal protection on the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process at this time?

⁶ Abdul Rahmat Budiono. 2005. Introduction to Legal Science. Malang: Bayumedia Publishing, p. 22.

3. How to reconstruct legal protection on the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process based on justice values?

The aim of the research is to analyze and find Regulations on legal protection for the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process are not yet based on the value of justice, to analyze and find the weaknesses of legal protection regulations regarding the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process at this time, and to reconstruct of legal protection on the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process based on justice values. This research method uses the constructivism paradigm, a sociological juridical approach method, reinforced by a literature study through theoretical steps, the nature of the research is descriptive analytical. The theoretical basis in this dissertation uses the Pancasila justice theory, the legal system theory, and the theory of legal protection and progressive law.

This writing method uses a constructivist paradigm with relativist ontology. That is, reality can be understood in the form of various mental constructions that cannot be sensed, which are based socially and experientially, have local and specific characteristics (although various elements are often shared by various individuals and are even cross-cultural), the juridical-sociological approach method, namely legal research conducted by studying and examining the reciprocal relationship between law and other social institutions. Here, law is not conceptualized as an independent (autonomous) normative phenomenon, but as a social institution that is actually linked to other variables. The nature of the research is prescriptive law, namely a research approach that aims to provide recommendations or suggestions for concrete actions to address problems or achieve certain goals.

The direction in discussing the dissertation is first, namely why legal protection on the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process not yet based on justice values, The imposition of tax on inheritance has the same benefits as other

taxes, namely for the benefit of the state which is useful for the greatest prosperity of the people. However, the imposition of tax on inheritance does not provide benefits for the heirs, but instead becomes a burden that must be borne by the heirs. Article 4 paragraph (3) letter b of the Income Tax Law gives rise to many different interpretations, because assets arising from inheritance should not be taxed. Taxes arising from assets obtained from inheritance cannot be called debts to the state, because at the time the assets became the property of the heir, they were not or had never been collected by the state. The legal objective as a benefit that should provide happiness for the heirs cannot be achieved, meaning that the state has not provided benefits for the heirs.

Article 2 paragraph (1) letter a regulates that undivided inheritance is a taxable subject, while Article 4 paragraph (3) letter b regulates that inheritance is not a taxable object. Heirs who receive additional income from inheritance are exempted from the obligation to pay income tax on income from the transfer of rights to land and/or buildings given by issuing a PPh SKB, a PPh SKB is given if the land and/or building that is the object of inheritance has been reported in the heir's Annual PPh SPT, unless the heir has income below the Non-Taxable Income (PTKP) who transfers rights to land and/or buildings with a gross transfer amount of less than IDR 60,000,000.00 (sixty million rupiah) in accordance with PP Number 71 of 2008 and SE 20/PJ/2015. The Circular stipulated by the Director General of Taxes should not be used to bind taxpayers, because it is not a source of law. There are no regulations governing the imposition of tax on inheritance other than land and/or buildings or there is a legal vacuum.

The imposition of tax on heirs on the increase in income obtained from inheritance is seen from the legal objectives, namely: it has not fulfilled the elements of justice, both distributive and commutative justice, then it has not fulfilled the element of legal certainty because there are still conflicts of norms and legal gaps. Meanwhile, the imposition of tax on heirs has not provided benefits for the heirs..

Although there are efforts to protect heirs through temporary exceptions, there are a number of weaknesses that make this regulation not based on justice, including:

a. Lack of Adequate Progressive Standards

The applicable PPh rate does not take into account the economic capacity of the heirs. Heirs with low incomes are subject to the same rate as those with high incomes, which is contrary to the principle of distributive justice.

b. Heavy Administrative Burden

The long and complex administrative process often burdens heirs, especially in terms of proving inheritance status and tax reporting.

c. Lack of Legal Certainty

The absence of clear technical guidelines on taxation of split inheritances creates legal uncertainty for heirs.

d. Lack of Transparency

The lack of transparent information on how taxes are calculated and allocated creates distrust in the tax system.

Analysis Based on Yudi Latif's Theory of Justice and Pancasila:

e. Distributive Justice

In the context of distributive justice, the imposition of income tax on inheritance should take into account the proportion of the burden borne by the heirs according to their economic capabilities. A fairer progressive tax system needs to be implemented, where heirs with low incomes or those who inherit small amounts of assets can be subject to lower tax rates.

f. Commutative Justice

The principle of commutative equity emphasizes equality of treatment and transparency in taxation. In practice, it is often found that heirs with limited knowledge of tax law have difficulty in understanding their obligations, while parties with access to tax consultants can avoid the same tax burden.

g. Legal Justice

Legal justice is related to legal certainty and the alignment of regulations with Pancasila values. Current regulations tend not to provide sufficient clarity regarding the mechanism for the distribution of taxable inheritance, thus violating the principle of legal justice and creating legal uncertainty.

h. Pancasila Justice

As the basis of the state ideology, Pancasila emphasizes the principle of social justice for all Indonesian people. The application of income tax on inherited assets needs to reflect this value in a way that is not only legally fair, but also provides protection to the less fortunate.

The second problem explains what are the weaknesses of legal protection on the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process at this time. **Weaknesses in terms of substance:** Unclear Legal Definition. The Income Tax Law in Indonesia does not provide a clear boundary between taxable and non-taxable inheritances. For example, whether an intact inheritance is considered taxable income is often the subject of different interpretations. This ambiguity results in inconsistent tax calculations and legal disputes.

Overlap with Other Laws. The interaction between the Tax Law and inheritance regulations, such as the Civil Code (KUH Perdata) or Islamic inheritance law, creates conflicts. For example, the distribution of inheritance under Islamic law may classify a certain portion as a tax-free “*hibah*,” while the Tax Law may consider it taxable income.

Lack of Exceptions for Small Inheritances. Current regulations pay little attention to exceptions for small inheritances, burdening heirs with modest estates. This lack of differentiation exacerbates the inequities in the tax system..

The determination of NPOPTKP is determined by the Regional Government, specifically the Regency/City Regional Government, according to the provisions of Article 7 paragraph (1) of the BPHTB Law, which states that NPOPTKP is determined regionally at a maximum of IDR 60,000,000.00 (sixty million rupiah), except in the case of the acquisition of rights due to inheritance or testamentary grants received by individuals who are still related by blood in a straight line of descent one degree up or one degree down with the grantor of the testamentary grant, including husband/wife. The provisions of Article 87 paragraph (5) of the PDRD Law, NPOPTKP in the acquisition of rights due to inheritance to blood relatives in a straight line of descent one degree up or down, including husband/wife, is set at a minimum of IDR 300,000,000.00 (three hundred million rupiah). NPOPTKP is set regionally at a

maximum of IDR 300,000,000.00 (three hundred million rupiah). For Sukoharjo Regency, the NPOPTKP specifically set for inheritance tax objects or testamentary grants in 2024 is set at IDR 100,000,000.00. (one hundred million rupiah).

Weaknesses in terms of Legal Structure: Ineffective Enforcement Mechanism. Tax authorities often struggle to effectively enforce inheritance tax regulations. Limited resources and inconsistent guidelines result in uneven implementation, which ultimately breeds distrust among taxpayers. Lack of Inter-Agency Coordination. The absence of an integrated system between tax offices, PPATs, and religious courts complicates the verification process. This fragmentation slows down tax collection and increases administrative costs. Weak Legal Paths. Taxpayers facing inheritance tax disputes do not have an efficient dispute resolution mechanism. The current dispute resolution process tends to be lengthy and expensive, which prevents heirs from seeking justice.

Acceptance of inheritance objects in the distribution of joint rights is an additional economic capability received and increases the wealth of the heirs. So that the implementer of the law in collecting income tax on the transfer of land rights through the distribution of joint rights of inheritance is considered logical in order to support the state's financial income which is intended to achieve public welfare as much as possible. However, from the side of the heirs, this is very burdensome, because they will be burdened with double taxation on the transfer.

That based on the concept of joint rights division, the transfer process through joint rights division is still included in the inheritance series. Although the process of joint rights division is a legal act of the heirs to hand over land rights to certain heirs which is stated in the APHB. So that the transfer of land rights through joint rights division of inheritance must be interpreted as a transfer that is exempt from PPh collection as per Article 4 paragraph (3) letter b of the PPh Law. Therefore, for heirs who apply for the issuance of SKB PPh for the transfer of land rights through joint rights division of inheritance must be accepted, and the Head of KPP Pratama must issue SKB PPh.

Weaknesses in terms of legal culture: Low Tax Awareness. Most people view inheritance tax as unfair or unnecessary, stemming from cultural values that

prioritize preserving family wealth. Resistance to Compliance. The cultural tendency to bypass formal inheritance procedures exacerbates non-compliance. For example, informal agreements to distribute inheritances without documentation often escape tax scrutiny. Mistrust of Tax Authorities. Public skepticism about the proper use of tax revenues undermines voluntary compliance. The perception that inheritance tax disproportionately affects middle- and low-income families deepens this mistrust. Obstacles faced in the Implementation of Land and Building Acquisition Tax on inheritance of land and/or buildings, there is a discrepancy between PPAT as a third party who assists in calculating and paying BPHTB inheritance, especially regarding an event where an heir or heirs intend to give their portion of the inheritance to one of the heirs. This is due to the provisions in the BPHTB Law, especially Article 2 paragraph (2) letter a number 5 regarding inheritance which does not provide certainty of rights for the community as well as the lack of socialization regarding the regulations regarding these rights in the community (Taxpayers and Officials who are authorized to collect taxes).

The third problem is about how to reconstruct legal protection on the collection of income tax (PPh) on inherited assets obtained by heirs through the complete inheritance process or the split inheritance process based on justice values, the reconstruction of income tax (PPh) on the transfer of land and building rights in the form of buying and selling, grants and inheritances based on justice is a regulation that reflects justice. Justice is a balance between granting rights and imposing obligations. Something will be said to be fair if the two are balanced, do not impose obligations if there is no granting of rights and vice versa. Income tax (PPh) regulations on the transfer of land and building rights must be reconstructed into regulations that reflect justice.

Article 4 paragraph (3) letter b Law Number 36 of 2008 concerning Income Tax researchers saw that there is no article that provides an exception or special arrangement for inheritances of small value. There is no regulation of progressivity or minimum value limit, so that heirs from the weak economic group are still taxed. The proposal is to add an article regarding: *"Assets received by heirs are only subject to income tax if the value of the inheritance exceeds Rp1,000,000,000 (one billion*

rupiah). Assets with a value below this limit are exempt from income tax as a form of protection for the weak economic group."

The formulation of Article 7 paragraph (2) of Law Number 36 of 2008 concerning Income Tax reads, *"The application of the provisions as referred to in paragraph (1) is determined by the circumstances at the beginning of the tax year or the beginning of part of the tax year."* Changed to, *"The Income Tax rate on inherited assets is imposed progressively with a rate of 0% for inherited assets worth less than IDR 1,000,000,000 (one billion rupiah), 10% for assets worth IDR 1,000,000,000 to IDR 5,000,000,000, and 20% for assets worth more than IDR 5,000,000,000. This rate only applies to inheritances received after a legitimate distribution process."*

Article 17 paragraph (1) letter a of Law Number 36 of 2008 concerning Income Tax has been criticized because this article does not take into account that inherited assets are assets that have been taxed when obtained by the testator. The maximum progressive rate of 30% can be burdensome for heirs, especially if the inherited assets are received in the form of illiquid assets, such as property or land. Changed to, *"The income tax rate on inherited assets is set as follows:*

- a. *0% for inheritances worth up to IDR 1,500,000,000 (one billion five hundred million rupiah);*
- b. *10% for inheritances worth IDR 1,500,000,000 to IDR 5,000,000,000 (five billion rupiah);*
- c. *15% for inheritances worth more than IDR 5,000,000,000 (five billion rupiah)."*

The results of the study found that the imposition of tax on heirs on the increase in income obtained from inheritance seen from the legal objectives, namely not fulfilling the elements of justice, both distributive and commutative justice, the weakness of the legal structure that the enforcement mechanism is ineffective, the tax authorities often have difficulty enforcing inheritance tax regulations effectively. Limited resources and inconsistent guidelines result in uneven implementation, which ultimately fosters distrust among taxpayers. Then the weakness of the legal culture of distrust of the Tax Authority, public skepticism towards the proper use of tax revenues undermines voluntary compliance. The perception that inheritance tax disproportionately affects middle and low-income families deepens this distrust.

The recommendations in this study for legal substance are to introduce clear and detailed provisions in the Income Tax Law that distinguish between taxable and non-taxable inheritances, for legal structure to develop a centralized database that connects tax offices, and for legal culture to launch a public education campaign to raise awareness of the importance of inheritance tax, build trust by increasing transparency in the allocation of tax revenues, and encourage community leaders to support compliance with inheritance tax regulations.



KATA PENGANTAR

Puji dan syukur peneliti panjatkan kehadiran Allah S.W.T atas limpahan rahmat dan karunia-NYA sehingga peneliti dapat menyelesaikan penulisan hukum disertasi dengan judul **“REKONSTRUKSI PERLINDUNGAN HUKUM ATAS PEMUNGUTAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP HARTA WARISAN YANG DIPEROLEH AHLI WARIS MELALUI PROSES WARIS UTUH MAUPUN PROSES WARIS PECAH BERBASIS NILAI Keadilan”**.

Penulisan hukum ini disusun dan diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar pendidikan S-3 (Strata 3) pada Fakultas Hukum Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Islam Sultan Agung.

Peneliti menyadari tugas ini tidak dapat diselesaikan dengan baik tanpa adanya bantuan dan dukungan dari pihak-pihak lain. Oleh karena peneliti hendak mengucapkan rasa terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Bambang Tri Bawono, S.H., M.H., sebagai Ketua Umum Yayasan Sultan Agung Semarang.
2. Prof. Dr. H. Gunarto S.H., S.E., Akt., M.Hum., sebagai Rektor Universitas Islam Sultan Agung Semarang.
3. Prof. Dr. Anis Mashdurohatun, S.H., M.Hum., sebagai Ketua Program Studi Doktor Ilmu Hukum Universitas Islam Sultan Agung Semarang sekaligus sebagai Promotor, terimakasih atas kesabaran dan kasih nya dalam membimbing promovendus.
4. Dr. Jawade Hafidz, S.H., M.Hum., sebagai Dekan Fakultas Hukum Universitas Islam Sultan Agung sekaligus Co-Promotor Promovendus.
5. Seluruh Bapak/Ibu Dosen Fakultas Hukum Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Islam Sultan Agung yang telah memberikan materi perkuliahan selama pembelajaran untuk program doktor ilmu hukum.
6. Seluruf Bapak/Ibu Staff Fakultas Hukum Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Islam Sultan Agung Mas Bagas, Mas Arifin, Mbak Willy, dan lain-lain yang telah mendukung dan mempermudah urusan-urusan perkuliahan peneliti, selama peneliti belajar di Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Islam Sultan Agung.

7. Seluruh kawan-kawan Fakultas Hukum Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Islam Sultan Agung 2022.
8. Teruntuk ayahanda dan Ibunda tercinta yang sudah mendidikku, membesarkanku, dan mensupport baik berupa ilmu maupun nasihat hingga saya bisa meraih gelar doktor ini.
9. Ucapan terima kasih khusus kepada Suami tercinta Heru Cahyadin. yang telah memberikan dukungan moril dan material untuk keberhasilan saya, serta anak-anakku sangat yang kucintai, kusayangi, dan kubanggakan Aura Shmily Khalawaturramadhanty, Aqueena Shmily Rihhadatul 'Aisy, Asy Syifa 'u Shmily Faida Rizkya Syandana, Ayudia Shmily Shofia Naureen.
10. Kolega dan rekan sejawat Notaris PPAT Pengwil INI Pengwil IPPAT Jateng yang tidak dapat saya sebut satu per satu yang selalu mendukung saya.
11. Terkhusus juga Prof. Widhi Handoko, S.H., Sp.N. sebagai mentor hebat saya dibidang Notaris yang selalu mencontohkan hal yang baik dan benar, mensupport dan memberikan banyak nasihat serta masukan kepada saya baik dibidang Notaris maupun penulisan Disertasi ini.
12. Prof. Dr. Adi Sulistiyono S.H., M.H. yang senantiasa memberikan support dan masukan sejak di promovendus belajar di Prodi Kenotariatan Universitas Sebelas Maret hingga di Prodi Doktoral Ilmu Hukum di Universitas Islam Sultan Agung.
13. Dr. Denny Suwondo, S.H., M.H. yang senantiasa memberikan support dan masukan masukan dalam penulisan Disertasi ini.
14. Staff-staff Notaris PPAT Purwatic SH SHI MKn yang selalu mendukung dan memberikan semangat mba Fatma, mba Yuni, mas Andri, mas Gumilang, pakde Sus yang senantiasa siap setiap saat menjaga kantor.

Sukoharjo, 23 Mei 2025,

PENELITI
PURWATIK

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
HALAMAN MOTTO	iii
HALAMAN PERNYATAAN.....	iv
ABSTRAK	vi
ABSTRACT	vii
RINGKASAN	viii
SUMMARY.....	xx
KATA PENGANTAR.....	xxx
DAFTAR ISI.....	xxxiii
DAFTAR RAGAAAN.....	xxxviii
DAFTAR TABEL	xxxix
GLOSSARY.....	xl
 A. Latar Belakang	 1
B. Rumusan Masalah	33
C. Tujuan Penelitian.....	33
D. Kegunaan Penelitian.....	34
E. Kerangka Konseptual	35
1.Rekonstruksi	36
2.Regulasi	37
3.Perlindungan Hukum	38
4.Pemungutan Pajak Penghasilan	39
5.Harta Warisan	40
6.Ahli Waris.....	41
7.Proses Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah	41
8.Nilai Keadilan	42
F. Kerangka Teoritik	50
1. Teori Keadilan Pancasila	51

2. Teori Sistem Hukum	55
3. Teori Teori Hukum Progresif, Teori Rekayasa Sosial, dan Teori Adequate Sebab-Akibat	56
G. Kerangka Pemikiran	64
H. Metode Penelitian	64
I. Orisinalitas Penelitian	76
J. Sistematika Penulisan	96

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA.....	98
A. Tinjauan Tentang Pejabat Pembuat Akta Tanah	98
1. Pengertian dan Dasar Hukum Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT)	98
2. Tugas Pokok Dan Kewenangan PPAT	100
3. Pengangkatan Dan Pemberhentian PPAT	101
4. Daerah Kerja PPAT.....	104
5. Pengangkatan Jabatan PPAT.....	104
6. Pelaksanaan Jabatan PPAT	105
7. Formasi PPAT.....	110
8. Organisasi Profesi PPAT.....	111
B. Tinjauan Umum Tentang Ahli Waris	112
1. Pengertian Ahli Waris	112
2. Ahli Waris Menurut Hukum Islam	113
3. Ahli Waris Cakap Hukum	114
4. Ahli Waris Tidak Cakap Hukum	115
5. Ahli Waris Dalam Pengampuan	117
C. Tinjauan Umum Tentang Peralihan Hak Atas Tanah Waris	119
1. Pengertian Peralihan Hak Atas Tanah Waris	119
2. Pengertian Pewarisan	124
3. Pengertian Pewarisan Menurut Hukum Islam	125
D. Tinjauan Umum Tentang Akta Pembagian Hak Bersama	126
1. Pengertian Akta	126

2. Akta Pejabat Pembuat Akta Tanah	127
3. Pengertian Akta Pembagian Hak Bersama	128
E. Tinjauan Umum Perpajakan.....	132
1. Pengertian Pajak	132
2. Pengertian Wajib Pajak	134
3. Fungsi Pajak	135
4. Jenis Pajak	139
5. Ciri-Ciri Pajak	142
6. Asas-asas Pemungutan Pajak	144
7. Cara Pemungutan Pajak	145
8. Sistem Pemungutan Pajak	147
9. Tarif Pajak	149
10. Pajak Penghasilan (PPh)	149
F. Tinjauan Umum Pendaftaran Tanah.....	156
1. Pengertian Pendaftaran Tanah.....	156
2. Pengaturan Pendaftaran Tanah	158
G. Tinjauan Umum Hukum Islam Tentang Peran PPAT Dalam Pengenaan Pajak PPh Terhadap Warisan	159

BAB III

PERLINDUNGAN HUKUM ATAS PEMUNGUTAN

PAJAK PENGHASILAN (PPh) TERHADAP HARTA WARISAN

YANG DIPEROLEH AHLI WARIS MELALUI PROSES WARIS

UTUH MAUPUN PROSES WARIS PECAH BELUM

BERBASIS NILAI KEADILAN 163

A. Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak

Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah.....	163
---	-----

B. Implementasi Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak

Penghasilan (PPh) Terhadap Ahli Waris	176
---	-----

1. Asas <i>Certainty</i>	193
--------------------------------	-----

2. Asas <i>Efficiency</i>	198
3. Asas <i>Convenience of Payment</i>	200
4. Asas <i>Simplicity</i>	202
C. Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak	
Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris	
Melalui Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah Belum Berbasis	
Nilai Keadilan	203

BAB IV

KELEMAHAN-KELEMAHAN PERLINDUNGAN

HUKUM ATAS PEMUNGUTAN PAJAK PENGHASILAN (PPh)

TERHADAP HARTA WARISAN YANG DIPEROLEH AHLI

WARIS MELALUI PROSES WARIS UTUH MAUPUN WARIS

PECAH PADA SAAT INI

A. Kelemahan Dari Segi Substansi Hukum	219
B. Kelemahan Dari Segi Struktur Hukum	243
C. Kelemahan Dari Segi Kultur Hukum	251

BAB V

REKONSTRUKSI PERLINDUNGAN HUKUM

ATAS PEMUNGUTAN PAJAK PENGHASILAN (PPh)

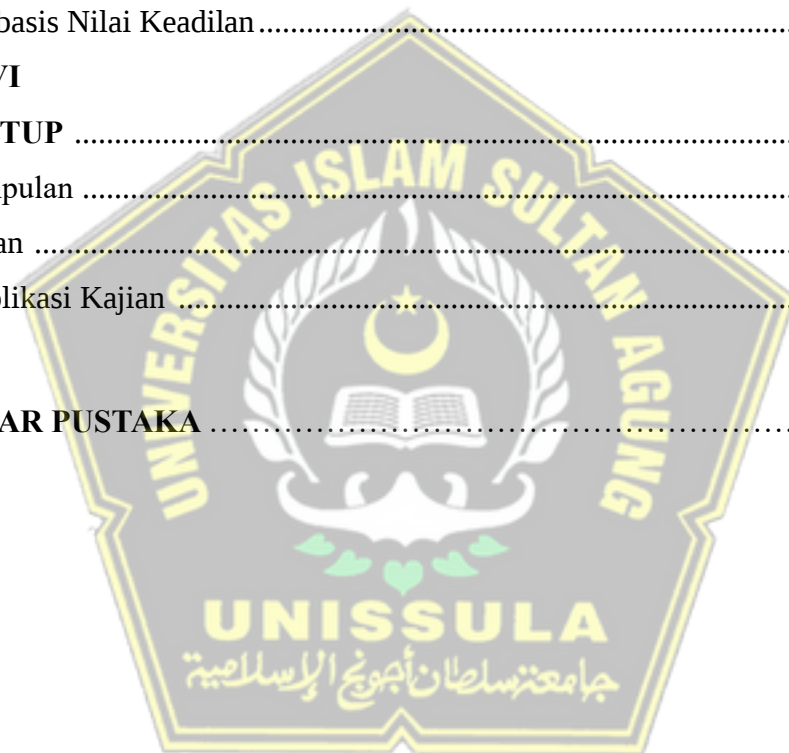
TERHADAP HARTA WARISAN YANG DIPEROLEH AHLI

WARIS MELALUI PROSES WARIS UTUH MAUPUN

PROSES WARIS PECAH BERBASIS NILAI KEADILAN

A. Perbandingan Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak	
Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan dengan Negara Lain	268
1. Jepang	270
2. Korea Selatan	273
3. Inggris	275
4. Swedia	279

B. Rekonstruksi Nilai Keadilan dalam Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Proses Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah Berdasarkan Teori Rekayasa Sosial dan <i>Adequate</i>	284
C. Rekonstruksi Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Proses Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah Berdasarkan Nilai Keadilan	309
BAB VI	
PENUTUP	316
A. Simpulan	316
B. Saran	326
C. Implikasi Kajian	327
DAFTAR PUSTAKA	328



DAFTAR RAGAAN

Ragaan 1. Kerangka Pikir Disertasi	65
--	----



DAFTAR TABEL

Tabel 1. Orisinalitas Penelitian Disertasi	95
Tabel 2. Perbandingan Antara Waris Utuh dan Waris Pecah	119
Tabel 3. Tarif Pajak Warisan di Jepang	272
Tabel 4. Tarif Pajak Warisan Korea	274
Tabel 5. Pengurangan pajak warisan	275
Tabel 6. <i>Taper Relief</i>	278
Tabel 7. Rekonstruksi Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Proses Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah Berdasarkan Nilai Keadilan.....	312



GLOSSARY

1. **Rekonstruksi:** Bangunan dalam arti konstruksi yang dapat memberikan tingkat penjelasan yang meyakinkan; dan sejauh mana memiliki “relevansi” dan “dapat dimodifikasi” Sifat-sifat konstruksi maupun sifat-sifat rekonstruksi ulang yang dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya. Konstruksi di sini yang dimaksud adalah rekonstruksi tugas dan kewenangan Notaris dalam upaya untuk menjelaskan atau menafsirkan pengalaman, dan kebanyakan bersifat dapat mempertahankan dan memperbarui diri. Konstruksi yang dibangun adalah konstruksi perlindungan hukum terhadap tugas kewenangan Notaris khususnya terkait dengan alat bukti otentik dan keterangan saksi, dihasilkan dari sebuah kritik terhadap konstruksi-konstruksi yang bersifat ideal dan “eksisting” yang sebelumnya berlaku tidak efektif dan efisien. Konstruksi baru ini dapat ditelusuri pada tiga domain bekerjanya hukum di dalam masyarakat, yaitu domain Lembaga Pembuat Peraturan Perundang-undangan, (*Law Making Institutions*), domain Lembaga-lembaga Penerap Sanksi (*Sanctioning Activity Institutions*) dan Pemegang Peran (*Role Occupant*) berdasarkan Teori Bekerjanya Hukum Chambliss-Seidman. Rekonstruksi kewenangan kelembagaan ini berarti upaya untuk membangun konstruksi baru dengan berbekal pada konstruksi ideal dan konstruksi “existing” tentang dasar, tujuan dan isi serta kekuatan alat bukti absolut dari akta otentik yang merupakan bukti utuh atau sempurna.
2. **Kebijakan:** Apapun kegiatan pemerintah baik yang eksplisit maupun implisit merupakan kebijakan. Implikasinya adalah pertama, Kebijakan harus dilakukan oleh badan pemerintah, kedua; kebijakan mengandung pilihan dilakukan atau tidak dilakukan oleh pemerintah. James E. Anderson mendefinisikan kebijakan sebagai perilaku dari sejumlah aktor dalam suatu bidang kegiatan tertentu (termasuk didalamnya perilaku dari sejumlah aktor dalam suatu birokrasi dan pelayanan publik terkait penetapan dan pembagian hak waris., pen.) Pembicaraan kebijakan dalam hal ini tidak lepas dari kaitan kepentingan antar

kelompok dalam sistem penegakan hukum (penyidik, penuntut umum dan pemeriksa/hakim) mulai tingkat penyidikan sampai tingkat pemeriksaan oleh hakim pada ranah kasus hukum pengaduan masyarakat secara umum.

3. **Keadilan Sosial:** Keadilan sosial dilawankan dengan keadilan individual. Keadilan individual adalah keadilan mikro yang pelaksanaannya tergantung kepada kehendak pribadi sedangkan keadilan sosial adalah keadilan makro yang pelaksanaannya tidak lagi tergantung kepada kehendak pribadi, atau pada kebaikan-kebaikan individu yang bersikap adil, tetapi sudah bersifat struktural. Artinya, pelaksanaan keadilan sosial sangat tergantung kepada penciptaan struktur-struktur sosial yang ada. Ketidakadilan sosial dapat berwujud kemiskinan dan ketertindasan. Sesuai dengan Pasal 33 UUD NRI Tahun 1945, keadilan sosial akan terwujud bila: (1) Produksi diusahakan secara bersama berdasar asas kekeluargaan, bangun usaha yang cocok adalah koperasi; (2) Cabang-cabang produksi bagi negara dan menguasai hajat hidup orang banyak dikuasai oleh negara, hanya perusahaan yang tidak penting bagi negara dan tidak menguasai hajat hidup orang banyak saja yang boleh ada ditangan swasta (Penjelasan UUD NRI 1945); (3) bumi, air dan kekayaan alam yang terkandung didalamnya dikuasai oleh negara dan digunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat bukan untuk kepentingan segelintir orang.
4. **Sistem:** (1) Perangkat unsur yg secara teratur saling berkaitan sehingga membentuk suatu totalitas; (2) Susunan yg teratur dr pandangan, teori, asas, dsb: -- pemerintahan negara (demokrasi, totaliter, parlementer, dsb); (3) Metode: -- pendidikan (klasikal, individual, dsb).
5. **Birokrasi:** (1) Sistem pemerintahan yg dijalankan oleh pegawai pemerintah karena telah berpegang pada hierarki dan jenjang jabatan; (2) Cara bekerja atau susunan pekerjaan yg serba lamban, serta menurut tata aturan (adat dsb) yang banyak liku-likunya dsb.

6. **Pelayanan Publik:** (1) Perihal atau cara melayani orang banyak (umum); (2) Usaha melayani kebutuhan orang lain dengan memperoleh imbalan (uang); jasa.
7. **Perlindungan Umum:** Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) mengartikan perlindungan adalah: 1 menempatkan dirinya di bawah (di balik, di belakang) sesuatu supaya tidak terlihat atau tidak kena angin, panas, dan sebagainya; bersembunyi: prajurit itu ~ di balik timbunan karung berisi pasir; perahu nelayan ~ di balik pulau; 2 bersembunyi (berada) di tempat yang aman supaya terlindung; 3 minta pertolongan kepada Tuhan Yang Mahakuasa supaya selamat atau terhindar dari godaan, bencana, dosa: melainkan Tuhan jualah tempat kita ~.
8. **Peraturan Menteri (Permen):** Peraturan yang ditetapkan oleh menteri berdasarkan materi muatan dalam rangka penyelenggaraan urusan tertentu dalam pemerintahan.
9. **Peraturan Pemerintah (PP):** Peraturan Perundang-undangan di Indonesia yang ditetapkan oleh Presiden untuk menjalankan Undang-Undang sebagaimana mestinya.
10. **Undang-Undang Pokok Agraria (UUPA):** Merupakan undang-undang yang melakukan pembaruan agraria karena di dalamnya memuat program yang dikenal dengan panca program agraria reform indonesia, yang meliputi:
- a. Pembaruan hukum agraria melalui unifikasi hukum yang berkonsepsi nasional dan pemberian jaminan kepastian hukum.
 - b. Penghapusan hak-hak asing dan konsesi-konsesi kolonial atas tanah.
 - c. Mengakhiri penghisapan feodal secara berangsur-angsur.
 - d. Perombakan pemilikan dan penguasaan atas tanah serta hubungan-hubungan hukum yang berhubungan dengan pengusahaan tanah mewujudkan pemerataan kemakmuran dan keadilan, yang kemudian dikenal sebagai program *landreform*.

- e. Perencanaan persediaan dan peruntukan bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung didalamnya serta penggunaannya secara terencana, sesuai dengan daya dukung dan kemampuannya.

11. **Undang-Undang Jabatan Notaris (UUJN):** Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 tentang Jabatan Notaris.

12. **Notaris:** Seorang pejabat umum yang berwenang membuat akta otentik dan memiliki wewenang lainnya yang diatur dalam Undang-Undang Jabatan Notaris. Mereka berperan dalam mengesahkan dan memastikan legalitas berbagai dokumen hukum, seperti perjanjian, jual beli, dan pendirian perusahaan.

13. **Pejabat Pembuat Akta Tanah:** Pengertian Pejabat Pembuat Akta Tanah dimuat dalam beberapa peraturan perundang-undangan, yaitu berdasarkan Pasal 1 angka 4 Undang-Undang Nomor 4 Tahun 1996 tentang Hak Tanggungan Atas Tanah Beserta Benda-benda yang berkaitan dengan Tanah (UUHT), menyebutkan bahwa, “Pejabat Pembuat Akta Tanah, selanjutnya disebut Pejabat Pembuat Akta Tanah adalah pejabat umum yang diberi wewenang untuk membuat akta pemindahan hak atas tanah, akta pembebanan Hak Tanggungan, dan akta pemberian kuasa membebankan Hak Tanggungan menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku”..

14. **Fiskus:** Istilah yang merujuk pada otoritas atau badan yang berwenang mengelola perpajakan di suatu negara atau daerah. Dalam konteks Indonesia, fiskus adalah Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan otoritas pajak daerah yang bertugas mengelola, memungut, dan mengawasi penerimaan pajak. Fiskus memiliki wewenang untuk melakukan pengawasan terhadap kepatuhan pajak,

memberikan sanksi jika ada pelanggaran, serta menetapkan dan menagih pajak yang terutang.

15. **Akta Notariil:** Akta yang diberi tanda tangan, yang memuat peristiwa yang menjadi dasar suatu hak atau perikatan, yang dibuat sejak semula dengan sengaja untuk pembuktian. Akta berbeda dengan surat, yaitu suatu tulisan yang memang dengan sengaja dibuat untuk dijadikan bukti tentang suatu peristiwa dan ditandatangani.[1] Sedangkan akta otentik adalah akta yang dibuat dan diresmikan dalam bentuk hukum, oleh atau dihadapan pejabat umum, yang berwenang untuk berbuat sedemikian itu, ditempat dimana akta itu dibuat.
16. **Waris Utuh:** Harta warisan belum dibagi, tetap dikuasai bersama oleh seluruh ahli waris.
17. **Waris Pecah:** Harta warisan dibagi dan didaftarkan atas nama masing-masing ahli waris. Selanjutnya menjadi harta bersama atau peralihan hak.
18. **Subjek Pajak:** Orang pribadi dalam negeri menjadi Wajib Pajak apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan yang besarnya melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak, atau badan dalam negeri menjadi Wajib Pajak sejak saat didirikan, atau bertempat kedudukan di Indonesia, termasuk Bentuk Usaha Tetap, dan dapat berupa warisan yang belum dibagi.
19. **Wajib Pajak:** Orang pribadi atau badan yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.
20. **Constatering:** Merupakan makna dari serapan bahasa Belanda (*Constatering*) yang artinya pengamatan atau dalam bahasa Inggrisnya yaitu *Observation* (penelitian). Kemudian dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia makna ‘konstatering’ yaitu memberikan pernyataan tentang adanya suatu gejala; atau

mengambil kesimpulan berdasarkan bukti atau gejala yang nyata. Dalam bukunya Dominasi Negara Terhadap Profesi Notaris, dalam melaksanakan tugas kewenangan jabatannya PPAT diberikan hak konstatering yang kemudian oleh Widhi disebut sebagai **asas konstatering**. Artinya PPAT berhak menterjemahkan dan menafsirkan kehendak para pihak, dari apa yang diterangkan oleh para pihak untuk dituangkan dalam aktanya, dengan pertanggungjawaban semua yang diterangkan dan dijelaskan dalam aktanya tersebut menjadi tanggungjawab para pihak sebab PPAT hanya menjalankan tugas kewenangan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan dalam pembuatan akta partij (*partij acta*) dan akta relas (*relaas acta*). Konstatering dalam kewenangan tugas jabatan PPAT dilakukan semata-mata hanya untuk kepentingan para pihak.

21. **Perlindungan Hukum:** Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI) mengartikan perlindungan hukum adalah tempat berlandung, perbuatan (hal dan sebagainya) melindungi. Pemaknaan kata perlindungan secara kebahasaan tersebut memiliki kemiripan unsur-unsur, yaitu unsur tindakan melindungi, unsur cara-cara melindungi. Dengan demikian, kata melindungi dari pihak pihak tertentu dengan menggunakan cara tertentu.
22. **Hukum represif:** Menurut Ketut (2022), Represif berasal dari bahasa Inggris “reperessive” yang berarti penindasan/menindas. Gagasan hukum represif menganggap bahwa tatanan hukum tertentu dapat berupa ketidakadilan yang tegas. Keberadaan hukum tidak menjamin keadilan apalagi keadilan substantif.
23. **Nilai Keadilan:** Keadilan kata dasarnya “Adil” berasal dari bahasa Arab yang berarti berada di tengah-tengah, jujur, lurus, dan tulus. Dalam adil terminologis berarti sikap yang bebas dari diskriminasi, ketidakjujuran. jadi orang yang adil adalah orang sesuai dengan standar hukum baik hukum agama, hukum positif (hukum negara), serta hukum sosial (hukum adat) berlaku.

24. **Ikatan Notaris Indonesia (INI):** Organisasi profesi bagi notaris di seluruh Indonesia yang berbadan hukum sebagai perkumpulan. INI didirikan pada 5 Juli 1961 dengan nama Perkumpulan Notaris Indonesia (PNI), kemudian berubah menjadi Ikatan Notaris Indonesia (INI) pada tahun 1972. INI bertujuan untuk menjaga martabat dan jabatan notaris, serta menjalankan fungsi pengawasan dan pembinaan notaris.
25. **Pajak:** Pungutan yang dilakukan oleh negara kepada masyarakat sebagai sekumpulan orang yang bertempat tinggal disuatu wilayah tertentu yang mana pajak ini merupakan kontribusi wajib kepada negara dari masyarakat yang sifatnya memaksa berdasarkan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 1 Ayat (1)”, untuk kepentingan negara dan bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat, sifat pajak ini tidak memberi kenikmatan secara langsung kepada masyarakat yang membayar pajak.
26. **Ikatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (IPPAT):** Organisasi tempat bernaung para Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT), mempunyai kode etik sendiri yaitu Kode Etik PPAT. Penegakan Kode Etik PPAT merupakan tugas dan wewenang dari Pengurus IPPAT dan Majelis Kehormatan IPPAT sebagai organ/alat perlengkapan Organisasi/perkumpulan PPAT.
27. **Nilai Jual Objek Pajak (NJOP):** Nilai yang ditetapkan oleh pemerintah sebagai dasar pengenaan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) atas tanah dan bangunan. NJOP mencerminkan perkiraan harga pasar dari objek pajak (tanah dan bangunan) yang dihitung berdasarkan nilai tanah dan bangunan di suatu wilayah tertentu.
28. **Nilai Jual Objek Pajak Pajak Bumi dan Bangunan (NJOP PBB):** NJOP digunakan sebagai dasar dalam menghitung jumlah pajak yang harus

dibayarkan oleh pemilik tanah dan/atau bangunan. NJOP PBB sebagai Dasar Pengenaan Pajak adalah nilai standar yang ditetapkan oleh pemerintah untuk tanah dan/atau bangunan dalam suatu area. NJOP PBB digunakan untuk menentukan besarnya pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak atas tanah dan/atau bangunan yang dimilikinya.

29. **Nilai Pasar Objek Pajak (NPOP):** NPOP dalam berbagai kasus: Untuk transaksi non-standar seperti tukar-menukar, hibah, warisan, dan sejenisnya, penentuan NPOP bisa lebih rumit. Dalam skenario ini, tidak ada ' harga transaksi ' yang jelas, sehingga nilai pasar dari objek pajak yang diperoleh menjadi dasar pengenaan pajak. Nilai pasar ini bisa didasarkan pada penilaian oleh pihak ketiga yang kompeten atau metode penilaian lain yang diakui.
30. **Pewarisan:** Pewarisan merupakan perpindahan harta kekayaan secara utuh, yang berarti peralihan seluruh hak dan kewajiban orang yang memberikan warisan atau yang mewariskan kepada orang yang menerima warisan atau ahli waris. Secara umum dapat dikatakan pewarisan mengandung arti yaitu pemindahan hak kepemilikan atas harta peninggalan pewaris kemudian menentukan siapa-siapa yang berhak menjadi ahli waris dan menentukan berapa bagian masing-masing.
31. **Asas *Certainty*:** asas *certainty* berarti bahwa dalam ketentuan pemungutan pajak harus ada kepastian mengenai subjek pajak, objek pajak, dan tarif pajak serta bagaimana prosedur perpajakannya.
32. **Asas *Efficiency*:** Asas ini berkaitan dengan biaya pemungutan pajak yang menjelaskan bahwa biaya pemungutan pajak sejak wajib pajak membayar pajak sampai uang pajak masuk ke kas negara hendaknya seminim mungkin.
33. **Asas *Convenience of Payment*:** *Convenience of Payment* Pajak memberikan arti bahwa pajak harus dipungut pada saat yang tepat (*Pay as You Earn*).

Pemungutan pajak harus memperhatikan kondisi wajib pajak pada saat yang nyaman. Asas ini menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaklah dimungkinkan pada saat yang menyenangkan/memudahkan wajib pajak.

34. **Asas *Simplicity*:** Asas sederhana yang dimaksud adalah prosedur perpajakan harus cepat, lancar, tepat, mudah dipahami dan mudah dilaksanakan oleh masyarakat yang meminta pelayanan.
35. **Struktur Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN):** rencana keuangan tahunan yang disusun oleh pemerintah untuk mengatur pendapatan dan pengeluaran negara. Rencana ini disetujui oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dan digunakan untuk membiayai kegiatan pemerintahan dan pembangunan.
36. **Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak (NPOPKP):** Besaran nilai objek pajak yang menjadi dasar perhitungan Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). NPOPKP merupakan nilai yang digunakan untuk menentukan besaran pajak yang harus dibayarkan ketika terjadi peralihan hak atas tanah dan bangunan, seperti dalam transaksi jual-beli, hibah, warisan, atau tukar-menukar.
37. ***Official Assessment System*:** Memberikan wewenang kepada negara (pemungut pajak) untuk melakukan perhitungan pajak yang terutang oleh rakyatnya, rakyat bersifat pasif, besarnya beban pajak yang harus dibayar oleh rakyat menunggu surat ketetapan pajak yang diterbitkan oleh negara. Sistem ini digunakan oleh Indonesia pada Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Pajak Bea Perolehan Tanah dan/atau Bangunan (PPHTB).
38. ***Self Assesment System*:** Wajib pajak diberi wewenang untuk menghitung, membayar, dan melaporkan pajak yang terutang atau yang harus dibayar,

dalam hal ini rakyat dituntut aktif memahami dan mengerti tentang sistem dan prosedur pelaksanaan undang-undang perpajakan yang berlaku.

39. ***With Holding System***: Memberikan wewenang kepada pihak ketiga (lembaga pemungut pajak) untuk menghitung, menetapkan, dan memungut besarnya pajak dari rakyat, negara menyiapkan undang-undang perpajakannya dan rakyat bertindak pasif menunggu hasil perhitungan besarnya pajak yang akan dibayar. Sistem ini digunakan pada Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah (PPN & PPn-Bm).



BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Pada umumnya warisan merupakan seluruh harta peninggalan almarhum berupa hak dan kewajiban, atau seluruh harta peninggalan yang ditinggalkan oleh almarhum setelah dikurangi semua hutang. Ahli waris juga diatur oleh *Burgerlijk Wetboek* (BW), Pasal 832 jo 584 menyatakan bahwa, “Menurut undang-undang yang berhak untuk menjadi ahli waris ialah para keluarga, sekalian ahli waris dengan sendirinya karena hukum memperoleh hak milik atas segala barang, segala hak dan segala piutang si yang meninggal” berkaitan Pasal 584 KUH Perdata berbunyi bahwa, “Hak milik atas suatu barang tidak dapat diperoleh selain dengan pengambilan untuk dimiliki, dengan perlekatan, dengan lewat waktu, dengan pewarisan, baik menurut undang-undang maupun menurut surat wasiat, dan dengan penunjukan atau penyerahan berdasarkan suatu peristiwa perdata untuk pemindahan hak milik, yang dilakukan oleh orang yang berhak untuk berbuat terhadap barang itu.”

Warisan juga merupakan obyek sekaligus subyek pajak, mengapa dikatakan demikian sebab warisan yang dapat dikatakan sebagai subyek pajak apabila belum dibagikan, namun warisan juga dapat dikatakan sebagai obyek pajak apabila warisan tersebut telah diterima oleh ahli waris. Asosiasi Tax Center Perguruan Tinggi Seluruh Indonesia yang selanjutnya disebut (Atepsi)

dalam *working paper* menyertakan sebuah kesimpulan bahwa penerapan pajak warisan di Indonesia dapat dijustifikasi terutama dalam mengatasi ketimpangan kekayaan, belum optimalnya pemungutan PPh Orang Pribadi, lanskap pasca-amnesti pajak, dan sebagainya. Namun, implementasinya memerlukan desain kebijakan yang tepat.⁷

Pasal 584 KUH Perdata sebagai pintu masuk pembagian waris, APH selama ini menganggap bahwa pembagian warisan sebagai proses pecah dianggap sebagai perjanjian sehingga dianggap ditafsirkan berdasarkan Pasal 111 ayat (1) huruf c Permen ATR/BPN/16/2021, salah satu proses pemecahan sertifikat yang berasal dari warisan sebidang tanah, harus dengan surat tanda bukti sebagai ahli waris, yang dapat berupa wasiat, putusan pengadilan, penetapan hakim/ketua pengadilan, surat pernyataan ahli waris yang dibuat para ahli waris, akta keterangan hak mewaris dari notaris, atau surat keterangan waris dari balai harta peninggalan, itu dianggap hibah ke sesama ahli waris, sehingga pengenaan pajaknya seper sekian dari jumlah ahli waris dikali nilai tanah yang akan diperoleh, itu kenapa kena Pajak Penghasilan (PPh) kan disitu, bahwa proses waris utuh atau pecah adalah suatu kesatuan proses pewarisan, sehingga harus diperlakukan hukum yang sama, dengan tidak mendapatkan pengenaan pajak PPh sesuai dengan Pasal 4 PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang

⁷ Anonim. "Aksonomi Pajak atas Kekayaan". <https://atpetsi.or.id/taksonomi-pajak-atas-kekayaan>." diakses tanggal 12 September 2024.

Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan itu.

Perbedaan Antara akta pembagian waris yang utuh itu dalam ranah Notaris, kalau pembagian waris yang pecah itu bukan masuk ke harta warisan tapi harta bersama karena dianggap sebagai perbuatan hukum lanjutan dari hukum waris kan, hal ini yang perlu dipisahkan/spesialisasikan yaitu akta pembagian harta bersama masuknya PPAT sebagaimana PP Nomor 24 Tahun 2016 dipisahkan tabel utuh masuk ke Notaris kalau pecah masuknya ranah PPAT masuknya KUHP Pasal 584 itu.

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang selanjutnya disebut sebagai UU Pajak Penghasilan kemudian juga Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah berkaitan dengan Peraturan Daerah (Perda) Sukoharjo Nomor 10 Tahun 2023 tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah jo Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah menyatakan bahwa warisan bukanlah menjadi obyek pajak, lalu bagaimana dengan ahli waris yang dikenakan pajak penghasilan tambahan atas adanya warisan tersebut.

Pajak saat ini menjadi sumber utama pendanaan pembangunan, karena Sebagian besar pendapatan APBN berasal dari pajak, tidak dapat disangkal pula bahwa wajib pajak berkontribusi dalam pembangunan guna keberlanjutan nasional. Menurut Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Pajak

Penghasilan telah menyebutkan bahwa warisan termasuk kedalam obyek kena pajak yang dibebaskan dari Pajak Penghasilan (PPh), seperti halnya harta warisan adalah harta yang tidak dikenakan Pajak Penghasilan (PPh). Namun menurut Pasal 4 ayat (1) UU Pajak Penghasilan, menganut sebuah prinsip bahwa pajak akan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh setiap wajib pajak. Bila warisan termasuk dalam obyek pajak yang dibebaskan dari Pajak Penghasilan (PPh) beda halnya dengan subjek pajak, mengenai warisan yang belum terbagi disebutkan termasuk kedalam subjek Pajak Penghasilan dan dikenakan atas tanggung jawab yang mengikatnya.

Dikutip dari CNBC Indonesia⁸ bahwa “Pemerintah memastikan warisan yang belum dilaporkan dalam SPT wajib ikut Program Pengungkapan Sukarela (PPS) atau dapat disebut pula *Tax Amnesty* Jilid II, yang artinya harta warisan akan dikenakan tarif pajak yang disamakan dengan harta lainnya.” Padahal, harta yang diperoleh dari warisan itu belum kena pajak dan harus dilaporkan dalam SPT dan dapat diperbaiki jika wajib pajak lupa melakukan pelaporan. Namun setelah UU Harmonisasi Peraturan Pajak (HPP) penyesuaian harta kekayaan SPT dihapus, maka harta warisan yang seharusnya dikecualikan menurut Pasal 4 ayat (3) UU PPh adalah tarif Pajak Penghasilan (PPh) yang bersifat final berdasarkan HPP.

⁸ Lidya Julita Sembiring. “*Tak pernah lapor rumah warisan, siap-siap kena pajak!*” CNBC Indonesia. <http://cnbcindonesia.com/news>. Diakses tanggal 24 Desember 2023.

Dalam Pasal 4 ayat (3) telah disebutkan bahwasanya warisan bukanlah termasuk sebagai obyek pajak namun ada sayarat yang harus disertakan bilamana warisan tersebut tidak termasuk sebagai obyek pajak, dengan sebuah ketentuan bahwa harta warisan baik yang bergerak maupun yang tidak bergerak telah dinyatakan dalam SPT Tahunan pewaris, dan bila terdapat pajak terutang atas harta warisan tersebut maka harus dibayar penuh. Selain itu, ahli waris juga harus mengajukan permohonan syarat keterangan bebas yang selanjutnya disebut juga sebagai SKB harta benda yang disampaikan secara tertulis kepada KPP tempat ahli waris terdaftar atau berdomisili. Warisan disebutkan kedalam hukum perdata *private*, ahli waris seharusnya mendapatkan perlindungan hukum dan dipermudah dalam hal penerimaan apa yang menjadi haknya, namun pembebanan pajak penghasilan ini dikenakan sebagai ahli waris yang dimana seharusnya pajak bersifat publik dengan bentuk terutang tersebut bila dilihat dari sudut pandang ahli waris maka bersifat membebankan bagi ahli waris. Oleh karena hal tersebut terdapat konflik norma yang terjadi pula pada Pasal 4 ayat (1) UU Pajak Penghasilan dengan ketentuan dalam Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Pajak Penghasilan ini, dengan melihat fakta yang dimana banyaknya masyarakat yang mengeluh mendapatkan surat tagihan pajak dari kantor pajak terkait belum dibayarkannya pajak karena pertambahan harta yang diperoleh dari warisan.⁹

⁹ Edgar Hendarto. “*Pengena Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan.*” Disertasi. Surabaya: Fakultas Hukum Universitas Surabaya, hlm. 1065.

Meskipun besarnya peran pajak sebagai salah satu sumber dana pemasukan negara tersebut, mendorong pemerintah untuk menggali lebih jauh potensi pajak yang dapat diterima dari masyarakat.¹⁰ Sehingga atas dasar tersebut negara memiliki kewajiban untuk melindungi serta memberikan jaminan kepastian hukum yang konsekuen bagi masyarakat dalam memungut pajak kepada masyarakat. Namun hal ini tidak tercermin pada pengenaan pajak penghasilan (PPh) terhadap peralihan hak atas tanah melalui pembagian hak bersama waris.

Berdasarkan Pasal 2 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, menyatakan:

“Yang menjadi subjek pajak adalah orang pribadi; warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak; badan; dan bentuk usaha tetap.”¹¹

Dan berdasarkan Pasal 6 huruf d 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, menyatakan:

“Pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena warisan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan, bukan merupakan objek pajak. Pada prinsipnya yang dikenai Pajak Penghasilan sesuai dengan Peraturan Pemerintah ini adalah pihak yang melakukan pengalihan. Dalam hal waris, pihak yang melakukan pengalihan (pewaris) sudah meninggal dunia, sehingga dikecualikan dari pengenaan Pajak Penghasilan berdasarkan Peraturan Pemerintah

¹⁰ Niru Anita Sinaga. 2016. Pemungutan Pajak dan Permasalahannya di Indonesia, *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 7, No. 1, hlm. 143.

¹¹Lihat Pasal 2 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

ini. Pengecualian tersebut diberikan karena kewajiban subjektif dari pewaris sudah beralhir sejak pewaris meninggal dunia.”¹²

Melalui dasar pemungutan/pembebanan Pajak Penghasilan dapat terlihat bahwa warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak termasuk dalam subjek Pajak Penghasilan yang dimana warisan ini masih atas nama pewarisnya, maka si pewaris masih berkewajiban untuk membayarkan pajak warisan ini. Selain itu, pewaris harus melaporkan hartanya terlebih dahulu di SPT Tahunan Pajak Penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (3) huruf c UU Pajak Penghasilan.

Pemeriksaan pajak untuk pengujian harta tambahan berupa harta warisan dan/atau harta hibahan dapat dilakukan melalui teknik serta prosedur dengan menyandingkan antara SPT Tahunan setelah periode pengampunan pajak, surat pernyataan harta dan SPT Tahunan Pajak 2015, kemudian dipilah harta warisan dan/atau hibah tersebut. Lalu, untuk pengajuan pakah harta warisan dan/atau hibahan telah dilaporkan pada SPT Tahunan pewaris atau penghibah, pemeriksa pajak dapat melakukan konfirmasi kepada pewaris atau penghibah atau ke Kantor Pelayanan Pajak tempat pewaris atau penghibah terdaftar.¹³

Pemungutan pajak bagi ahli waris juga dapat berupa Pajak Bumi dan Bangunan (selanjutnya disebut PBB) hal ini disebabkan karena untuk

¹² Lihat Pasal 6 huruf d 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.

¹³ Tina Miniawati, *et.al.* (2018). “Perancangan Teknik dan Prosedur Pemeriksaan Pajak atas Harta Wajib Pajak yang Mengikuti Program Pengampunan Pajak Sesuai Undang-Undang No. 11 Tahun 2016.” *Jurnal Akutansi dan Keuangan*. Lampung, hlm. 17.

mendapatkan Akta Pembagian Harta Bersama atau yang disebut dengan (ABHB) harus terlebih dahulu menyetorkan bukti pembayaran PBB. Kemudian, bila pewaris meninggalkan warisan sebelum membayarkan PBB tersebut maka yang diharuskan untuk membayarkan PBB merupakan Ahli Waris sebagai subjek pajak PBB. Tarif yang nantinya akan dikenakan atas objek PBB yakni sebesar 0,5% dari dasar pengenaan pajak atau yang dimaksud juga sebagai Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) yang ditetapkan sekali tiga tahun oleh Menteri Keuangan, kecuali daerah tertentu ditetapkan setiap tahun sesuai dengan perkembangan daerahnya.¹⁴

Pemungutan pajak bagi ahli waris juga dapat berupa Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), merupakan pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan yang dikarenakan adanya perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan atau bangunan oleh Orang Pribadi atau Badan. Dasar hukum dari pengenaan BPHTB merupakan Undang-undang (UU) Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, dalam hal pengenaan BPHTB yang menjadi subjek pajak merupakan orang pribadi atau badan yang memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan. Warisan termasuk dalam objek BPHTB dengan nilai perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional paling banyak Rp300.000.000 (tiga ratus juta rupiah).

¹⁴ Bustamar Ayza. (2017). *Hukum Pajak Indonesia*. Depok: Kencana, hlm. 142.

Hukum kewarisan tidak dapat dipisahkan dari sistem kekeluargaan sebab hukum kewarisan merupakan bagian dari hukum keluarga. Dalam suatu keluarga dapat dipastikan akan terjadi proses pewarisan atau juga sering disebut dengan turun waris. Istilah pewarisan juga dimuat dalam UUPA.¹⁵ Pewarisan yang dimaksudkan adalah pewarisan hak atas tanah, dalam praktik disebut pewarisan tanah. Secara yuridis, yang diwariskan adalah hak atas tanah bukan tanahnya. Tujuan pewarisan hak atas tanah adalah supaya ahli waris dapat secara sah menguasai dan menggunakan tanah tersebut. Proses pewarisan juga merupakan suatu peristiwa hukum yang mengakibatkan berubahnya data yuridis dan data fisik dalam dokumen pertanahan (warkah). Warkah merupakan kumpulan bukti-bukti yuridis dan fisik yang membuktikan adanya kepemilikan orang atas tanah yang berupa sertifikat hak atas tanah. Beralihnya hak akan terjadi secara otomatis dalam pewarisan terjadi karena pemegang hak yang bersangkutan telah meninggal dunia. Dalam arti bahwa sejak saat itu para ahli waris menjadi pemegang haknya yang baru.

Pembebanan pajak penghasilan bagi ahli waris umumnya didasari bilamana warisan tersebut belum terbagikan atas satu kesatuan bagi yang berhak yakni ahli waris, lalu bila warisan tersebut telah dibagikan maka ahli waris tersebut terbebas dari pembayaran pajak terkait harta warisan tersebut.

¹⁵ Sudikno Mertokusumo. 1988. *Hukum dan Politik Agraria*, Karunika Universitas Terbuka, Jakarta, hlm. 445.

Oleh karena hal itu, maka pembebanan yang akan dikenakan kepada ahli waris berupa warisan yang belum dibagikan.

Warisan yang belum terbagi yang ditinggalkan oleh orang pribadi subjek pajak dalam negeri dianggap juga sebagai subjek pajak dalam negeri mengikuti status pewarisnya dalam pengertian Undang-Undang Pajak Penghasilan.¹⁶ Warisan yang belum dibagikan mengartikan bahwa warisan tersebut masih mengatasnamakan sang pewaris oleh karenanya pewaris harus membayar pajak dan wajib melaporkan hartanya di SPT Tahunan, kemudian bila sang pewaris telah meninggal dunia, maka ahli waris bisa mewakilkannya.

Pewaris tidak perlu menyetorkan pajak warisan apabila pewaris mempunyai penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak atau tidak punya kewajiban menyetorkan Pajak Penghasilan (PPh). Namun, bila warisan tersebut bisa berpotensi belum terbayarkan atas pajak sebelumnya, maka ahli waris harus membayar pajak warisan tersebut sesuai dengan perhitungan yang berlaku dalam undang-undang. Penunjukan ini dimaksudkan agar pengenaan pajak atas penghasilan yang berasal dari warisan tersebut tetap dapat dilaksanakan. Namun, apabila warisan tersebut telah dibagikan, maka kewajiban perpajakannya pun beralih kepada ahli waris.¹⁷ Bilamana warisan telah dibagikan maka berakhir pula kedudukan warisan tersebut sebagai

¹⁶ Diana Putri Trisna. 2019. *Analisis Yuridis Terhadap Warisan Yang Belum Terbagi Sebagai Subjek Pajak Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan*. Disertasi. Medan: Fakultas Hukum Universitas Sumatra Utara, hlm. 9.

¹⁷ Rochmat Soemitro dan D.K. Sugiharti. 2004. *Asas dan Perpajakan*. Bandung: Refika Aditama, hlm. 78.

Subjek Pajak menggantikan yang berhak, maka ahli waris dapat mengajukan permohonan penghapusan NPWP milik pewaris. Penghapusan NPWP tersebut dilakukan secara jabatan yang dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak berdasarkan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 34 Tahun 2016 *jo* Pasal 9 ayat (4) huruf g PER-20/PJ/2013.

Terdapat pula pengecualian pembayaran PPh atas pengalihan hak atas tanah dan/bangunan, sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) PER-30/PJ/2009 tentang tata cara pemberian pengecualian dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, telah dijelaskan bahwa atas penghasilan yang diterima oleh orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, atau dipungut oleh bendaharawan atau pejabat yang melakukan pembayaran atau pejabat yang menyetujui tukar menukar dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan kepada pemerintah. Namun, dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan Pajak Penghasilan atas peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan yaitu:

1. Orang pribadi yang mempunyai penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan jumlah bruto pengalihan kurang dari Rp 60.000.000 (enam puluh juta rupiah) dan merupakan jumlah yang dipecah-pecah;
2. Orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pemerintah

guna pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum yang memerlukan persyaratan khusus;

3. Orang pribadi yang melakukan pengalihan tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, dan keagamaan, badan Pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungannya dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan;
4. Badan yang melakukan pengalihan tanah dan. atau bangunan dengan cara hibah kepada badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan; atau
5. Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan.

Menurut Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor 30/PJ/2009 permohonan untuk memperoleh Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan diajukan secara tertulis oleh orang pribadi atau badan yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan bangunan ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat orang

pribadi atau badan yang bersangkutan terdaftar, sedangkan pengalihan hak karena warisan SKB diajukan oleh Ahli Waris.

Dalam SKB PPh terkait warisan memiliki hal-hal penting dalam pemberian SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan yakni:

1. Pengajuan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan, Ketika pewaris meninggal dunia maka pengajuan permohonan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan diajukan oleh ahli waris ke KPP tempat pewaris, sebagai pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan, terdaftar atau bertempat tinggal.
2. Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan terkait Akta Pembagian Hak Bersama (APHB). Pembagian hak bersama atas harta warisan berdasarkan APhB menjadi hak individu masing-masing ahli waris termasuk dalam pengertian pengalihan hak atas tanah dan/ atau bangunan karena warisan, sepanjang hak bersama tersebut dibagi kepada seluruh ahli waris (pemegang hak bersama) sesuai bagian masing-masing berdasarkan hukum waris yang berlaku di Indonesia.
3. SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan hanya diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT Tahunan pajak penghasilan PPh pewarisan, kecuali pewaris memiliki penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP).

SKB diperlukan guna membuktikan bahwa atas pengalihan tersebut tidak terutang, melalui ditetapkannya SE-20/PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas (SKB) atas Pajak Penghasilan (PPh) hak atas tanah dan bangunan karena warisan diharapkan mudah dipahami oleh masyarakat wajib pajak.

Pendaftaran peralihan hak karena pewarisan wajib dilakukan untuk memberikan perlindungan hukum kepada para ahli waris, serta demi ketertiban usaha pendaftaran, agar data yang tersimpan dan disajikan selalu menunjukkan data yang berada dalam keadaan terbaru Untuk mendapatkan jaminan kepastian hukum dan kepastian hak atas tanah, masyarakat harus mendaftarkan tanah guna memperoleh sertifikat hak atas tanah yang berfungsi sebagai alat pembuktian yang kuat atas kepemilikan hak atas tanah. Namun, kekuatan hukum sertifikat hak atas tanah pembuktiannya bersifat tidak mutlak, karena masih dapat dilumpuhkan oleh alat bukti lain yang dapat membuktikan sebaliknya.¹⁸

Proses pewarisan berupa tanah dan bangunan/rumah sering terjadi dalam kehidupan masyarakat, mengingat tingginya nilai ekonomis yang dimiliki oleh tanah tersebut. Hal demikian yang kerap kali memicu perselisihan (potensi sengketa) di masyarakat, bahkan di dalam lingkup keluarga. Tidak sedikit anggota keluarga (para ahli waris) yang terlibat

¹⁸ Wagiman. 2016. Nilai, Asas, Norma, dan Fakta Hukum: Upaya Menjelaskan dan Menjernihkan Pemahamannya, *Jurnal Filsafat Hukum*, Vol. 1, No. 1, hlm. 44.

perselisihan karena pewarisan.¹⁹ Beralihnya harta warisan kepada ahli waris akan menimbulkan kepemilikan bersama terhadap harta tersebut. Penguasaan secara individu merupakan salah satu keinginan ahli waris untuk menguasai suatu hak atastanah. Penguasaan hak atas tanah secara individu apabila jumlah ahli waris lebih dari dua orang atau lebih disebut dengan kepemilikan bersama atas suatu benda, hal tersebut membutuhkan alas hak yang mendasarinya yaitu Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Disebutkan dalam Pasal 1 angka 24 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, PPAT adalah pejabat umum yang diberi kewenangan untuk membuat akta-akta tanah tertentu.²⁰

Nilai perhitungan harta warisan yang dikenakan pajak, pada umumnya dilihat dari jenis harta. Jenis harta dalam hukum pajak dapat dikategorikan menjadi dua yakni:

1. Harta Bergerak merupakan jenis harta yang dapat dipindahkan dan dikategorikan sebagai berikut: logam mulia, batu mulia, barang seni, antik, kapal pesiar, pesawat, helikopter, peralatan olahraga khusus lainnya, peralatan elektronik, furnitur, dan harta bergerak lainnya.
2. Harta Tidak Bergerak merupakan jenis harta yang tidak dapat dipindahkan dan dapat dikategorikan sebagai berikut: tanah atau

¹⁹ Tatik Aajati. 2017. 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. Semarang: Universitas Islam Sultan Agung, hlm. 75.

²⁰ Habib Adjie. 2014. *Merajui Pemikiran dalam Dunia Nenaris dan PPAT*, Bandung PT Cars Aditya Bhakti, hlm. 91.

bangunan tempat tinggal, tanah atau bangunan usaha, tanah atau lahan untuk usaha, dan harta tidak bergerak lainnya.

Dalam kasus kali ini mengenai harta warisan yang dapat dikenakan pajak akan menyangkut dalam harta tidak bergerak karena harta tidak bergerak dapat memiliki nilai penghasilan bila dijalankan sebagai bentuk usaha. Contohnya: tanah atau bangunan usaha seperti rumah atau tanah yang disewakan sebelumnya, kemudian tanah atau lahan untuk usaha seperti tanah yang memiliki hasil panen dan dapat menghasilkan Sebuah penghasilan bagi setiap perorangan.

Pengalihan properti dari pewaris kepada ahli warisnya dan implikasi hukum dari pengalihan ini adalah subjek dari hukum waris, sebuah bagian dari hukum properti.²¹ Salah satu definisi properti adalah semua peninggalan pewaris, yang dapat mencakup hak-hak hukum dan tanggung jawab keuangan. Penerima manfaat utama dari harta peninggalan pewaris adalah ahli warisnya, meskipun hal ini tidak mengecualikan pihak-pihak lain untuk menerima sebagian dari harta peninggalan tersebut. Oleh karena itu, hukum waris merupakan cabang dari dan terkait dengan hukum properti dan hukum keluarga.

Hukum waris di Indonesia mencakup berbagai macam topik; secara khusus, ada tiga mazhab utama: Hukum Waris Barat KUH Perdata, Wasiat dan Perjanjian Islam, sebagaimana diuraikan dalam Al-Quran dan Sunnah,

²¹Ali, H. Z. 2008. *Pelaksanaan Hukum Waris Di Indonesia*, Sinar grafika. Jakarta., hlm. 9.

dan Penerapan hukum waris adat berbeda dalam konteks di mana masalah warisan lazim terjadi.²²

Suksesi dapat dibagi sesuai dengan hukum waris perdata pada saat kematian pewaris, yang menandai pembukaan warisan. Kematian adalah satu-satunya penyebab pewarisan (Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia). Semua uang (termasuk aset dan liabilitas) milik orang yang meninggal secara otomatis mengalir ke semua ahli warisnya pada saat kematiannya, karena itu adalah konsekuensi hukum dari terjadinya warisan.²³

Sebagaimana Pasal 8 ayat (3) huruf a dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 189/PMK. 03/2015 yang menyebutkan bahwa: “Mengenai penghapusan NPWP harus memenuhi syarat yaitu dokumen yang menunjukkan Wajib Pajak telah meninggal dunia beserta surat pernyataan bahwa warisan sudah terbagi dengan menyebutkan Ahli Waris untuk orang pribadi yang meninggal dunia.”

Ahli Waris mempunyai kewajiban untuk melaporkan penghasilan dan Pajak Penghasilan terkait yang berasal dari warisan tersebut dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) PPh Tahunan Orang Pribadi, dan PPh tersebut juga harus disetorkan oleh Ahli Waris.

Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, yang menyatakan bahwa: “Yang dikecualikan dari objek pajak adalah; b. warisan yang dalam penjelasannya yakni syarat warisan yang

²² Tamakiran, S. 2002. *Asas-asas hukum waris menurut tiga sistem hukum*. Jakarta: Pionir Jaya.

²³ Sofyan, S. 2010. *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan)*. Medan: Pustaka Bangsa Press, hlm. 5.

termasuk dikecualikan dari objek pajak penghasilan adalah jika tidak ditemukan adanya penghasilan yang bersumber dari harta bergerak maupun tidak bergerak.”

Jika ditemukan adanya penghasilan yang bersumber dari harta bergerak maupun harta tidak bergerak sehingga menimbulkan pajak terutang yang belum dilunasi, maka status yang pada awalnya merupakan dikecualikan dari objek pajak penghasilan berubah menjadi objek pajak penghasilan dan sehingga harus membayarkan pajak atas warisan tersebut.²⁴ Melalui peraturan tersebut dapat dikatakan peraturan yang ada kurang jelas pengaturannya, yang menyebabkan perbedaan makna dalam hal pemahaman dari masyarakat.

Makna ganda terjadi terhadap Pasal 2 ayat (3) huruf c Undang-undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan yang menyatakan bahwa: “Subjek pajak dalam negeri adalah: c. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan yang berhak.” Hal tersebut secara tidak langsung telah memberikan kebingungan mengenai bunyi Pasal 4 ayat (3) huruf b yang dimana dalam hal tersebut warisan dikatakan dikenakan terhadap subjek pajaknya, sebagai subjek pajak pengganti. Meskipun demikian pernyataan bunyi dua pasal tersebut membuat kebingungan dan menyebabkan konflik norma terkait dengan pembebanan pajak terhadap harta warisan itu sendiri.

Lalu timbulah kebingungan dalam masyarakat sendiri mengenai sebenarnya warisan akan dikenakan pajak ataukah tidak. Mengenai hal ini

²⁴ FJP Law Offices. 2021. *Aspek Perpajakan Atas Warisan*. <https://fjp-law.com/id/aspek-perpajakan-atas-warisan/>, diakses 6 Oktober 2024.

dapat dijelaskan bahwa Undang-Undang No 36 Tahun 2008 sebagaimana diubah dengan Undang-Undang No. 11 Tahun 2020 dalam Pasal 111 angka 2 tentang Klaster Perpajakan, dijelaskan bahwa warisan dikecualikan dari Objek Pajak Penghasilan dengan syarat harta warisan tersebut berupa harta bergerak maupun tidak bergerak yang harus dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan atau yang disebut juga dengan SPT PPh pewaris, yang dengan contohnya seperti warisan dalam bentuk apartemen maka warisan tersebut dikecualikan dari objek pajak penghasilan dengan syarat telah dilaporkan di SPT PPh oleh pewaris, dan jika ada pajak terhutang maka harus dilunasi. Namun, bila warisan tersebut belum terbagi dan ditemukan adanya penghasilan yang bersumber dari harta bergerak maupun harta tidak bergerak walaupun pewaris telah meninggal dunia, maka ahli waris sebagai Subjek Pajak Pengganti wajib melaporkan SPT PPh menggunakan NPWP warisan yang belum terbagi sebagai subjek pajak pengganti dan apabila terdapat pajak terhutang tersebut wajib dilunasi oleh ahli waris.

Pada dasarnya, pengenaan pajak penghasilan terhadap Subjek Pajak berkenaan dengan penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak. Subjek Pajak tersebut dikenakan pajak apabila menerima atau memperoleh penghasilan. Subjek Pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan, dalam Undang-Undang ini disebut Wajib Pajak. Wajib Pajak dikenakan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya selama satu tahun pajak atau dapat pula dikenakan pajak untuk penghasilan dalam

bagian tahun pajak, apabila kewajiban pajak subjektifnya dimulai atau berakhir dalam tahun pajak.

Subjek pajak dibedakan menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri.

1. Subyek Pajak Dalam Negeri

- a. Subjek pajak orang pribadi dalam negeri menjadi Wajib Pajak apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan yang besarnya melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak
 - b. Subjek pajak badan dalam negeri menjadi Wajib Pajak sejak saat didirikan, atau bertempat kedudukan di Indonesia, termasuk Bentuk Usaha Tetap
 - c. Subyek Pajak berupa warisan yang belum dibagi.
2. Subjek pajak luar negeri baik orang pribadi maupun badan sekaligus menjadi Wajib Pajak karena menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia atau menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Warisan yang belum terbagi yang ditinggalkan oleh orang pribadi subjek pajak dalam negeri dianggap sebagai subjek pajak dalam negeri dalam pengertian Undang-Undang ini mengikuti status pewaris. Adapun untuk pelaksanaan pemenuhan kewajiban perpajakannya, warisan tersebut menggantikan kewajiban ahli waris yang berhak. Apabila warisan tersebut telah dibagi, kewajiban perpajakannya beralih kepada ahli waris. Warisan

yang belum terbagi yang ditinggalkan oleh orang pribadi sebagai subjek pajak luar negeri yang tidak menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui suatu bentuk usaha tetap di Indonesia, tidak dianggap sebagai subjek pajak pengganti karena pengenaan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi dimaksud melekat pada objeknya.

Dalam hal ini bentuk pengecualian Objek PPh untuk warisan tidak dijelaskan secara rinci dan detail serta bila dilihat dalam Subjek PPh, Ahli Waris secara tidak langsung menggantikan Pewaris sebagai Subjek Pengganti dalam hal pelunasan pajak terhutang dan pelaporan SPT PPh. Jadi bilamana ahli waris lupa dalam hal mengurus Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atau yang disebut juga dengan SKB PPh maka pajak terhutang dari pewaris yang telah meninggal dunia akan tetap berjalan, tanpa adanya batasan waktu pelaporan permohonan SKB PPh bagi Ahli waris yang masih berduka.²⁵

Kewajiban pajak subjektif warisan yang belum terbagi dimulai pada saat timbulnya warisan yang belum terbagi tersebut dan berakhir pada saat warisan tersebut selesai dibagi. Kewajiban pajak subjektif warisan yang belum terbagi dimulai pada saat timbulnya warisan yang belum terbagi tersebut, yaitu pada saat meninggalnya pewaris. Sejak saat itu pemenuhan kewajiban perpajakannya melekat pada warisan tersebut. Kewajiban pajak subjektif warisan berakhir pada saat warisan tersebut dibagi kepada para ahli

²⁵ Edgar Hendarto. Pengenaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan. *Jurnal Magister Hukum Argumentum*. Vol. 6 No. 1 (2019): Edisi Maret, hlm. 1062-1081.

waris. Sejak saat itu pemenuhan kewajiban perpajakannya beralih kepada para ahli waris.

Apabila kewajiban pajak subjektif orang pribadi yang bertempat tinggal atau yang berada di Indonesia hanya meliputi sebagian dari tahun pajak, maka bagian tahun pajak tersebut menggantikan tahun pajak. Dapat terjadi orang pribadi menjadi Subjek Pajak tidak untuk jangka waktu satu tahun pajak penuh, misalnya orang pribadi yang mulai menjadi Subjek Pajak pada pertengahan tahun pajak, atau yang meninggalkan Indonesia untuk selama-lamanya pada pertengahan tahun pajak. Jangka waktu yang kurang dari satu tahun pajak tersebut dinamakan bagian tahun pajak yang menggantikan tahun pajak.

Berdasarkan uraian di atas dapat dijelaskan bahwa setiap penghasilan yang diperoleh baik secara perorangan ataupun badan, warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak melalui pengalihan hak diwajibkan untuk membayar pajak. Salah satu sumber pendapatan negara yang berupa pajak tersebut yang akan digunakan untuk membiayai kebutuhan negara. Hal ini sejalan dengan dasar pertimbangan yang diatur dalam Undang-Undang No. 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan, bahwa pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang sangat penting artinya bagi pelaksanaan dan peningkatan pembangunan nasional sebagai pengamalan Pancasila yang bertujuan untuk meningkatkan kemakmuran dan kesejahteraan rakyat, dan oleh karena itu perlu dikelola dengan meningkatkan peranserta masyarakat sesuai dengan kemampuannya.

Dengan demikian dapat dimaknai bahwa filosofi utama yang melandasi pajak ialah peran serta masyarakat dalam pembangunan dan meningkatkan kesejahteraan serta kemakmuran rakyat melalui peningkatan penerimaan negara dengan cara pengenaan pajak

Atas peralihan hak atas tanah dan bangunan, Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (“BPHTB”) dikenakan kepada para ahli waris. Mengenai besaran BPHTB karena perolehan hak atas waris telah diatur ke dalam Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah berkaitan dengan Peraturan Daerah (Perda) Sukoharjo Nomor 10 Tahun 2023 tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah jo Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Karena Waris Dan Hibah Wasiat. Besaran BPHTB tersebut, Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 berbunyi:

“Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang terutang atas perolehan hak karena waris dan hibah wasiat adalah sebesar 50% dari Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang seharusnya terutang.”²⁶

Saat terutang pajak atas perolehan hak atas tanah dan bangunan karena waris adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke Kantor Pertanahan Kabupaten/Kota. Sedangkan dasar pengenaan Nilai Perolehan Objek Pajak (“NPOP”) adalah nilai pasar pada saat pendaftaran hak. Berikut ini rumus hitung BPHTB adalah:

²⁶ Lihat Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Karena Waris Dan Hibah Wasiat.

$BPHTB \text{ Terutang} = 50\% \times (5\% \times (NPOP - NPOPTKP))$

Keterangan:

NPOTKP: Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak.

Akta Pembagian Hak Bersama dibuat sebagai bukti kesepakatan bersama mengenai pembagian hak atas tanah merupakan salah satu dokumen yang dijadikan dasar untuk mengurus pendaftaran peralihan hak ke Kantor Pertanahan setempat. Apabila ahli waris hanya menyertakan Surat Keterangan Waris, maka hak atas tanah tersebut masih berstatus kepemilikan bersama. Namun, jika ahli waris menyertakan Akta Pembagian Hak Bersama, maka hak atas tanah tersebut sudah bisa berstatus sebagai hak individu, tergantung dengan isi kesepakatan yang tercantum di dalam Akta Pembagian Hak Bersama tersebut. Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) adalah suatu akta yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah untuk membuktikan kesepakatan antara pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama tersebut. Sedangkan mengenai pengertian dari pembagian hak bersama itu sendiri adalah suatu perbuatan hukum yang dilakukan oleh pemegang hak bersama, atas tanah agar supaya menjadi hak masing-masing pemegang hak bersama tersebut berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama.

Setiap perolehan hak atas tanah dan bangunan, warga negara diwajibkan membayar BPHTB, dengan kata lain BPHTB juga dikenal sebagai bea ahli waris, jika perolehan berdasarkan perolehan hak atas waris. Tetapi dalam peraturan perundang-undangan, BPHTB dikenakan tidak hanya dalam perolehan berupa hak atas waris. Semua jenis perolehan hak tanah dan

bangunan dikenakan BPHTB. Hal ini sejalan dengan ketentuan Pasal 2 Undang-Undang BPHTB, bahwa yang menjadi objek BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan atau bangunan yang meliputi:²⁷

1. Jual beli
2. Tukar-menukar
3. Hibah
4. Hibah wasiat
5. Waris
6. Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lain
7. Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan
8. Penunjukan pembeli dalam lelang
9. Pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap
10. Penggabungan usaha
11. Peleburan Usaha

Dalam UUPA dinyatakan bahwa hak atas tanah dapat beralih dan dialihkan dari pemegang haknya kepada pihak lain. Salah satu bentuk peralihan hak atas tanah dengan cara beralih yaitu melalui pewarisan. Pewarisan hak atas tanah ini terjadi karena hukum, artinya dengan meninggalnya pemegang hak, maka ahli warisnya memperoleh hak atas tanah tersebut.²⁸

²⁷ Lihat Pasal 2 Undang-Undang BPHTB.

²⁸ Lihat Pasal 20 ayat (2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria.

Ketentuan tentang pendaftaran pengalihan hak atas tanah dan/bangunan mewajibkan atau mensyaratkan pajak-pajak atas tanah tersebut harus dibayarkan seperti BPHTB (Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan) dan PPh (Pajak Penghasilan). Terkait dengan ahli waris yang akan melakukan pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena pewarisan, ahli waris disyaratkan untuk membayar pajak BPHTB (Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan) dikarenakan adanya suatu peristiwa yaitu ahli waris mendapat tanah dan bangunan tersebut melalui pewarisan, dan di sebutkan dalam Undang-Undang bahwasanya pemindahan hak karena warisan termasuk objek pajak BPHTB.²⁹

Dalam hal pemungutan PPh atas pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan, ahli waris tidak diwajibkan untuk membayarkannya. Hal tersebut sesuai dengan ketentuan Pasal 4 ayat (3) Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh) dan Pasal 6 huruf d Peraturan Pemerintah No. 34 Tahun 2016 tentang PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan yang menyebutkan bahwa dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena warisan, sehingga warisan termasuk penghasilan yang dikecualikan sebagai objek pajak.

²⁹ Lihat Pasal 2 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/Bangunan.

Agar ahli waris dikecualikan dari pemungutan biaya PPh atas penghasilan hak atas tanah dan/bangunan, maka berdasarkan Pasal 3 ayat (1) huruf a Peraturan Direktorat 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 menyebutkan bahwa di dalam pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan mensyaratkan bahwa harus disertai dengan adanya SKB (Surat Keterangan Bebas).

Sebagaimana diketahui bahwa pada setiap peralihan hak atas tanah tentu terutang pajak, baik PPh bagi penerima penghasilan atas peralihan tersebut, maupun BPHTB bagi penerima hak atas tanah. Tetapi pada Pasal 6 huruf d 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 beserta perubahannya (selanjutnya disebut PP No. 34 Tahun 2016) menjelaskan bahwa atas pengalihan suatu hak atas tanah karena pewarisan dikecualikan kewajiban membayar PPh. Pengaturan ini merupakan aturan pelaksana dari Pasal 4 ayat (3) Bagian Pajak Penghasilan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut Undang-Undang PPh) yang menjelaskan bahwa perolehan harta warisan oleh ahli waris bukan merupakan objek dari PPh, sehingga meskipun penerimaan objek waris tersebut merupakan tambahan aset yang diperoleh ahli waris.

Tetapi untuk mendapatkan pembebasan PPh tersebut harus disertai dengan Surat Keterangan Bebas PPh (selanjutnya disingkat SKB PPh).

SKB PPh merupakan produk yang dikeluarkan oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama (selanjutnya disingkat KPP Pratama) atas dasar permohonan penerbitan SKB PPh yang dilakukan oleh ahli waris, 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).

Terhadap permohonan penerbitan SKB PPh, KPP Pratama dapat menerima ataupun menolak. Ketika KPP Pratama menolak permohonan penerbitan SKB PPh, hal ini 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. Akibatnya ahli waris harus membayar 2 pajak sekaligus (pajak ganda) dalam peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama, yang justru sangat memberatkan ahli waris terlebih.³⁰

Pasal 1 ayat (2) Undang-Undang KUP menyebutkan bahwa wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, sedangkan pada Pasal 2 ayat (1) UU

³⁰ Betrix Benni, Kurniawarman, & Annisa Rahman. 2019. Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama Dalam Pengalihan Tanah Karena Pewarisan di Kota Bukittinggi, *Jurnal Cendikia Hukum*, Vol. 5, No. 1, hlm. 66.

Pajak Penghasilan disebutkan bahwa yang menjadi subjek pajak adalah warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak. Adanya konflik norma antara kedua aturan tersebut, dimana warisan bukan merupakan orang pribadi atau badan, maka seharusnya tidak bisa disebut sebagai subjek pajak, selain itu maksud dari menggantikan yang berhak dapat menimbulkan polemik, karena apabila belum dibagi tentu saja belum ada kejelasan mengenai pihak yang harus membayarkan pajak tersebut.

Konflik norma juga terjadi pada Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan, menganut prinsip bahwa pajak akan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak. Ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan yang mengatur bahwa warisan bukan objek pajak. Warisan yang dimaksud adalah meliputi semua jenis harta baik itu harta bergerak maupun harta tidak bergerak. Namun dari hasil pengamatan di kantor pajak banyaknya masyarakat yang mengeluhkan mendapatkan surat tagihan pajak dari kantor pajak terkait belum dibayarkannya pajak karena pertambahan harta yang diperoleh dari warisan. Hal ini menjadi perdebatan yang cukup menarik karena menurut petugas pajak pada saat harta belum diwariskan tidak pernah dilaporkan ke pajak bahkan wajib pajak yang memberikan waris tidak terdaftar di kantor pajak. Maka ahli waris harus membayar terlebih dahulu

hutang pajak atas harta yang belum pernah dilaporkan sebelumnya. bagi ahli waris yang tidak memiliki kemampuan finansial yang baik.³¹

Permasalahan hukum tersebut terjadi akibat adanya ketidakpastian hukum terkait pengaturan pembebasan PPh pada proses pewarisan utuh, khususnya berkaitan dengan tanah dan bangunan/rumah. Sedangkan, pengenaan PPh pada proses pewarisan pembagian/pemecahan waris. Yang mana ahli waris menyertakan Akta Pembagian Hak Bersama, maka hak atas tanah tersebut sudah bisa berstatus sebagai hak individu dan dapat dikenakan PPh waris. Pada pengaturan Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang PPh dan Pasal 6 huruf d PP Nomor 34 Tahun 2016 terdapat kekaburan norma. Pada bagian penjelasan pasal tersebut tidak dijelaskan secara rinci berkaitan dengan kategori peralihan waris apa saja yang dikecualikan kewajiban membayar PPh, karena penggunaan frasa waris masih sangat umum dan dapat menimbulkan multitafsir. Disamping berkaitan dengan penerimaan atau penolakan SKB PPh yang dimohonkan oleh ahli waris, pelaksanaan undang-undang tidak memiliki standar baku dalam menerima ataupun menolak permohonan SKB PPh, hal ini mengakibatkan keputusan KPP Pratama pada masing-masing daerah dapat berbeda-beda dalam suatu kasus yang sama. Sehingga disamping adanya kekaburan norma berkaitan penggunaan frasa

³¹ Lika Trisnawati. 2015. 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, hlm. 57.

pewarisan, juga terdapat kekosongan norma terkait standarisasi penerimaan atau penolakan SKB PPh.³²

Apabila kekaburan norma yang mengatur mengenai pengenaan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama ini 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, yaitu untuk meningkatkan peran serta masyarakat selaku subjek pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya secara patuh.

Berdasarkan uraian permasalahan hukum yang telah dijelaskan diatas, peneliti hendak mencari konstruksi hukum yang tepat untuk mengatasi permasalahan tersebut. Guna menjamin kepastian pada sistem hukum

³² Khoulud Beby Bestiani. 2021. 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, hlm. 29.

nasional yang berkaitan dengan perpajakan. Hal ini berdampak pada kepercayaan masyarakat selaku subjek pajak terhadap pemungutan pajak. Oleh karena itu, penulis ingin mengkaji dan menganalisis yang pertama apakah pengaturan terkait pengenaan PPh waris bagi masyarakat mengenai pembebanan pajak yang diberikan kepada ahli waris antara proses waris utuh dan proses waris pecah telah memenuhi aspek kepastian hukum dan Bagaimana pengaturan kedepan terkait pengenaan warisan secara jelas dan tidak lagi menjadi suatu kebingungan bagi masyarakat mengenai pembebanan pajak yang diberikan kepada ahli waris.³³

Berangkat dari permasalahan latar belakang tersebut maka peneliti perlu melakukan penelitian lebih lanjut terkait bagaimana upaya dalam menyempurnakan hukum terutama hukum progresif. Penemuan (*novelty*) nantinya berupa gagasan dan konsep hukum baru yang diharapkan peneliti dapat mewarnai konsep hukum dan teori hukum lainnya di dunia ini. Oleh karena itu peneliti ingin mengajukan penelitian dengan berjudul, **“REKONSTRUKSI PERLINDUNGAN HUKUM ATAS PEMUNGUTAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP HARTA WARISAN YANG DIPEROLEH AHLI WARIS MELALUI PROSES WARIS UTUH MAUPUN PROSES WARIS PECAH BERBASIS NILAI KEADILAN”**.

³³ Abdul Rahmat Budiono. 2005. *Pengantar Ilmu Hukum*. Malang: Bayumedia Publishing, hlm. 22.

B. Rumusan Masalah

1. Mengapa perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah belum berbasis nilai keadilan?
2. Bagaimana kelemahan-kelemahan perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah pada saat ini?
3. Bagaimana rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan?

C. Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang masalah di atas, penelitian ini diharapkan dapat memberikan tujuan, adapun tujuan penelitian dalam penulisan Disertasi ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk menganalisis dan menemukan perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah belum berbasis nilai keadilan.
2. Untuk menganalisis dan menemukan kelemahan-kelemahan perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh)

terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah pada saat ini.

3. Untuk merekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan.

D. Kegunaan Penelitian

Kegunaan penelitian dalam rangka penyusunan disertasi ini dapat diharapkan mempunyai kontribusi, baik secara teoretis maupun secara praktis:

1. Secara Teoritis

Menemukan bagian baru dibidang hukum waris tentang rekonstruksi hukum penerapan regulasi khusus terkait pengenaan pajak atas warisan berbasis perlindungan dan kepastian hukum bagi ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah.

2. Secara Praktis

- a. Bagi Pemerintah, khususnya eksekutif, legislatif, dan yudikatif dari hasil penelitian ini, dapat dipakai sebagai bahan refleksi bagi para pembuat hukum, khususnya dalam menentukan kebijakan di bidang hukum atau memutus putusan pengadilan, sekaligus terkait dengan pembuatan kebijakan peraturan, terutama dalam tataran *law making institutions* (DPR bersama Presiden), untuk melakukan *rule breaking* mengenai perlindungan atas pemungutan pajak penghasilan (PPh)

terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah.

- b. Bagi masyarakat dan *stakeholders* penelitian ini dapat digunakan sebagai rujukan evaluasi mengenai regulasi perlindungan atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah.
- c. Bagi Akademisi, penelitian ini dapat digunakan untuk memperkuat tri dharma perguruan tinggi dan pembaharuan teori hukum perdata khususnya hukum waris dan hukum perpajakan mengenai pajak penghasilan.

E. Kerangka Konseptual

Secara umum kerangka konseptual ini ditujukan untuk memperjelas domain yang diteliti sehingga gagasan dan konsep hukum baru yaitu rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan.

Berbicara konsep berasal dari bahasa Latin, *conceptus* yang memiliki arti sebagai suatu kegiatan atau proses berfikir, daya berfikir khususnya penalaran dan pertimbangan. Konsep dasar ini penulis ungkapkan dalam Konsep dasar diperoleh setelah dilakukan penelusuran bahan-bahan hukum

yang dibutuhkan dalam penelitian yang berupa kajian pustaka menyangkut permasalahan dan tujuan dari penelitian.³⁴

Pentingnya definisi operasional tersebut adalah untuk menghindari perbedaan pengertian atau penafsiran yang bersifat multi tafsir, dari suatu istilah yang dipakai dan dapat ditemukan suatu kebenaran.³⁵

1. Rekonstruksi

Aliran progresif di pelopori oleh Van Eikema Hommes teori dan pendapatnya disebut materi Juridis, yang di Jerman dipertahankan oleh Oscar Bullow, Eugen Ehrlich, dan di Perancis oleh Francois Geny serta di Amerika oleh Oliver Wendel Holmes dan Jerome Frank. Geny menentang penyalahgunaan cara berfikir yang abstrak logistis dalam pelaksanaan hukum dan fiksi bahwa Undang-undang berisikan hukum yang berlaku. Oliver Wendel Holmes & J. Frank menentang pendapat yang mengatakan bahwa hukum yang ada itu lengkap yang dapat menjadi sumber bagi Hakim dalam memutuskan peristiwa konkrit. Penemuan hukum lebih menggunakan pandangan Mazhab historis yang dipelopori oleh Carl Von Sevigny yaitu Hakim perlu juga memperhatikan kebiasaan-kebiasaan yang hidup dalam masyarakat, karena setiap bangsa itu memiliki jiwa bangsanya masing-masing (*Volkgeist*) yang berbeda untuk setiap tempat. Hukum *precedent* dinegara-negara *Anglo Saxon*

³⁴ Rusdi Malik, 2000. *Penemu Agama Dalam Hukum*, Jakarta: Trisakti, hlm. 15

³⁵ Rusdi Malik, *Penemu Agama Dalam Hukum di Indonesia*, (Jakarta: Universitas Trisakti, 2000), hlm. 15.

adalah hasil penemuan hukum yang otonom sepanjang pembentukan peraturan & penerapan peraturan dilakukan oleh hakim berdasarkan hatinuraninya tetapi juga sekaligus bersifat heteronom karena Hakim terikat kepada keputusan-keputusan terdahulu (faktor-faktor diluar diri hakim).³⁶

2. Regulasi

Regulasi adalah suatu peraturan yang dirancang, dirumuskan, disusun atau dibuat sedemikian rupa untuk membantu mengendalikan suatu kelompok masyarakat, lembaga, organisasi, dan perusahaan dengan tujuan tertentu.

Istilah regulasi banyak digunakan dalam berbagai bidang, sehingga definisinya memang cukup luas. Namun secara umum kata regulasi digunakan untuk menggambarkan suatu peraturan yang berlaku dalam kehidupan bermasyarakat.³⁷

3. Perlindungan Hukum

Perlindungan hukum harus melihat tahapan yakni perlindungan hukum lahir dari suatu ketentuan hukum dan segala peraturan hukum

³⁶ Direktorat Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia Direktorat Jenderal Peraturan Perundang-undangan dalam karya tulisannya yang diambil dari https://ditjenpp.kemendikham.go.id/index.php?option=com_content&view=article&id=849:pene-muan-hukum-oleh-hakim-rechtvinding&catid=108&Itemid=161 disadur pada hari Senin, 19 September 2024 pada pukul 11.14 W.I.B.

³⁷ <https://greatdayhr.com/id-id/blog/regulasi-adalah/>, diakses pada Tanggal 11 Maret 2024, pada Pukul 16.00 WIB.

yang diberikan oleh masyarakat yang pada dasarnya merupakan kesepakatan masyarakat tersebut untuk mengatur hubungan perilaku antara anggota-anggota masyarakat dan antara perseorangan dengan pemerintah yang dianggap mewakili kepentingan masyarakat.³⁸

Perlindungan hukum adalah suatu perlindungan yang diberikan terhadap subjek hukum dalam perangkat hukum baik yang bersifat preventif maupun yang bersifat represif, baik yang tertulis maupun yang tidak tertulis. Dengan kata lain perlindungan hukum sebagai suatu gambaran dari fungsi hukum. Yaitu konsep dimana hukum dapat memberikan suatu keadilan, ketertiban, kepastian, kemanfaatan dan kedamaian.³⁹

Perlindungan hukum bagi rakyat terhadap tindak pemerintahan bertumpu dan bersumber dari konsep dan pengakuan terhadap hak-hak asasi manusia, karena menurut sejarahnya di Negara-negara barat, bahwa lahirnya konsep-konsep tentang pengakuan dan perlindungan terhadap hak-hak asasi manusia diarahkan pada pembatasan dan peletakan kewajiban pada masyarakat dan pemerintah.⁴⁰

4. Pemungutan Pajak Penghasilan

³⁸ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, hlm 54.

³⁹ Rahayu, 2009, *Pengangkutan Orang*, disadur dari <https://etd.eprints.ums.ac.id>, tanggal 1 Juni 2024 pukul 07.33 WIB.

⁴⁰ Marwati Riza, *Perlindungan Hukum Pekerja Migran Indonesia di Luar Negeri*, AS Publishing, Makassar, 2009, hlm 51.

Pajak penghasilan merupakan pajak yang dikenakan terhadap Subjek Pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam suatu tahun pajak. Subjek Pajak tersebut dikenakan pajak apabila menerima atau memperoleh penghasilan. Subjek Pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan dalam Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia disebut sebagai Wajib Pajak. Dengan kata lain, Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang telah memenuhi kewajiban subjektif maupun kewajiban objektif. Wajib Pajak dikenakan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh selama satu tahun pajak atau dapat pula dikenakan pajak untuk penghasilan dalam bagian tahun pajak, apabila kewajiban pajak subjektifnya dimulai atau berakhir dalam bagian tahun pajak. Yang dimaksud dengan tahun pajak dalam Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia adalah tahun takwim. Namun, Wajib Pajak dapat menggunakan tahun buku yang tidak sama dengan tahun takwim, sepanjang tahun buku tersebut meliputi jangka waktu 12 (dua belas) bulan.⁴¹

5. Harta Warisan

Harta warisan, berdasarkan KUH Perdata, adalah segala hak dan kewajiban (termasuk harta benda) yang dialihkan dari orang yang

⁴¹ Tunas Hariyulianto. (1996). *Pajak Penghasilan Indonesia*. Jakarta: CV Eko Jaya Jakarta., hlm 1.2.

meninggal kepada ahli warisnya. Ahli waris secara otomatis mendapatkan hak milik atas semua barang, hak, dan piutang pewaris.

Sedangkan berdasarkan Instruksi Presiden Nomor 1 Tahun 1991, pengertian hukum waris adalah hukum yang mengatur pemindahan hak kepemilikan atas harta peninggalan pewaris, lalu menentukan siapa saja yang berhak menjadi ahli waris dan berapa besar bagian masing-masing.

Waris adalah cara untuk menangani penyelesaian hubungan otentik menurut masyarakat umum, yang membawa banyak kesulitan karena meninggalnya seseorang. Penyelesaian kesempatan hak istimewa dan komitmen karena kematian seseorang dikendalikan oleh peraturan warisan.

Pengaturan hukum waris perdata diarahkan dalam KUHPerdata/BW Buku II Bagian XXII hingga Bagian XVIII. Sehubungan dengan rencana tindakan warisan, kita dapat menemukan dalam Pasal 830 KUHPerdata, bahwa "Warisan terjadi begitu saja karena kematian".⁴²

Sebagian dari istilah-istilah ini dan saran-sarannya harus dilihat di bawah ini:

1. Waris Istilah ini mengacu pada seseorang yang memenuhi syarat untuk mendapatkan warisan (sisa) dari seseorang yang sudah meninggal.

⁴² Anisitus Amanat, 2001, "*Membagi Warisan Berdasarkan Pasal-Pasal Hukum Perdata BW*". Jakarta: Raja Grafindo Persada, hlm. 9.

2. Waris menyiratkan warisan, warisan, dan kehendak.
3. Pewaris utama adalah orang yang memberikan warisan, terutama orang yang teguh pendirian dan meninggalkan sumber, warisan, atau wasiat yang berbeda.
4. Ahli waris utama, khususnya semua orang yang akan menjadi ahli waris, adalah orang-orang yang memenuhi syarat untuk memperoleh warisan dari orang yang meninggal.
5. Warisan: khusus untuk mendapatkan warisan, pada umumnya semua penerima harta waris memperoleh dari warisan.
6. Perjalanan warisan memiliki dua konsekuensi atau dua implikasi, untuk lebih spesifik: Berarti kelanjutan atau rencana ahli waris ketika pewaris yang meninggal masih hidup dan menyimpulkan perampasan warisan setelah pewaris yang telah meninggal dunia.⁴³

6. Ahli Waris

Ahli waris utama, khususnya semua orang yang akan menjadi ahli waris, adalah orang-orang yang memenuhi syarat untuk memperoleh warisan dari orang yang meninggal.⁴⁴

Ahli waris adalah orang yang berhak menerima harta peninggalan dari seseorang yang telah meninggal dunia, baik berdasarkan hukum perdata maupun hukum Islam. Mereka memiliki hubungan darah atau

⁴³ Eman Suparman, "*Hukum Waris Indonesia Dalam Sudut Pandang Islam, Adat, dan BW*", Refika Aditama, Bandung, 2011, hlm. 1-3.

⁴⁴ *Loc.Cit.*

perkawinan dengan pewaris, dan memiliki hak untuk menerima warisan berdasarkan ketentuan hukum yang berlaku.

7. Proses Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah

Permasalahan hukum tersebut terjadi akibat adanya ketidakpastian hukum terkait pengaturan pembebasan PPh pada proses pewarisan utuh, khususnya berkaitan dengan tanah dan bangunan/rumah. Sedangkan, pengenaan PPh pada proses pewarisan pembagian/pemecahan waris. Yang mana ahli waris menyertakan Akta Pembagian Hak Bersama, maka hak atas tanah tersebut sudah bisa berstatus sebagai hak individu dan dapat dikenakan PPh waris. Pada pengaturan Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang PPh dan Pasal 6 huruf d PP Nomor 34 Tahun 2016 terdapat kekaburan norma. Pada bagian penjelasan pasal tersebut tidak dijelaskan secara rinci berkaitan dengan kategori peralihan waris apa saja yang dikecualikan kewajiban membayar PPh, karena penggunaan frasa waris masih sangat umum dan dapat menimbulkan multitafsir. Disamping berkaitan dengan penerimaan atau penolakan SKB PPh yang dimohonkan oleh ahli waris, pelaksanaan undang-undang tidak memiliki standar baku dalam menerima ataupun menolak permohonan SKB PPh, hal ini mengakibatkan keputusan KPP Pratama pada masing-masing daerah dapat berbeda-beda dalam suatu kasus yang sama. Sehingga disamping adanya kekaburan norma

berkaitan penggunaan frasa pewarisan, juga terdapat kekosongan norma terkait standarisasi penerimaan atau penolakan SKB PPh.⁴⁵

8. Nilai Keadilan

Adil mengandung arti yaitu bahwa suatu keputusan dan tindakan didasari atas norma-norma yang obyektif, tidak subyektif apalagi sewenang-wenang.⁴⁶ Sedangkan pengertian sosial pada hakikatnya merupakan interaksi dalam pergaulan hidup manusia dalam masyarakat, dalam proses ini terkandung didalamnya nilai-nilai kebersamaan solidaritas dan kesamaan nasib sebagai unsur persatuan kelompok untuk menjamin keberadaan dan keberlangsungan hidup masyarakat.⁴⁷ Sehingga keadilan sosial artinya keadilan yang berlaku dalam masyarakat disegala bidang kehidupan baik material maupun spritual. Seluruh rakyat indonesai berarti setiap orang yang menjadi rakyat indonesia baik yang berdiam diwilayah kekuasaan indonesia maupun warga negara yang berada diluar negeri.⁴⁸ Dengan didasari sila-sila yang medahuluinya, keadilan sosial dalam masyarakat indonesia yang multikultran harus menghormati pluralitas cara bertuhan sesuai agama-agama yang diakui di indonesia, menghargai identitas orang lain dan

⁴⁵ Khoulud Beby Bestiani. 2021. 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, hlm. 29.

⁴⁶ Hamid Darmani. 2013. *Urgensi Pendidikan Pancasila Dan Kewarganegaraan Diperguruan Tinggi*. (Bandung: Alfabeta) hlm. 215.

⁴⁷ Ani Sri Rahayu, 2015. *Pendidikan Pancasila Dan Kewarganegaraan (PPKN)*. (Jakarta: Bumi Aksara), hlm. 185.

⁴⁸ Darmani, 2013. *Op cit*. hlm. 220.

hidup bersaudara dengan semua orang sebagai wujud kemanusiaan yang adil dan beradab, dengan didasari semangat persatuan dalam keragaman sebagai penegasan (persatuan Indonesia), sehingga melahirkan manusia bijaksana dengan duduk bersama, berdialog, bermusyawarah untuk kepentingan hidup bersama.⁴⁹

Makna keadilan dalam sila kelima ini yang merupakan harapan dari sila-sila yang lain, artinya setiap orang Indonesia berhak mendapat perlakuan yang adil dalam semua segi kehidupan dan hajat hidupnya, yang meliputi bidang sosial, ekonomi, politik, hukum dan kebudayaan, dalam keadilan juga dituntut memenuhi kebutuhan hidup baik jasmani seperti pangan, papan dan sandang, yang di dalamnya mencakup kebutuhan atas pekerjaan dan kehidupan yang layak, dan juga tuntutan kebutuhan rohani, seperti pelaksanaan sikap yang adil, penghormatan terhadap hak-hak orang lain, serta memberi bantuan/pertolongan kepada orang lain.⁵⁰

Keadilan sosial merupakan tuntutan untuk menyusun semua lapisan masyarakat untuk memberi jaminan bahwa semua orang harus diperlakukan sama secara adil sehingga tidak ada suatu golongan kuat menindas golongan yang lemah, serta tidak boleh ada golongan yang menguasai sebagian besar sumber kekayaan negara karena negara

⁴⁹ Andreas Dwen Bolo, Bartolomeus Samho, Stephanus Djunatan, Sylvester Kanisius Laku. 2012. *Pancasila Kekuatan Pembebasan*. (Yogyakarta: Kanisius). hlm. 233.

⁵⁰ Rozikin Daman. 1992. *Pancasila Dasar Falsafah Negara*. (Jakarta: Rajawali Press). hlm. 103.

bertanggung jawab dan menjamin kemakmuran rakyat.⁵¹ Dalam sila kelima ini terkandung arti bahwa masalah hubungan manusia dengan benda, dan dengan sesama, dan sekaligus masalah kepemilikan material dan masalah kesejahteraan yang menyuluruh bagi rakyat Indonesia tanpa terkecuali, seluruh rakyat harus diberi kesempatan untuk berusaha dan bekerja sehingga memperoleh kesejahteraan hidup.⁵² Prinsipnya adalah negara harus menjamin kesejahteraan sosial dengan pengelolaan sumber daya alam untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat, pemeliharaan fakir miskin oleh negara, dan sistem perekonomian, seperti yang dijabarkan dalam pasal-pasal UUD NRI Tahun 1945.

Pada dasarnya penegakan keadilan sosial bukan hanya sekedar bentuk kontrak sosial melainkan juga tanggung jawab terhadap Allah. Bahkan al-Qur'an menegaskan bahwa alam raya ini ditegakkan atas dasar keadilan. Islam merupakan peraturan dan petunjuk kepada semua orang, bagaimana supaya dia layak menjadi anggota masyarakat yang adil dan makmur, bahkan kemerdekaan orang di dalam rumah tangga dijamin, dan orang lain tidak boleh mengganggu kemerdekaannya.⁵³

Keadilan dalam Islam pada dasarnya ingin mendorong Setiap anggota masyarakat untuk memperbaiki kehidupan masyarakat tanpa membedakan bentuk, keturunan dan jenis orangnya. Setiap orang

⁵¹ Noor Bakry Ms. 1987. *Pancasila Yuridis Kenegaraan*. (Yogyakarta: Liberty). hlm. 50.

⁵² Dedi Mulyadi, 2014. *Internalisasi Nilai-Nilai Ideologi Pancasila Dalam Dinamika Demokrasi Dan Perkembangan Ketatanegaraan Indonesia*. (Bandung: Refika Aditama), hlm. 33.

⁵³ Hamka. 1984. *Prinsip dan Kebijakan dalam Islam*. (Jakarta: Pustaka Panjimas). baca pula dalam Hamka. 1984. *Islam Revolusi Ideologi dan Keadilan Sosial*. (Jakarta: Pustaka Janji Mas). hlm. 188.

dipandang sama untuk diberi kesempatan dalam mengembangkan seluruh potensi hidupnya.⁵⁴ Dalam kehidupan bermasyarakat kita akan dihadapkan dengan nilai-nilai kebangsaan, yang juga memuat aturan pembangunan nasional guna menciptakan masyarakat Indonesia yang mandiri artinya mampu berdikari (berdiri diatas kaki sendiri), adil dan makmur berdasarkan kebudayaan Indonesia.⁵⁵ Sehingga hemat penulis, masyarakat harus cermat dalam mengelaborasi nilai-nilai ajaran agama dengan aturan bernegara. Karena dalam sejarah Islam tidak ada jurang pemisah antara agama dengan Negara. Lagi pula dalam menegakan keadilan dan memelihara perdamaian dan ketertiban diperlukan suatu kekuasaan, baik itu organisasi politik atau Negara.⁵⁶ Dalam masyarakat demokrasi, keadilan sosial menjadi kewajiban. Di mana Keadilan sosial merupakan elemen penting demi terbentuknya perdamaian dan kesejahteraan. Keadilan sosial merupakan sila kelima dalam asas dasar ideologi Negara (Pancasila).

Pancasila pertama kali disampaikan oleh Soekarno pada pidatonya satu Juni 1945 dalam sidang umum pertama badan penyelidik usaha-usaha persiapan kemerdekaan, yang kemudian diusulkan untuk dijadikan dasar Negara Indonesia. Dengan demikian, Pancasila merupakan hasil

⁵⁴ Afzalur Rahman, 1995. *Doktrin Ekonomi Islam*, jilid 1, Terj. Soeroyo dan Nastangin. (Yogyakarta: Dana Bhakti Wakaf). Baca pula dalam Fazlur Rahman, 1996. *Tema-Tema Pokok al-Qur'an*, terj. Anas Mahyuddin. (Bandung: Pustaka) hlm. 74

⁵⁵ H. A. R. Tilaar, 1998. *Beberapa Agenda Refoermasi Pendidikan Nasional; Dalam Perspektif Abad 21*. (Magelang: Teras Indonesia). hlm. 94

⁵⁶ M. Hasbi Amiruddin. 2000. *Konsep Negara Islam Menurut Fazlur Rahman*. (Yogyakarta: UII Press) hlm. 2

penggalan dan perumusan dari kekayaan nilai dan interaksi di masyarakat Indonesia untuk kemudian dijadikan identitas diri dan kepribadian bangsa Indonesia.⁵⁷ Keadilan sosial dalam Pancasila mencakup segala bidang kehidupan artinya semua dan setiap bidang kehidupan harus dijamin untuk bisa dinikmati keadilannya. Baik kesempatan menikmati keadilan di bidang hukum, politik, ekonomi, sosial budaya, dan pertahanan-keamanan. Dan tidak ada alasan untuk menerapkan perlakuan yang berbeda, baik dalam hal status, kedudukan, golongan, keyakinan, ras, dan sebagainya tidak berhak untuk bertidak diskriminatif. Dan Keadilan Sosial merupakan ujung harapan dari semua sila-sila lainnya. Sila pertama sampai dengan sila keempat yaitu Ketuhanan Yang Maha Esa, Kemanusiaan Yang Adil dan Beradab, Persatuan Indonesia, Kerakyatan Yang Dipimpin Oleh Hikmat Kebijaksanaan dalam Permusyawaratan/Perwakilan. Kesemua ini harus menghasilkan keadilan sosial bagi seluruh rakyat. Keadilan sosial dalam al-Qur'an ditegaskan dalam firman Allah seperti yang dinyatakan dalam QS. Al-Nahl [16] ayat 90: *“Sesungguhnya Allah menyuruh (kamu) berlaku adil dan berbuat kebijakan. Memberi kepada kaum kerabatnya dan Allah melarang dari berbuat keji, mungkar dan permusuhan, dia memberi pengajaran kepadamu agar kamu dapat mengambil pelajaran”* (QS. Al-Nahl [16]; 90) Dari ayat di atas dijelaskan bahwa nilai ajaran

⁵⁷ Hardono Hadi. 1994. *Hakikat dan Muatan Filsafat Pancasila*. (Yogyakarta: Kanisius). hlm. 77.

keagamaan tidak hanya bersifat vertikal, bagaimana seseorang dengan Tuhannya tapi kita harus memperbaiki pola hubungan dengan sesama (socio budaya).

Menurut Franz Magnis Suseno⁵⁸, Makna dari keadilan hanya bisa dijelaskan bila dikaitkan dengan bidang mana yang sedang kita bahas, misalnya apabila kita membahas filsafat sosial maka kita berbicara tentang keadilan sosial, etika ekonomi tentang upah yang adil, etika profesi tentang keadilan dalam penilaian orang. Biasanya apabila kita bicara tentang “adil”, kita secara spontan berpikir tentang keadilan individual⁵⁹. Selanjutnya menurut pendapat Franz Magnis Suseno, adil pada hakikatnya berarti bahwa kita memberikan kepada siapa saja apa yang menjadi haknya. Dan karena pada hakikatnya semua orang sama nilainya sebagai manusia, maka tuntutan paling dasarnya keadilan adalah perlakuan yang sama terhadap semua orang tanpa diskriminasi dalam situasi yang sama. Jadi prinsip keadilan mengungkapkan kewajiban untuk memberikan perlakuan yang sama terhadap semua orang lain yang berada dalam situasi yang sama dan untuk menghormati hak semua pihak yang bersangkutan. Suatu perlakuan yang tidak sama adalah tidak adil, kecuali dapat diperlihatkan mengapa ketidaksamaan dapat dibenarkan.

⁵⁸ Franz Magnis Suseno, *Etika Dasar Masalah-Masalah Pokok Filsafat Moral*, (Yogyakarta, Kanisius, Cetakan ke-31, 1987), hlm. 132-133.

⁵⁹ Franz Magnis Suseno, *Etika Politik Prinsip Moral Dasar Kenegaraan Modern*, (Jakarta, Gramedia, 1987), hlm. 425.

Menurut Simmons⁶⁰, bahwa makna yang paling mendasar dan fundamental dari keadilan adalah menghargai hak orang lain. Dimana dalam bentuknya yang paling minimal, kewajiban natural terhadap keadilan menuntut bahwa kita harus mampu menahan diri untuk tidak melanggar hak orang lain, yang dapat dibedakan menjadi dua aspek hak: (1) hak negatif yaitu hak subjek untuk tidak dirugikan atau dibahayakan. Hak negatif menuntut bahwa setiap individu harus dapat menahan diri untuk tidak merugikan atau membahayakan pihak lain; dan (2) positif yaitu hak subjek untuk mendapatkan manfaat dari pihak lain. Hak positif menuntut bahwa setiap individu harus berusaha mendorong pelaksanaan hak orang lain atau memberi manfaat bagi orang lain.

Menurut Mahmutarom⁶¹, keadilan adanya bukan pada bahasa tulisan, tetapi lebih pada bahasa hati yang hanya dapat didekati dengan niat dan itikad yang baik dan dirasakan dengan hati yang bersih. Dalam keadilan harus ada kesediaan untuk bertenggang rasa, kesediaan untuk berkorban, kesadaran bahwa apapun yang dimiliki ternyata tidak mutlak miliknya ada hak-hak orang lainnya didalamnya, sehingga tidak menimbulkan kerugian bagi orang lain. Keadilan menjadi ruh yang mampu mengarahkan dan memberi kehidupan pada norma hukum tertulis yang diibaratkan menjadi tubuh. Jika ruh dan tubuh ini dapat

⁶⁰ Andra Ata Ujan, *Membangun Hukum dan Membela Keadilan Filsafat Hukum*, (Yogyakarta, Kanisius, 2009), hlm. 222

⁶¹ Majid Khaduri, *The Islamic Conception of Justice*, (Baltimore and London: The Johns Hopkins University Press, 1984), hlm. 1, sebagaimana dikutip Mahmutarom, *Rekonstruksi Konsep Keadilan*, (Semarang, Universitas Diponegoro Semarang, 2009), hlm. 31-33

berjalan seiring, maka akan ada harmoni dalam kehidupan manusia. Akan tetapi jika terjadi benturan kepentingan antara norma hukum tertulis dengan keadilan, maka keadilan sebagai ruh aturan hukum tertulis yang harus dipertahankan, dan aturan hukum tertulis yang sebenarnya hanya sebagai alat untuk mewujudkan keadilan dapat diganti atau ditinggalkan.

Ketidakadilan salah satunya berdampak kemiskinan dimasyarakat. dan kemiskinan pada hakikatnya disebabkan dua hal, yaitu kemiskinan secara alamiah dan kemiskinan secara struktural. Kemiskinan alamiah disebabkan kurangnya ketersediaan sumber daya alam, kondisi tanah yang gersang, kurangnya lahan pengairan dan persawahan atau kurangnya prasarana lain diluar kemampuan sumber daya manusianya. Sedangkan kemiskinan struktural yaitu kemiskinan yang disebabkan oleh kelembagaan atau struktur yang tidak mampu mengelola dan menyediakan akses yang merata kepada setiap warga masyarakat.⁶²

F. Kerangka Teoritik

Kerangka teori merupakan suatu gambaran atau rencana yang berisi tentang penjelasan dari semua hal yang dijadikan sebagai bahan penelitian yang berlandaskan pada hasil dari penelitian tersebut.

⁶² Mas'od Mohtar. 2003. *Politik Birokrasidan Pembangunan*. (Yogyakarta: Pustaka Pelajar), hlm. 138.

Problematika yang telah diajukan pada bagian perumusan masalah, akan dikaji dan diungkap, dengan diajukan beberapa teori sebagai unit maupun pisau analisis. Kerangka teori merupakan wadah yang menerangkan variable (domain) atau pokok permasalahan yang terkandung dalam penelitian.” Teori-teori tersebut digunakan sebagai bahan acuan untuk pembahasan selanjutnya. Dengan demikian, kerangka teoretis disusun agar penelitian diyakini kebenarannya. Sebagaimana dapat digambarkan di bawah ini:⁶³

Fungsi teori dalam suatu penelitian adalah untuk memberikan petunjuk dan memprediksikan serta menjelaskan objek yang diteliti. Dengan demikian keberadaan kerangka teori dalam suatu penelitian haruslah diarahkan dan teori-teori yang relevan dengan permasalahan yang diteliti. Untuk itu sebagai pisau analisis dalam penelitian ini akan menggunakan tiga tingkat teori.

1. Teori Dasar (*Grand Theory*) dengan menggunakan Teori Keadilan Pancasila

Dalam konteks Pancasila, konsep keadilan terkait dengan sila Kelima yaitu keadilan sosial. Inti yang terkandung dalam sila “Keadilan sosial bagi

⁶³ A. Strauss and J. Corbin, Busir, *Qualitative Research: Grounded Theory Procedure and Techniques* (London: Sage Publication, 1990), hlm. 19 dalam Widhi Handoko, *Rekonstruksi Kebijakan Hukum Pertanahan Berbasis Nilai Keadilan Sosial*” (Studi Tentang Stelsel Publisitas Negatif Berunsur Positif Pada Sistem Birokrasi dan Pelayanan Publik Badan Pertanahan Nasional), Disertasi Program Doktoral Ilmu Hukum, Undip, 2010. hlm. 14-20

seluruh rakyat Indonesia” mengandung dua pengertian. *Pertama* berkaitan dengan dimensi sosial dari keadilan dalam kehidupan nasional, melingkupi seluruh rakyat Indonesia bukan menjadi milik sekelompok orang tertentu, dan hendaknya diterapkan dalam setiap bidang kehidupan. *Kedua*, mengacu kepada masyarakat yang dapat menjadi ‘subjek’ (pelaku) dan ‘objek’ (sasaran keadilan).⁶⁴

Menurut Notonagoro⁶⁵, dalam setiap aspek penyelenggaraan negara realisasi keadilan senantiasa terwujud dalam tiga segi keadilan yang realisasinya berupa hubungan keadilan:

- a. antara negara terhadap warga negara yang disebut dengan keadilan membagikan (*distributif*), dimana negara wajib memberikan kepada warganya apa yang menjadi haknya.
- b. antara warga negara terhadap negara yang disebut dengan keadilan terhadap negara (*keadilan bertaat*), dimana untuk terwujudnya suatu masyarakat, bangsa dan negara harus ada suatu peraturan yang harus dan wajib ditaati bersama oleh para warganya yang sekaligus juga merupakan hak dari setiap masyarakat, bangsa dan negara.
- c. antara sesama warga negara (*keadilan komutatif*), memberikan kepada sesama warga masyarakat, bangsa dan negara, segala sesuatu yang telah

⁶⁴ Andreas Doweng Bolo, Bartolomeus Samho, Stephanus Djunatan, Sylvester Kanisius Laku, *Pancasilan Kekuatan Pembebas*, (Yogyakarta, Kanisius, 2012), hlm. 251

⁶⁵ Notonagoro, *Pancasila Secara Ilmiah Populer*, (Jakarta, Pantjuran Tujuh, 1975), hlm. 41, 142, sebagaimana dikutip Kaelan, *Negara Kebangsaan Pancasila Kultural, Historis, Filosofis, Yuridis, dan Aktualisasinya*, (Yogyakarta, Paradigma, 2013), hlm. 401-402

menjadi hak masing-masing, menurut kesadaran nilai antara hal-hal atau barang-barang yang wajib diberikan dan diterima sebagai haknya.

Titik sentuh keadilan sosial adalah kesetaraan hidup sosial bagi seluruh manusia di Indonesia. Implikasi praksisnya adalah “hormat terhadap kebebasan manusia” dan demi “pembebasan” manusia dari kondisi-kondisi dehumanistik.⁶⁶

a. Hormat terhadap kebebasan manusia

Pengertian keadilan sosial sejatinya berangkat dari pemahaman atas kebebasan sebagai ciri hakiki hidup manusia. Kebebasan adalah prasyarat bagi keadilan sosial. Supaya kebebasan tidak destruktif, batas kebebasan setiap orang adalah kebebasan pihak lain. Kebebasan seseorang berhenti ketika ia mengancam kebebasan pihak lain, yang dengan sendirinya merupakan awal dari ketidakadilan. Akar dari ketidakadilan sosial adalah penyangkalan atas dimensi kebebasan manusia. Perwujudan keadilan sosial menjadi mungkin manakala hormat terhadap dimensi kebebasan yang merupakan akar dari identitas diri manusia yang menjadi ciri hakiki eksistensinya, yang tidaklah ditandai dan ditakar dengan status sosial dan kekayaan ekonomisnya. Konsep keadilan hanya dapat dipahami justru ketika kebebasan manusia sebagai subjek dalam realitas sosialnya dilindungi.⁶⁷

b. Demi pembebasan manusia

⁶⁶ Andreas Doweng Bolo, Bartolomeus Samho, Stephanus Djunatan, Sylvester Kanisius Laku, *Op.cit*, hlm. 252

⁶⁷ *Ibid*, hlm. 252-254

Pembebasan selalu terkait dengan keadaan (sejarah) konkret manusia (situasi real), misalnya penjajahan, perbudakan, penghisapan manusia, eksploitasi manusia, diskriminasi berdasarkan suku, agama, ras, golongan, dan kemiskinan. Keadilan sosial justru ditegakkan apabila setiap orang saling mampu menghormati kebebasan dan identitas pihak lain. Situasi adil yang terbangun adalah bahwa setiap orang memiliki peluang dan kesempatan yang sama untuk menikmati pelbagai nilai atau manfaat sosial dasar yang tersedia di dalam masyarakat.

Konsep keadilan sosial Pancasila bercorak demi “pembebasan” manusia dari situasi-situasi dehumanistik yang berdimensi materiil dan spiritual. Dimana situasi dehumanistik itu berkaitan dengan tiga pilar, yaitu *pertama*, berkaitan dengan jaminan pada eksistensi manusia sebagai makhluk individual dan sosial; *kedua*, berkaitan juga dengan cara kerja sistem yang ada, artinya bagaimana sistem yang ada itu bekerja secara adil dan menjamin perlakuan yang sama bagi semua orang terkait akses ke arah hidup yang manusiawi dan bermartabat; dan *ketiga*, berkaitan dengan tanggung jawab sosial bahwa perwujudan keadilan sosial mengisyaratkan adanya tanggung jawab pemerintah dan solidaritas segenap warga negara.⁶⁸

Berdasarkan pada pengertian persatuan dan kesatuan Pancasila konsekuensinya dalam setiap sila senantiasa terkandung sila-sila lainnya. Maka dalam keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia terkandung pula

⁶⁸ Andreas Doweng Bolo, Bartolomeus Samho, Stephanus Djunatan, Sylvester Kanisius Laku, *Op.Cit.*, hlm. 254 -255.

silalah Kemanusiaan yang adil dan beradab, sehingga segala sesuatu yang berkaitan dengan keadilan sosial, mengandung cita-cita kemanusiaan yaitu memenuhi hakikat adil, yaitu adil terhadap Tuhannya, terhadap diri sendiri serta harus adil terhadap sesama manusia yaitu orang lain dan masyarakat dalam kehidupan bersama (kehidupan sosial). Sehingga pengertian keadilan sosial dapat disimpulkan sebagai berikut: bahwa dalam hidup bersama terdapat suatu keadilan sosial, karena hanya dengan demikianlah kepentingan dan kebutuhan hidup setiap warga manusia, bangsa dan negara dapat saling terpenuhi. Pada hakikatnya keadilan sosial adalah merupakan bawaan kodrat manusia yang bersifat *monodualis* sebagai makhluk individu dan makhluk sosial, serta tertanam dalam hati sanubari manusia, yang memiliki kepentingan dan kebutuhan hidup mutlak, yang menjadi pangkal dasar keadilan sosial⁶⁹.

Keadilan sosial dapat kita definisikan sebagai keadilan yang pelaksanaannya tergantung dari struktur proses-proses ekonomis, politis, sosial, budaya dan ideologis dalam masyarakat. Mengusahakan keadilan sosial dengan demikian berarti mengubah atau seperlunya membongkar struktur-struktur ekonomis, politis, sosial, budaya dan ideologis dalam masyarakat yang menyebabkan segolongan orang tidak dapat memperoleh apa yang menjadi hak mereka.⁷⁰

⁶⁹ Kaelan, *Op.Cit.*, hlm. 415-419.

⁷⁰ Franz Magnis Suseno, *Op.cit*, hlm. 426-427

2. *Middle Theory* dengan Menggunakan Teori Sistem Hukum

Teori ini berbicara soal hukum sebagai suatu sistem, Lawrence M. Friedman mengemukakan adanya komponen-komponen yang terkandung dalam hukum yaitu:⁷¹

1. Komponen yang disebut dengan struktur, yaitu kelembagaan yang diciptakan oleh sistem hukum seperti pengadilan negeri, pengadilan administrasi yang mempunyai fungsi untuk mendukung bekerjanya sistem hukum itu sendiri. Komponen struktur ini memungkinkan pemberian pelayanan dan penggarapan hukum secara teratur.
2. Komponen substansi yaitu berupa norma-norma hukum, baik itu peraturan-peraturan, keputusan-keputusan dan sebagainya yang semuanya dipergunakan oleh para penegak hukum maupun oleh mereka yang diatur.
3. Komponen hukum yang bersifat kultural, yaitu terdiri dari ide-ide, sikap-sikap, harapan dan pendapat tentang hukum. Kultur hukum ini dibedakan antar *internal legal culture* dan *external legal culture* adalah kultur hukum masyarakat pada umumnya.

3. *Applied Theory* dengan Menggunakan Teori Hukum Progresif, Teori Rekayasa Sosial, dan Teori Adequate Sebab-Akibat

Pada tahun 1986, tepatnya tanggal 23 Januari 1986, Satjipto Rahardjo menulis sebuah artikel yang berjudul ‘Tentang Ilmu Hukum yang Bercirikan

⁷¹ Lawrence Friedman, lihat dalam *Gunther Teubner* (Ed), *ibid*, 1986. hlm. 13-27. William J. Chambliss dan Robert B. Seidman, *Law, Order and Power*, Reading, Mass: Addison-Wesley, 1971, hlm. 5-13. Juga dalam Lawrence Friedman “*Law and Development, A General Model*” dalam *Law and Society Review*, No. VI, 1972. dalam Esmi Warassih, *Op Cit*. hlm. 81-82.

Indonesia.’ Dalam pandangan itu, sebenarnya Satjipto Rahardjo sudah memberikan pertanyaan warisan kepada kita semua. ‘Relevankah apabila kita berbicara tentang ilmu hukum yang memiliki ciri ke-Indonesiaan? Apakah pikiran itu mengada-ada?’ Tidak mudah menjawab problem yang diajukan sang Begawan. Kita sebagai murid-muridnya pun terpaksa mengerutkan dahi dan harus bekerja keras untuk itu.⁷²

Konsumerisme teori dan kejerembaban pada praktik keseharian membuat ilmu hukum yang ke-Indonesiaan menjadi sebuah utopia saja. Aliran pemikiran di Indonesia itu kebanyakan hanya sebuah slogan. Mahzab hukum progresif dan seterusnya tidak ada satupun kerja intelektual komunitas di dalamnya yang semegah aliran pemikiran yang berkembang di Barat. Memang, lagi-lagi kita harus merujuk pada ‘Barat’. Tradisi komunitas intelektual di sana sudah mapan. Hukum progresif adalah sebuah ide jenius, jernih, dan mencerahkan bagi penegakan hukum Indonesia. Kita sebagai murid-muridnya memiliki tugas sosial untuk mengemban warisan kekayaan dunia ide Satjipto Rahardjo. Namun, setelah hukum progresif ditinggal pergi empunya, banyak masalah-masalah hukum yang luput dari analisis hukum progresif. Oleh karena itu, gagasan hukum progresif perlu dibaharui sesuai dengan konteks sosial yang terus berubah dan dinamis.

Hukum progresif adalah sebuah pemikiran hukum yang berusaha memperjuangkan keadilan dan kemanfaatan, ketimbang kepastian hukum.

⁷² Suteki, *Hukum Progresif: Hukum Berdimensi Transendentak dalam Konteks Keindonesiaan*. Publikasi Ilmiah Universitas Muhammadiyah Surakarta, Prosiding Seminar Nasional/Januari 2018, hlm. 9-15.

Pembentukan dan penegakan hukum Indonesia dibutuhkan pengembangan gagasan hukum progresif sebagaimana yang pernah dicetuskan oleh Satjipto Rahardjo. Beberapa instansi yang mempraktikkan hukum progresif, seperti Mahkamah Konstitusi dibawah kepemimpinan Mahfud MD, Kementerian Hukum dan HAM oleh Denny Indrayana, bahkan sampai gerakan masyarakat sipil dengan gelombang anti-korupsi seperti Indonesian Corruption Watch (ICW), hingga bantuan hukum struktural, seperti Yayasan Lembaga Bantuan Hukum Indonesia (YLBHI). Dalam rangka pembentukan hukum, gagasan progresif terlihat pada bagaimana keberpihakan sebuah regulasi pada rakyat miskin, meningkatnya partisipasi politik warga dalam menyusun sebuah naskah RUU, hingga menerapkan gaya demokrasi deliberatif (musyawarah) dalam pembahasan rancangan produk perundangundangan, singkatnya: naskah RUU hendaknya responsif, bukan represif.

Pada level penegakan hukum, gagasan, gerakan progresif terlihat pada bagaimana seorang agen penegak hukum progresif sensitif dalam menggunakan diskresi dan/atau terobosan hukum (*rule breaking*), baik hakim, polisi, jaksa, dan pemerintah(an) (daerah), patut menggunakan kewenangannya untuk melindungi kepentingan masyarakat miskin dan marjinal. Terakhir pada tataran gerakan sosial, hukum progresif dilukiskan dengan pemberdayaan hukum (*legal empowerment*) dan atau penguatan gerakan masyarakat sipil untuk memantau kinerja negara, misalnya gerakan anti-korupsi. Namun tetap saja, tidak ada yang lebih memahami pemikiran sebuah begawan selain murid-muridnya. Strategi sosial perlu dirumuskan,

supaya akar rumput intelektual hukum progresif, yakni mantan murid-murid beliau dituntut tanggung jawab kulturalnya. Bagaimana para murid bahu-membahu membangun imperium yang hampir roboh ini. Imperium pemikiran yang nyaris dilupakan oleh kita, bangsa yang pelupa ini. Kita perlu mengembangkan warisan yang cukup berharga ini. Warisan sebuah pemikiran adalah sumbangan jenius dan kejernihan guru kita yang perlu dikembangkan. Jejaring hukum progresif sudah terbentuk, untuk mempertahankan, mengaktivasi, dan menjaga ritme produktivitas tentang bukan pekerjaan yang mudah.

Banyak para kademisi, praktisi menanggapi secara berbeda terhadap kehadiran hukum progresif. Ada yang meriwayatkannya, mengamini, mengkritisi, mendiagnosis layaknya dokter, mengisi ruang-ruang kosong hingga percobaan-percobaan untuk mendayagunakan hukum progresif yang saya katakan sebagai hukum yang *never ending*. Mengapa demikian, karena hukum progresif dikatakan sebagai hukum yang sedang mengalami proses menjadi dan akan berakhir hingga proses itu berakhir. Hingga sekarang tidak pernah ada ilmuwan di antara kita yang berani menyatakan bahwa hukum progresif memiliki bentuk tertentu, apakah sebagai gerakan, aliran, paradigma, teori, konsep atau pendekatan, penafsiran atau apa lagi? Mengapa begitu? Karena begitu kita mencoba untuk memberi baju, bentuk hukum progresif itu, maka dengan demikian hukum progresif akan kehilangan progresivitasnya. Bisakah kita mengatakan--- seperti karya sang maestro

tentang “Biarkan Hukum Mengalir?”--- dengan ungkapan “Biarkan Hukum Progresif Mengalir”?

Ada yang menarik dari sekian pendapat tentang hukum progresif, yakni tentang pertanyaan “hukum progresif: apanya yang progresif”? Apakah mungkin hukum itu progresif? Bukan hukumnya yang progresif tetapi penegakan hukumnya kan?” Untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan tersebut perlu kita kembali kepada ontologi hukum progresif. Dari aspek ontologi, konsep tentang hukum dalam hukum progresif dimaknai sebagai “*not only rules and logic but also behavior, even behind behavior*”. Jadi, yang progresif itu bukan hanya persoalan penegakannya (*behavior*) tetapi juga materi/substansi (*rules*) termasuk cara menggunakan logika (*logic*) hukumnya. Sejak UU Kekuasaan kehakiman 1970 ada, materi hukum sudah progresif, memberikan ruang kepada hakim untuk tidak tepaku pada bunyi undang-undang, melainkan diwajibkan juga untuk menggali nilai-nilai dan rasa keadilan yang hidup di dalam masyarakat. Hal itu terus diusung hingga UU Kekuasaan terbaru yaitu UU No. 48 Tahun 2009, Pasal 5 ayat (1). Tengoklah pula sebuah keharusan untuk menuliskan irah-irahan semua putusan pengadilan yang berbunyi: DEMI KEADILAN BERDASARKAN KETUHANAN YANG MAHA ESA. Kalimat itu menyiratkan kepada kita bahwa hakim ketika menyelesaikan perkara hendaknya berpikir melampaui atau TRANSENDEN. Yakni, berpikir melampaui norma-norma legal-formal positivistik. Selanjutnya tengoklah UU tentang Kepolisian NRI (UU No 2 Tahun 2002, Pasal 18 (1) menyebutkan bagaimana polisi diperbolehkan

untuk melakukan tindakan hukum atas pertimbangan ‘penilaian sendiri’ demi kepentingan umum, belum lagi UU tentang Sistem Peradilan Anak, yang justru memberikan ruang untuk dilakukan diversi dalam menyelesaikan perkara pidana yang melibatkan anak. Hal tersebut membuktikan bahwa hukum dalam arti peraturan perundang-undangan pun dapat bersifat progresif, bukan hanya penegak dan proses penegakannya.

Terkait dengan upaya penyemaian hukum progresif, mengingat Satjipto Rahardjo dibesarkan dalam ruang akademis di tempat itu. Namun, dapat dipastikan bahwa fakultas hukum ini tidak mungkin mampu menjaga persemaian hukum progresif apabila tidak diperkuat dengan jejaring sosial lainnya. Apakah kita mampu mengarus utamakan (*mainstreaming*) hukum progresif dalam praktik ber hukum, *legal drafting*, reformasi peradilan, membuat kontrak, perumuskan kebijakan publik, dst. Dan, yang paling penting pelibatan antara para jejaring ini. Kita sering mengutip pepatah: satu lidi mudah dipatahkan, namun ribuan lidi yang diikat akan kuat, namun pendalaman pada maknanya masih banyak belum terpikirkan.

Sebagai sebuah mazhab, murid-murid inilah yang menjadi modal sosial paling besar. Swadaya, kemandirian dan keberlanjutan kerja-kerja sosial yang bersemangatkan hukum progresif perlu direnungkan bersama. Tahun depan sudah lebih dari lima tahun wafatnya sang Begawan Guru kita. Jika kita konsisten, maka di tahun mendatang produktivitas karya kita mudah-mudahan lebih meningkat. Makalah ini merupakan gagasan penulis yang terus mencoba untuk memberikan ruh hukum progresif dalam setiap

pembuatannya secara tematik. Bila kita terus berkarya dengan terus menyemaikan gagasan, gerakan, konsep, teori atau apa pun namanya tentang hukum progresif, saya yakin hukum progresif tidak akan pernah berakhir (*never ending*) menjadi macan kertas (*paper tiger*).

Meskipun sedikit, semoga artikel ini bermanfaat bagi pembaca yang berniat memahami hukum bukan hanya sekedar *rules and logic*, melainkan juga *behavior* yang berarti bahwa hukum harus dipahami secara kontekstual sehingga masa depan hukum tidak berakhir pada kehebatannya di atas kertas, melainkan juga dalam ordnat keberlakuan sosialnya.

Sedangkan Teori Rekayasa Sosial (*law as tool as social control* dan *law as tool as social engineering*) karya Roscoe Pound yang mana tampilnya hukum sebagai sarana rekayasa sosial dengan sejumlah syarat sebagaimana dikemukakan di atas, diyakini oleh Roscoe Pound sebagai suatu lembaga sosial sesungguhnya yang merupakan produk intelektual ilmiah yang terencana dan sistematis, sehingga setiap kali dapat disempurnakan demi fungsionalitasnya sebagai instrumen rekayasa sosial. Dengan mengutip istilah dalam ilmu teknik, penggunaan hukum secara sadar untuk mengubah masyarakat itu disebut sebagai *social engineering* atau lengkapnya *social engineering by law*. Langkah yang diambil dalam *social engineering* bersifat sistematis, dimulai dari identifikasi problem sampai kepada jalan pemecahannya, yaitu:⁷³

⁷³ Dalam Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, Penerbit PT. Citra Aditya Bakti, Cetakan ke V, Bandung, 2000, hlm. 206-207.

- a. Mengenal problem yang dihadapi sebaik-baiknya. Termasuk didalamnya mengenali dengan seksama masyarakat yang hendak menjadi sasaran dari penggarapan tersebut.
- b. Memahami nilai-nilai yang ada dalam masyarakat. Hal ini penting dalam hal *social engineering* itu hendak diterapkan pada masyarakat dengan sektor-sektor kehidupan majemuk, seperti: tradisional, modern dan perencanaan. Pada tahap ini ditentukan nilai-nilai dari sektor mana yang dipilih.
- c. Membuat hiptesa-hipotesa dan memilih mana yang paling layak untuk bisa dilaksanakan
- d. Mengikuti jalannya penerapann hukum dan mengukur efek-efeknya.

Teori *Adequate Causaliteit* atau Kausalitas Memadai dikembangkan oleh Johannes von Kries, seorang ahli hukum dan filsuf Jerman. Teori ini digunakan untuk menentukan sejauh mana suatu perbuatan dapat dianggap sebagai penyebab yang layak (*adequate*) dari suatu akibat yang terjadi, dalam kaitannya dengan pertanggungjawaban hukum.⁷⁴

“Hanya perbuatan yang secara objektif layak diperkirakan dapat menimbulkan akibat tertentu yang dapat dipandang sebagai penyebab hukum terhadap akibat itu.”⁷⁵

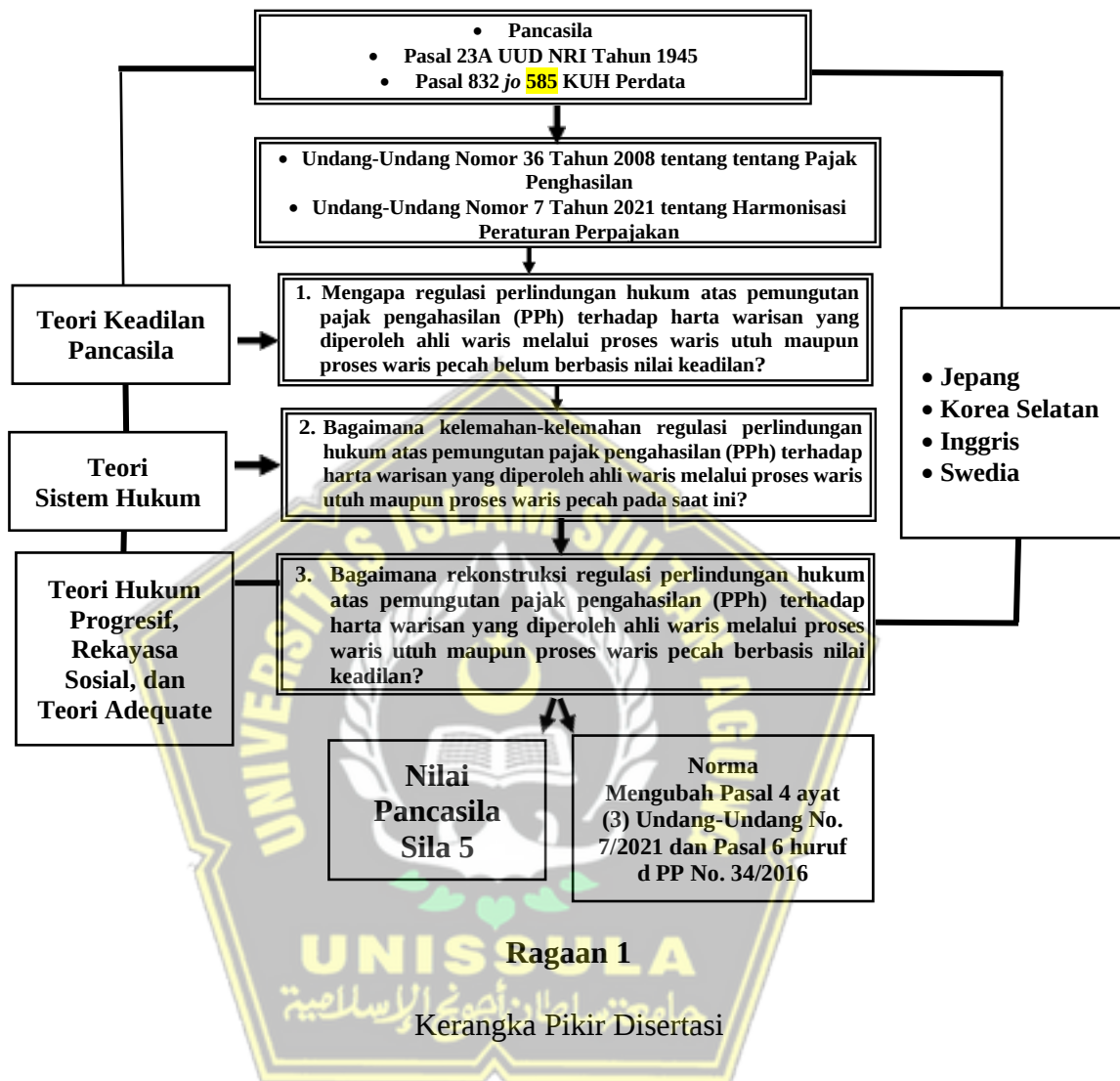
⁷⁴ Von Kries dalam teorinya menyatakan bahwa hubungan sebab akibat dalam hukum tidak cukup ditentukan oleh syarat faktual, melainkan juga harus melalui seleksi yuridis yang objektif, yaitu kelayakan akibat dari tindakan tertentu. Lihat: Johannes von Kries, “*Die Prinzipien der Wahrscheinlichkeitsrechnung*”, Leipzig, 1886.

⁷⁵ Von Kries, Johannes. *Die Prinzipien der Wahrscheinlichkeitsrechnung: Eine logische Untersuchung*. Leipzig: S. Hirzel, 1886, hlm. 49.

Dengan kata lain, tidak semua peristiwa yang secara faktual mendahului suatu akibat dapat dianggap sebagai penyebab hukum; hanya yang dapat secara wajar diprediksi oleh manusia normal berdasarkan pengalaman umum yang dianggap relevan secara yuridis.



G. Kerangka Pemikiran



H. Metode Penelitian

1. Paradigma Penelitian

Paradigma penelitian yang digunakan adalah paradigma konstruktivisme, yang tergolong dalam kelompok paradigma non-positivistik. Paradigma merupakan suatu sistem filosofis utama, induk atau “payung” yang terbangun dari ontologi, epistemologi dan metodologi

tertentu, yang masing-masingnya terdiri dari satu “set” *belief* dasar atau *worldview* yang tidak dapat begitu saja dipertukarkan.⁷⁶ E.G Guba dan Y.S. Lincoln membedakan paradigma berdasarkan pada jawaban masing-masing terhadap 3 (tiga) “pertanyaan mendasar” yang menyangkut⁷⁷:

a. **Ontologi**, yaitu **Relativis** adalah pemahaman bentuk dan sifat ciri realitas, berikut apa yang dapat diketahui dari realitas tersebut.⁷⁸ *Ontologi* konstruktivis yaitu realitas bisa dipahami dalam bentuk konstruksi mental yang bermacam-macam dan tak dapat diindra, yang didasarkan secara sosial dan pengalaman, berciri lokal dan spesifik (meskipun berbagai elemen sering kali sama-sama dimiliki oleh berbagai individu dan bahkan bersifat lintas budaya)⁷⁹, dan bentuk serta isinya bergantung pada manusia atau kelompok individual yang memiliki konstruksi tersebut. Konstruksi (mental) tersebut tidak kurang atau lebih “benar,” dalam pengertian mutlak, namun sekedar lebih atau kurang matang dan/atau canggih. Konstruksi tersebut dapat diubah, sebagaimana “realitas” ikutannya demikian. Posisi ini sebaiknya

⁷⁶ Erlyn Indarti, *Diskresi dan Paradigma Sebuah Telaah Filsafat Hukum*, (Semarang, Pidato Pengukuhan disampaikan pada Upacara Penerimaan Jabatan Guru Besar dalam Filsafat Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, 4 November 2010), hlm. 16

⁷⁷ *Ibid*, hlm. 18 - 19

⁷⁸ Erlyn Indarti: Konstruktivisme adalah realitas majemuk dan beragam, berdasarkan pengalaman sosial dan individual, lokal dan spesifik, bersifat relativisme. *Ibid*. hlm. 16-19

⁷⁹ Guba and Lincoln, memandang paradigma adalah sistem dasar yang menyangkut keyakinan atau pandangan yang mendasar terhadap dunia obyek yang diteliti (*worldview*) yang merupakan panduan bagi peneliti. Guba dan Lincoln menyebutkan bahwa paradigma yang berkembang dalam penelitian dimulai dari paradigma *positivisme*, *post-positivisme*, *critical theory*, dan *constructivism*. Guba dan Lincoln, *Computing Paradigms in Qualitative Research*, dalam *Handbooks of Qualitative Research*, London Sage Publication, 1994, h. 105. Lihat dalam Norman K. Denzin, Yvonna S. Lincoln, *Handbook of Qualitative Research*, terjemah Dariyatno, dkk, Pustaka Pelajar, Yogyakarta, 2009, hlm. 137.

dibedakan dari nominalisme dan idealisme. *Ontologi* penelitian ini mengasumsikan bahwa Hukum Progresif, saat ini belum sempurna, sehingga perlu pengkajian pada paradigma ini untuk menyempurnakan tentang rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan.

b. *Epistemologi* ke dalam mana termasuk pula pernyataan ***Aksiologis***, yaitu pemahaman sifat hubungan atau relasi antara peneliti terhadap objek yang diteliti. Dalam epistemologis dan aksiologis ini yang dimaksud dengan konstruktivisme adalah transaksional/subjektivis, dimana peneliti dan objek investigasi terkait secara interaktif.⁸⁰ Dari semua itu maka yang teramati dan menjadi temuan di ‘cipta’/di’konstruksi’ bersama. Posisi peneliti sebagai individu dan objek penelitiannya yang berhubungan/terkait secara interaktif dan merupakan hasil transaksi/negosiasi/mediasi dalam proses pembuatan konsep hukum baru yaitu Hukum untuk Alam Semesta dan Jagat Raya (tidak hanya untuk manusia saja) yang diimplementasikan dengan rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan. Selain

⁸⁰ “Posisi peneliti sebagai Notaris dan PPAT yang selalu mengamati “*quasi observase*” sekaligus sebagai pihak yang mengalami sendiri atau ikut terlibat pada pelaksanaan kebijakan atau “*participant observase*”

itu juga terkait dengan pengetahuan yang ditentukan atau dipengaruhi oleh nilai-nilai yang dipegang/dianut oleh masing-masing pihak tersebut, sehingga bersifat subyektif.

c. **Metodologis**, atau sistem metode dan prinsip yang diterapkan oleh individu di dalam observasi atau investigasinya dari *constructivism* adalah *hermeneutical dan dialectic*.⁸¹ Hermeneutika yaitu salah satu jenis filsafat yang mempelajari tentang interpretasi makna. Nama hermeneutika diambil dari kata kerja dalam bahasa Yunani *hermeneuein* yang berarti, menafsirkan, memberi pemahaman, atau menerjemahkan. Yang menekankan empati dan interaksi dialektik antara peneliti dengan objek yang diteliti yang diimplementasikan dalam rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan, untuk konstruksikan realitas yang diteliti melalui metode **kualitatif**. Kriteria kualitas penelitian bersifat *authenticity* dan *reflectivity*, sejauh mana temuan merupakan refleksi otentik dari realitas yang dihayati oleh para

⁸¹ *Hermeneutic* lebih spesifik terhadap keadaan atau sifat yang terdapat pada suatu penafsiran. Sumaryono, menjelaskan bahwa secara etimologis, kata “*hermeneutic*” berasal dari bahasa Yunani *hermeneuein* yang berarti “menafsirkan”, dan dari kata *hermeneuin* ini dapat ditarik kata benda *hermeneia* yang berarti “penafsiran” atau “interpretasi” dan kata *hermeneutes* yang berarti interpreter (penafsir) dalam E . Sumaryono, *Hermeneutika: Sebuah Metode Filsafat*, (Yogyakarta: Kanisius. 1999). Lihat pula dalam Frederick A. Olafson, 1986. *History and Theory* Vol. 25, No. 4, Beiheft 25: Knowing and Telling History: The Anglo-Saxon Debate (Dec., 1986), hlm. 28-42 in *JOURNAL ARTICLE*; Hermeneutics: "Analytical" and "Dialectical" Published by: Wiley for Wesleyan University DOI: 10.2307/2505130 <https://www.jstor.org/stable/2505130> Page Count: 15. Di akses, Kamis, Tanggal 23 April 2024.

pelaku sosial.⁸² Tujuan penelitian adalah melakukan rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan, terkait dengan dialektik antara peneliti dan dengan objek yang diteliti.

2. Jenis Penelitian

Penelitian ini termasuk dalam tradisi penelitian kualitatif. Melalui penggunaan metode kualitatif diharapkan dapat ditemukan dalam rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan yang akan diteliti. Pada tradisi penelitian kualitatif tidak dikenal populasi (jumlah responden, peserta atau narasumber wawancara secara kualitatif dan penyebaran banyak teori dalam suatu wilayah).

Objek yang diteliti yaitu rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan. Sampel yang disebut sebagai informan ditentukan secara *purposive*.⁸³ Yang dikenal adalah *key-informan* (informan yang

⁸² Yesmil Anwar & Adang., 2008. *Pengantar Sosiologi Hukum*, (Penerbit PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta; 2008) hlm. 64.

⁸³ Sampel yang disebut sebagai informan ditentukan secara *purposive* yaitu sampel yang dipilih dengan cermat yaitu yang terlibat langsung dengan kasus waris tanah perpajakan, sehingga relevan dengan tujuan penelitian, yang memiliki ciri-ciri khusus dan *esensial*. Semua ini tergantung pada pertimbangan atau penilaian (*judgment*) dari peneliti. Oleh karena itu, *purposive sampling*

ditanam oleh peneliti dalam keterlibatan langsung dengan apa yang diteliti), juga diperlukan informan yang jumlahnya tidak ditentukan secara limitatif melainkan mengikuti prinsip *snowball* (Kantor Perpajakan Kabupaten Sukoharjo, Rekan Sejawat Notaris Kabupaten Sukoharjo, dan Ahli Waris akta Notaris peneliti). Instrumen penelitian adalah peneliti sendiri (sebagai Notaris/Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT)). Pada penelitian kualitatif interpretif atau konstruktif maka motif penelitian adalah untuk (1) *to explore* (2) *to criticize* (3) *to understand* sebagaimana telah disinggung sebelumnya.⁸⁴

3. Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan jenis penelitian *yuridis-sosiologis*, yakni penelitian hukum yang dilakukan dengan mempelajari dan meneliti hubungan timbal balik antara hukum dengan lembaga-lembaga sosial yang lain. Disini hukum tidak dikonsepsikan sebagai suatu gejala normatif yang mandiri (otonom), tetapi sebagai institusi sosial yang dikaitkan secara riil dengan variable-variabel yang lain.⁸⁵ Penelitian hukum empiris atau penelitian hukum sosiologis, yaitu penelitian hukum yang mempergunakan sumber data primer.⁸⁶ Deskriptif analitis adalah suatu jenis penelitian yang

juga disebut dengan *Judgmental Sampling* yaitu *key-informan*, *informan* yang jumlahnya tidak ditentukan secara limitatif melainkan mengikuti prinsip *snowball*. Lihat, Soeratno dan Lincoln Arsyad, *Metodologi Penelitian Untuk Ekonomi dan Bisnis*, Unit Penerbitan dan Percetakan APMP YKPN, Yogyakarta, 1993, hlm. 119-120

⁸⁴ Noeng Muhadjir, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Penerbit Rake Sarasin, Yogyakarta, 2002, hlm. 165-168

⁸⁵ Mukti Fajar ND dan Yulianto Achmad, *Dualisme Penelitian Hukum Normatif dan Empiris*. (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2010), hlm. 112.

⁸⁶ *Ibid*, hlm. 35.

dimaksud untuk melukiskan, memaparkan, dan melaporkan suatu keadaan obyek atau suatu peristiwa sekaligus mengambil suatu kesimpulan umum tentang obyek dari penelitian tersebut.⁸⁷

Segi yuridis yang dimaksud adalah bahwa didalam meninjau dan melihat serta menguraikan permasalahannya menggunakan prinsip-prinsip dan asas-asas hukum. Sedangkan dari sisi sosiologisnya adalah bahwa peneliti akan melakukan baik wawancara dan quisioner, sedangkan baik berupa undang-undang maupun buku serta jurnal hanya penunjang saja.

Kemudian juga ditambahkan pendekatan yang sekaligus untuk menafsirkan makna simbol dan fakta-fakta hukum secara *preskriptif* maupun secara *hermeneutic and dialectical* sebagai upaya untuk memberikan jawab atas *gap* (penyimpangan, kesenjangan atau jurang pemisah), yang tidak semata-mata mengandalkan pada upaya keadilan berbasis norma atau teks (*legal justice*), melainkan memberikan tautan konteks sosial yang mempengaruhi cita rasa keadilannya (*social justice*).⁸⁸

Pendekatan penelitian ini paling relevan untuk menganalisa dan mengkaji dan selanjutnya merekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan.

⁸⁷ Bambang Waluyo, *Penelitian Hukum dan Praktek*. (Jakarta: Sinar Grafika, 1991), hlm 16.

⁸⁸ Herlambang P, Wiratraman, *Penelitian Sosio-Legal dan Konsekuensi Metodologisnya*, diakses dari <https://herlambangperdana.files.wordpress.com/2008/06/penelitian-sosio-legal-dalam-tun.pdf>, pada tanggal 25 Juli 2024.

4. Sumber Data Penelitian

Spesifikasi penelitian dilakukan secara *preskriptif*, yaitu pendekatan penelitian yang bertujuan untuk memberikan rekomendasi atau saran tindakan konkret untuk mengatasi masalah atau mencapai tujuan tertentu.⁸⁹ Dalam hal ini adalah merekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan.

5. Jenis dan Sumber Data

Menurut Moleong sebagaimana mengutip Lofland, dalam penelitian kualitatif itu terdapat sumber data utama dan sumber data tambahan. Sumber data utama itu berasal dari orang-orang yang diamati dan diwawancarai, dalam arti *kata-kata dan tindakannya*, sehingga dengan demikian dalam penelitian ini sumber data utama yang digunakan adalah para informan yang terpilih,⁹⁰ yang jenis datanya berupa kata-kata dan tindakan mereka yang mengambil tempat Kantor Perpajakan Kabupaten Sukoharjo, Kota Malang, dan Jawa Tengah, Rekan Sejawat Notaris

⁸⁹ Hadari Nawawi, *Instrumen Penelitian Bidang Sosial*, (Yogyakarta: Gajah Mada University, Press, 1992), hlm 47.

⁹⁰ Selanjutnya tentang informan akan dijelaskan dalam sub tersendiri

Kabupaten Sukoharjo dan Jawa Tengah, dan Ahli Waris akta Notaris peneliti.⁹¹

Sementara itu di luar Informan selebihnya hanyalah merupakan data tambahan. yang merupakan data pelengkap atau penunjang data utama, yang jenis datanya adalah sumber tertulis (yang terdiri dari bahan hukum primer dan sekunder).⁹² Dalam penelitian ini, sumber data primer yang digunakan sebagai berikut:

a. Bahan Hukum Primer⁹³

Bahan pustaka yang berisikan pengetahuan ilmiah yang baru atau mutakhir, ataupun pengertian baru tentang fakta yang belum diketahui maupun mengenai suatu gagasan (ide). Bahan/sumber ini mencakup Peraturan Perundang-undangan yang terkait dengan penelitian hukum (Disertasi), antara lain:

- 1) Pancasila;
- 2) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
- 3) Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata/BW);
- 4) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria;
- 5) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan;

⁹¹ Lexy J. Moleong, *Metode Penelitian Kualitatif*, Remaja Rosdakarya, Bandung, 2004, hlm. 112

⁹² *Loc.Cit.*

⁹³ Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif*. (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2003), hlm. 29.

- 6) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang perubahan atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan;
- 7) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan;
- 8) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan;
- 9) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah;
- 10) Peraturan Pemerintah Nomor 7 Tahun 1997 tentang Peraturan Gaji Pegawai Negeri Sipil;
- 11) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah;
- 12) Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Karena Waris Dan Hibah Wasiat;
- 13) 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;

- 14) Peraturan Kepala BPN Nomor 8 Tahun 2012 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah;
- 15) Peraturan Kepala BPN Nomor 16 Tahun 2021 tentang Pendaftaran Tanah; dan
- 16) Peraturan Direktorat 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.

b. Bahan Hukum Sekunder⁹⁴

Bahan pustaka yang berisikan informasi tentang bahan primer. Bahan/sumber sekunder ini antara lain, mencakup buku-buku (*literature*), internet, jurnal, makalah-makalah, dan dokumen-dokumen yang berkaitan dengan penulisan hukum ini yang dapat membantu untuk memperkuat data tulisan ini.

c. Bahan Hukum tersier⁹⁵

Bahan hukum yang dapat menjelaskan baik bahan hukum primer maupun bahan hukum sekunder, yaitu Kamus Besar Bahasa Indonesia. Untuk melengkapi bahan hukum, maka dilakukan pengambilan data-data praktik lapangan berasal dari wawancara terhadap Kantor

⁹⁴ *Loc.cit.*

⁹⁵ Mukti Fajar ND dan Yulianto Achmad, *Dualisme Penelitian Hukum Normatif dan Empiris*. (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2010), hlm. 112.

Perpajakan Kabupaten Sukoharjo, Rekan Sejawat Notaris Kabupaten Sukoharjo, dan Ahli Waris akta Notaris peneliti.

6. Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data adalah cara atau strategi untuk mendapatkan data yang diperlukan untuk menjawab permasalahan dalam penelitian. Teknik pengumpulan data bertujuan untuk memperoleh data dengan cara yang sesuai dengan penelitian sehingga peneliti akan memperoleh data yang lengkap baik secara lisan maupun tertulis. Dalam penelitian ini, peneliti menggunakan beberapa teknik pengumpulan data yang hanya untuk melengkapi data yuridis normatif berupa wawancara kepada Kantor Perpajakan Kabupaten Sukoharjo, Rekan Sejawat Notaris Kabupaten Sukoharjo, dan Ahli Waris akta Notaris peneliti. Sesuai dengan paradigma penelitian ini, dalam melakukan observasi peneliti akan mengambil posisi sebagai *fasilitator* dengan menggunakan prinsip *participant observer*. *Indepth interview* dilakukan dengan pertanyaan-pertanyaan terbuka (*open ended*), namun tidak menutup kemungkinan akan dilakukan pertanyaan-pertanyaan tertutup (*closes ended*) terutama untuk informan yang memiliki banyak informasi tetapi ada kendala dalam mengelaborasi informasinya tersebut. Bias dari *interview* atau observasi dapat terjadi dalam penelitian. Untuk itu diperlukan *filter* dengan cara menggunakan optik pengalaman hidup informan/responden terkait dengan bahasa, gender, keragaman tradisi, *kelas sosial*, ras dan etnis, dan hal-hal

lain seperti pendidikan, usia dan agama. Adapun *key persons*, informan serta responden penelitian ini telah disebutkan pada sumber data penelitian di atas. Responden selanjutnya akan ditentukan secara *snowball* sesuai dengan kebutuhan penelitian ini.

7. Metode Analisis Data

Metode yang digunakan dalam menguraikan dan mengolah data-data yang terkumpul adalah uraian kualitatif. Uraian kualitatif digunakan dalam metode menguraikan data dalam penelitian ini karena data utama yang digunakan bukan dalam bentuk angka-angka yang dapat dilakukan pengukuran.⁹⁶ Menurut Ronny Hanitijo Soemitro penelitian hukum yang normatif menekankan pada langkah-langkah spekulatif-teoritis dan analisis normatif-kualitatif.⁹⁷ Keseluruhan data yang diedit dan diolah, dianalisis dengan metode kualitatif, artinya tidak semata-mata bertujuan mengungkapkan kebenaran saja, tetapi memahami kebenaran tersebut. Maka diperoleh kesimpulan yang dapat menjawab permasalahan yang ada. Hasil dari analisis akan disajikan dalam bentuk Disertasi ini.⁹⁸

G. Orisinalitas Penelitian

Berdasarkan penelusuran kepustakaan, *internet* dan sumber informasi lain, penelitian yang memiliki fokus studi untuk melakukan konstruksi ide

⁹⁶ Bambang Waluyo, *Op.cit*, hlm. 77-78.

⁹⁷ Ronny Hanitijo Soemitro, *Op.cit*, hlm. 35.

⁹⁸ Aprista Ristyawati, *Op.cit*, hlm. 23.

gagasan dan konsep hukum baru yaitu “Rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan”, sampai saat ini belum dijumpai, namun demikian terdapat beberapa penelitian atau setidaknya-tidaknya hasil studi (kajian) yang memiliki *relevansi* dengan disertasi ini. Selebihnya kajian original penelitian ini akan diketengahkan dalam tabel 1 sebagai berikut:



Penelitian Terdahulu				Disertasi Ini/ Penelitian Sekarang
No	Peneliti/ Penulis	Judul Penelitian/ Karya Ilmiah	Fokus Penelitian Terdahulu	Unsur Kebaruan dalam Disertasi Peneliti
1	Wrendy Hasian H, Doktoral UNIVERSITAS GADJAH MADA YOGYAKARTA Tahun 2019, S3 Ilmu Hukum	KAJIAN YURIDIS PEMUNGUTAN PAJAK TERHADAP PROSES TURUN WARIS SEHUBUNGAN DENGAN AKTA PEMBAGIAN HAK BERSAMA (APHB) DI KOTA YOGYAKARTA	Tujuan penelitian ini adalah untuk mengetahui dan menganalisis uraian terjadinya ketidakpastian hukum mengenai pengenaan pajak pada proses turun waris hak atas tanah warisan yang telah bersertipikat sehubungan dengan adanya Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) di Kota Yogyakarta. Penelitian ini juga bertujuan untuk memberikan solusi	Dalam disertasi ini ingin menyempurnakan tentang perlindungan atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah terutama menambahkan Al-Qur'an menggunakan kajian teori Pancasila, Sistem Hukum, dan Hukum Progresif yaitu diimplementasikan dengan perlindungan

			kepada wajib pajak atas ketidakpastian hukum mengenai pengenaan pajak pada proses peralihan hak atas tanah warisan yang telah bersertipikat di Kota Yogyakarta. Penelitian ini merupakan penelitian normatif empiris dengan menggunakan data sekunder sebagai data awal dilakukannya penelitian, dilanjutkan dengan mengumpulkan data primer yang diperoleh langsung dari responden dan narasumber melalui penelitian lapangan dengan cara wawancara. Data yang diperoleh itu dianalisis	atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah ”, mengusulkan agar diimplementasikan dengan perlindungan atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah.
--	--	--	---	---

			secara kualitatif dan dikemukakan secara deskriptif. Hasil penelitian adalah ketidakpastian hukum atas pengenaan pajak pada peralihan hak atas tanah warisan yang telah bersertipikat itu bersumber dari adanya penyalahgunaan kewenangan yang dilakukan oleh Kepala Kantor Pertanahan Kota Yogyakarta dalam menafsirkan Pasal 111 ayat (5) Peraturan Menteri Negara Agraria Nomor 3 tahun 1997 secara sepihak dengan tanpa adanya campur tangan dari pihak Kepala Badan	
--	--	--	--	--

			Pertanahan Nasional, sehingga peralihan hak atas tanah warisan yang diterapkan di Kantor Pertanahan Kota Yogyakarta itu mengharuskan adanya pembuatan APHB dan menimbulkan perpajakan ganda kepada para ahli waris. Kemudian, koordinasi antara pihak Kantor Pertanahan dan pihak Kantor Pajak Pratama Kota Yogyakarta itu tidak terjalin dengan baik dalam menentukan SKB Pajak Penghasilan yang seharusnya dilampirkan oleh para ahli waris pada saat melaksanakan pendaftaran peralihan hak atas	
--	--	--	--	--

			tanah warisan yang telah bersertipikat dengan menggunakan APHB di Kantor Pertanahan Kota Yogyakarta, sehingga menyebabkan para ahli waris diharuskan membayar pajak penghasilan pada saat pembuatan APHB yang riwayat tanahnya berasal dari proses turun waris. Solusi praktis yang dapat diberikan adalah para ahli waris dipersilahkan untuk mengadukan masalah tersebut ke Kantor Ombudsman.	
2	Choiri Alfiana Alicia, Program	Ambiguitas Pembebanan Pajak Penghasilan Atas	Penelitian yang berjudul Ambiguitas Pembebanan Pajak Penghasilan Atas Harta	Dalam disertasi ini ingin menyempurnakan tentang perlindungan atas pemungutan pajak

Kenotariatan, Fakultas Hukum Universitas Wijaya Kusuma Suarabaya Tahun 2023	Harta Warisan Yang Diperoleh Oleh Ahli Waris	Warisan Yang Diperoleh Oleh Ahli Waris bertujuan pertama untuk mengetahui dan memahami serta menganalisis tentang bagaimana karaktersistik pembebanan pajak penghasilan bagi ahli waris. Kedua untuk mengetahui, memahami serta menganalisis Upaya Hukum Bagi Ahli Waris Yang Merasa Keberatan Atas Pembebanan Pajak Terhadap Harta Warisan. Metode Penelitian yang digunakan dalam skripsi ini menggunakan metode	penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah terutama menambahkan Al-Qur'an menggunakan kajian teori Pancasila, Sistem Hukum, dan Hukum Progresif yaitu diimplementasikan dengan perlindungan atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah ”, mengusulkan agar diimplementasikan dengan perlindungan atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli
--	---	---	--

			penelitian normative yang merupakan penelitian kepustakaan yaitu penelitian terhadap peraturan perundang-undangan dan literatur yang berkaitan materi yang dibahas. Berdasarkan hasil penelitian dapat disimpulkan pertama: Karakteristik yang timbul dalam Pajak Penghasilan terhadap Ahli Waris ini berbeda hal dengan pembebanan Pajak Penghasilan pada umumnya, yang menjadi pembeda terletak dalam subjek serta objek pajak nya. Selain itu	waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah.
--	--	--	---	---

			ambiguitas yang terjadi dalam Undang-Undang menyebabkan ahli waris bingung pada ketentuan mengenai harta warisan yang dikenakan pajak penghasilan. Kedua: SKB PPh dapat diajukan oleh pewaris atas peralihan Ha katas atanah dan/atau bangunan, baik harta bergerak maupun harta tidak bergerak dapat mengajukan SKB PPh kepada Direktur Jendral Pajak sesuai dengan NPWP terdaftar milik pewaris yang dimana dalam permohonannya tidak boleh	
--	--	--	---	--

			ada pajak terhutang milik pewaris. Bila terdapat pajak terhutang maka ahli waris dapat mengajukan upaya hukum keberatan bilamana ahli waris tidak memiliki kemampuan yang sama untuk membayarkan pajak terhutang milik pewaris tersebut. Kata Kunci: Pajak penghasilan, Warisan, Ahli Waris	
3	Nur Hakim, Program Doktor Ilmu Hukum UNIVERSITAS	PERLINDUNGAN HUKUM BAGI WAJIB PAJAK TERKAIT DENGAN PENGAJUAN	Peran serta pajak sangat dominan di dalam sebuah Negara, karena pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara,	Dalam disertasi ini ingin menyempurnakan tentang perlindungan atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses

	JAYABAYA JAKARTA, Tahun 2021	RESTITUSI PAJAK PERTAMBAHAN NILAI	khhususnya di dalam pelaksanaan pembangunan karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan. Pajak mempunyai sifat memaksa, konsekuensi dasar dari sifat tersebut, adalah bentuk pemaksaan dalam ketentuan perundang-undangan agar Wajib Pajak mau melaksanakan kewajiban perpajakannya yang mengenyampingkan perlindungan hukum bagi Wajib Pajak pada saat	waris utuh maupun proses waris pecah terutama menambahkan Al-Qur'an menggunakan kajian teori Pancasila, Sistem Hukum, dan Hukum Progresif yaitu diimplementasikan dengan perlindungan atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah ", mengusulkan agar diimplementasikan dengan perlindungan atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah.
--	---	---	---	---

			mengajukan restitusi karena adanya ancaman pidana yang seharusnya ancaman Pidana bisa ditiadakan. Hasil dari penelitian, kontruksi hukum Pelaksanaan Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai di Indonesia yang mempunyai sanksi tumpang tindih Antara administrasi dan pidana penjara terhadap Wajib Pajak yang diatur di dalam Undang-undang yang sama sangat merugikan Wajib Pajak, khususnya Pengusaha Kena Pajak (PKP), hal tersebut terjadi karena perlindungan hukum bagi Wajib Pajak yang	
--	--	--	---	--

			mengajukan klaim restitusi salah satunya pajak pertambahan nilai tidak ada kepastian hukum karena adanya sanksi Administrasi dan Pidana yang saling tumpang tindih. Oleh karenanya perlu adanya perubahan dalam Undangundang Pajak agar tidak menjadi kontradiktif di dalam penerapannya sehari-hari sehingga dapat memberikan perlindungan hukum kepada para wajib Pajak yang memang benar-benar mempunyai kelebihan pembayaran pajak sehingga	
--	--	--	---	--

			dapat mengambil kelebihan tersebut melalui mekanisme restitusi sesuai dengan kriteriakriteria yang telah ditentukan.	
4	Devi Hidayanti Waluyo, Prodi Doktor Ilmu Hukum Universitas Pelita Harapan Tahun 2021.	Perlindungan hukum ahli waris atas harta waris pada pemberlakuan undang-undang tentang pengampunan pajak	Di Indonesia kebijakan tax amnesty terakhir kali dilaksanakan pada tahun 2016 dalam rangka meningkatkan pendapatan negara dalam sektor pajak, dalam pelaksanaannya kebijakan tersebut memberikan ampunan bagi wajib pajak yang selama ini tidak melaksanakan kewajiban pajak sesuai ketentuan yang berlaku, hal ini tidak mencerminkan keadilan	Dalam disertasi ini ingin menyempurnakan tentang perlindungan atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah terutama menambahkan Al-Qur'an menggunakan kajian teori Pancasila, Sistem Hukum, dan Hukum Progresif yaitu diimplementasikan dengan perlindungan atas

			bagi wajib pajak yang patuh. Selain itu, kebijakan tax amnesty juga menimbulkan permasalahan dalam bidang waris, dimana harta kekayaan yang telah dialihkan sebagai pelunasan utang dan tidak ikut dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) pada saat mengikuti program tax amnesty dikemudian hari menjadi masalah bagi ahli waris yang harus dibebankan kewajiban perpajakan yang timbul pada proses peralihan hak dan dikenakan sanksi sebagaimana dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang No.	pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah”, mengusulkan agar diimplementasikan dengan perlindungan atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah.
--	--	--	--	---

			11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Penelitian ini bertujuan untuk memperoleh perlindungan hukum bagi ahli waris terkait kewajiban perpajakan yang dibebankan kepadanya atas harta kekayaan yang telah beralih hak kepada pihak lain sebagai pelunasan utang. Dalam penelitian ini menggunakan metode pendekatan yuridis normatif yang bersifat kualitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak terdapat perlindungan hukum yang jelas bagi ahli waris baik dalam	
--	--	--	--	--

			pelaksanaannya maupun dalam ketentuan undang-undang perpajakan khususnya Undang-Undang No. 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dan Undang-Undang No. 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan terkait Pajak Penghasilan (PPh) yang dibebankan kepada ahli waris atas harta kekayaan telah dialihkan sebagai pelunasan hutang dan pengenaan sanksi atas harta kekayaan belum dilaporkan pada saat mengikuti program tax amnesty pada tahun 2016. Pemerintah dalam	
--	--	--	--	--

			hal ini Kementerian Keuangan, Direktur Jenderal Pajak harus membuat aturan-aturan pelaksana terkait pembebasan kewajiban perpajakan dan penghapusan sanksi denda bagi ahli waris atas harta kekayaan yang baik belum atau kurang dilaporkan oleh pewarisnya pada saat mengikuti program tax amnesty tahun 2016, serta untuk segera membuat aturan pelaksana terkait Program Pengungkapan Pajak Sukarela (PPS) yang akan dilaksanakan pada awal tahun 2022 guna memberikan kepastian hukum, keadilan dan perlindungan	
--	--	--	---	--

			hukum bagi wajib pajak dalam pelaksanaan program tersebut	
--	--	--	---	--

Tabel 1 Orisinalitas Penelitian Disertasi



H. Sistematika Penulisan

Penelitian disertasi berjudul “Rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan” dibagi menjadi 6 (enam) bab. latar belakang pemilihan topik kajian yang diperinci ke dalam materi tentang *setting*⁹⁹ sebagaimana berikut:

Bab I: Pendahuluan; berisi latar belakang masalah, rumusan permasalahan, tujuan penelitian disertasi, kegunaan penelitian disertasi, kerangka konseptual, kerangka teori, kerangka pemikiran, metode penelitian, dan sistematika pembahasan.

Bab II: Tinjauan Pustaka; berisi konsep-konsep, teori, hasil studi pustaka peneliti yang berhubungan dengan rekonstruksi perlindungan hukum terhadap Pejabat Pembuat Akta Tanah dalam tugas jabatan pada rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan.

Bab III: Regulasi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah belum berbasis nilai keadilan dengan pisau analisa teori Keadilan Pancasila.

⁹⁹ *Setting* dalam suatu laporan studi dipakai untuk: “*provides the readers with the background to see the particular topic of the research in relation to a general area study*”. Lihat, Robert, Weissberg and Suzanne Buker, *Writing Up The Research*, Prentice Hall Regent, New Jersey, 1990, hlm. 24.

Bab IV: Kelemahan-kelemahan regulasi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah saat ini dengan pisau analisa teori Sistem Hukum.

Bab V: Rekonstruksi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun proses waris pecah berbasis nilai keadilan dengan pisau analisa teori Hukum Progresif.

Bab VI: Penutup yang berisi Kesimpulan, Saran, dan Implikasi Kajian.



BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Tinjauan Tentang Pejabat Pembuat Akta Tanah

1. Pengertian dan Dasar Hukum Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT)

Istilah Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) sudah dikenal sejak berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961 tentang Pendaftaran Tanah, yang merupakan peraturan pelaksanaan Undang-undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-pokok Agraria atau lebih dikenal dengan UUPA. Dalam UUPA, untuk pertama kalinya PPAT disebutkan sebagai pejabat yang berfungsi membuat akta yang bermaksud memindahkan tanah, memberikan hak baru atau membebankan hak atas tanah.

Pasal 1 Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah yang menjadi dasar hukum PPAT menyebutkan bahwa:

“PPAT adalah pejabat umum yang diberi kewenangan untuk membuat akta-akta otentik mengenai perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun.”

Undang-undang tersebut memberikan ketegasan bahwa PPAT adalah pejabat umum dan berwenang membuat akta otentik. Dengan demikian sesuai

dengan Pasal 1868 KUHPdata yang menyatakan suatu akta otentik adalah akta yang di dalam bentuk yang telah ditetapkan oleh undang-undang dan dibuat oleh atau dihadapan pejabat umum yang berkuasa untuk itu ditempat dimana akta dibuatnya. PPAT, yang dalam bahasa Inggris, disebut dengan *land deed officials*, sedangkan dalam bahasa Belanda, disebut dengan *land titles registrar*, mempunyai kedudukan dan peranan yang sangat penting di dalam kehidupan berbangsa dan bernegara, karena Pejabat ini diberi kewenangan oleh negara, untuk membuat akta-akta mengenai peralihan hak atas tanah.¹⁰⁰

H. Salim H.S., menyimpulkan bahwa PPAT adalah “Seseorang yang diangkat dan diberi kekuasaan oleh undang-undang untuk membuat akta, di mana di dalam akta yang dibuatnya itu, memuat klausula atau aturan yang mengatur hubungan hukum antara para pihak, yang berkaitan dengan hak atas tanah dan/atau hak milik atas satuan rumah susun”.¹⁰¹ Adapun unsur-unsur yang terkandung dari pengertian tersebut yaitu meliputi:

- a. Adanya orang yang memenuhi syarat tertentu;
- b. Subjek yang diatur, yaitu para pihak; dan
- c. Objek kewenangannya.

2. Tugas Pokok Dan Kewenangan PPAT

¹⁰⁰ H. Salim HS, *Teknik Pembuatan Akta Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT)*, (Jakarta: Rajawali Press, 2016), hlm. 85

¹⁰¹ *Ibid.*, hlm. 90.

PPAT memiliki tugas pokok melaksanakan sebagian kegiatan pendaftaran tanah dengan membuat akta sebagai bukti telah dilakukannya perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun, yang akan dijadikan dasar bagi pendaftaran perubahan data pendaftaran tanah yang diakibatkan oleh perbuatan hukum itu. Perbuatan hukum yang dimaksud meliputi:

- a. Jual Beli;
- b. Tukar menukar;
- c. Hibah;
- d. Pemasukan ke dalam perusahaan (*inbreng*);
- e. Pembagian hak bersama;
- f. Pemberian Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas tanah Hak Milik;
- g. Pemberian Hak Tanggungan;
- h. Pemberian Kuasa Membebaskan Hak Tanggungan.

Untuk melaksanakan tugas pokok tersebut, PPAT mempunyai kewenangan membuat akta otentik mengenai semua perbuatan hukum mengenai hak atas tanah dan Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang terletak di dalam wilayah kerjanya. Akta tukar menukar, akta pemasukan ke dalam perusahaan dan akta pembagian hak bersama mengenai beberapa hak atas tanah dan Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang tidak semuanya terletak di

dalam daerah kerja seorang PPAT dapat dibuat oleh PPAT yang daerah kerjanya meliputi salah satu bidang tanah atau satuan rumah susun yang haknya menjadi obyek perbuatan hukum dalam akta.

3. Pengangkatan Dan Pemberhentian PPAT

Seorang PPAT diangkat dan diberhentikan oleh Menteri. Sebelum dapat diangkat, seorang PPAT harus memenuhi syarat-syarat untuk dapat diangkat menjadi PPAT, syarat tersebut adalah:¹⁰²

- a. Warga Negara Indonesia;
- b. Berusia minimal 22 (duapuluh dua) tahun;
- c. Berkelakuan baik yang dinyatakan dengan surat keterangan yang dibuat oleh Instansi Kepolisian setempat;
- d. Tidak pernah dijatuhi pidana penjara berdasarkan putusan pengadilan yang memperoleh kekuatan hukum tetap karena melakukan tindak pidana yang diancam dengan pidana penjara 5 (lima) tahun atau lebih;
- e. Sehat jasmani dan rohani;
- f. Berijazah sarjana hukum dan lulusan jenjang strata dua kenotariatan atau lulusan program khusus PPAT yang diselenggarakan oleh kementerian yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang agraria/pertanahan;

¹⁰² Pasal 1 angka 2 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 2016 Tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 Tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah.

- g. Lulus ujian yang diselenggarakan oleh kementerian yang menyelenggarakan urusan pemerintahan di bidang agraria/ pertanahan; dan
- h. Telah menjalani magang atau nyata-nyata telah bekerja sebagai karyawan pada kantor PPAT paling sedikit 1 (satu) tahun, setelah lulus pendidikan kenotariatan.

Selain pengangkatan PPAT, terdapat pula pemberhentian PPAT. PPAT dapat berhenti menjabat sebagai PPAT dikarenakan:

- a. Meninggal dunia.
- b. Telah mencapai usia 65 (enampuluh lima) tahun.
- c. Diangkat dan mengangkat sumpah jabatan Notaris di Kabupaten/Kotamadya Daerah Tingkat II yang lain daripada daerah kerjanya, dapat diangkat kembali menjadi PPAT dengan wilayah kerja Kabupaten/Kotamadya Daerah Tingkat II tempat kedudukannya sebagai Notaris, apabila formasi PPAT untuk daerah kerja tersebut belum penuh.
- d. Diberhentikan oleh Menteri dengan hormat dari jabatannya karena:
 - 1) Permintaan sendiri;
 - 2) Tidak lagi mampu menjalankan tugasnya karena keadaan kesehatan badan atau kesehatan jiwanya, setelah dinyatakan oleh tim pemeriksa kesehatan yang berwenang atas permintaan Menteri atau pejabat yang ditunjuk;

- 3) Melakukan pelanggaran ringan terhadap larangan atau kewajiban sebagai PPAT;
 - 4) Diangkat sebagai pegawai negeri sipil atau ABRI
- e. Diberhentikan oleh Menteri dengan tidak hormat dari jabatannya karena:
- 1) Melakukan pelanggaran berat terhadap larangan atau kewajiban sebagai PPAT;
 - 2) Dijatuhi hukuman kurungan/penjara karena melakukan kejahatan perbuatan pidana yang diancam dengan hukuman kurungan atau penjara selama lamanya 5 (lima) tahun atau lebih berat berdasarkan putusan pengadilan yang sudah memperoleh kekuatan hukum tetap.

Untuk dapat diangkat sebagai PPAT, yang bersangkutan harus lulus ujian PPAT yang diselenggarakan oleh Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia. Ujian PPAT diselenggarakan untuk mengisi formasi PPAT di kabupaten/kota yang formasi PPAT-nya belum terpenuhi.

Sebelum mengikuti ujian PPAT, yang bersangkutan wajib mengikuti pendidikan dan pelatihan PPAT yang diselenggarakan oleh Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia yang penyelenggaraannya dapat bekerja sama dengan organisasi profesi PPAT. Pendidikan dan pelatihan PPAT diselenggarakan dengan tujuan untuk mendapatkan calon PPAT yang professional dan memiliki kemampuan dalam melaksanakan tugas jabatannya.

4. Daerah Kerja PPAT

Daerah kerja/wilayah kerja PPAT adalah satu wilayah kerja Kantor Pertanahan Kabupaten/Kotamadya. Apabila suatu wilayah Kabupaten/Kotamadya dipecah menjadi 2 (dua) atau lebih wilayah Kabupaten/Kotamadya, maka dalam waktu 1 (satu) tahun sejak diundangkannya Undang-undang tentang pembentukan Kabupaten/Kotamadya Daerah Tingkat II yang baru PPAT yang daerah kerjanya adalah Kabupaten/Kotamadya semula harus memilih salah satu wilayah Kabupaten/Kotamadya sebagai daerah kerjanya, dengan ketentuan bahwa apabila pemilihan tersebut tidak dilakukan pada waktunya, maka mulai 1 (satu) tahun sejak diundangkannya Undang-undang pembentukan Kabupaten/Kotamadya Daerah Tingkat II baru tersebut daerah kerja PPAT yang bersangkutan hanya meliputi wilayah Kabupaten/Kotamadya letak Kantor PPAT yang bersangkutan.

5. Pengangkatan Jabatan PPAT

Sebelum menjalankan jabatannya PPAT dan PPAT Sementara wajib mengangkat sumpah jabatan PPAT di hadapan Kepala Kantor Pertanahan Kabupaten/Kotamadya di daerah kerja PPAT yang bersangkutan. PPAT yang daerah kerjanya disesuaikan karena pemecahan wilayah Kabupaten/Kotamadya

tidak perlu mengangkat sumpah jabatan PPAT untuk melaksanakan tugasnya di daerah kerjanya yang baru.

Sebelum dilakukannya pengangkatan sumpah jabatan, PPAT wajib melapor kepada Kepala Kantor Pertanahan mengenai pengangkatannya sebagai PPAT. Apabila laporan tidak dilakukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan terhitung sejak tanggal ditetapkannya surat keputusan, maka pengangkatan tersebut batal demi hukum.

PPAT yang belum mengucapkan sumpah jabatan dilarang menjalankan jabatannya sebagai PPAT. Apabila larangan tersebut dilanggar, maka akta yang dibuat tidak sah dan tidak dapat dijadikan dasar bagi pendaftaran perubahan data pendaftaran tanah.

6. Pelaksanaan Jabatan PPAT

Setelah dilakukannya pengangkatan dan pengambilan sumpah jabatan, dalam kurun waktu 1 (satu) bulan PPAT wajib menyampaikan alamat kantornya, contoh tanda tangan, contoh paraf, dan teraan cap/stempel jabatannya kepada Kepala Kantor Wilayah Badan Pertanahan Nasional Propinsi, Bupati/Walikota/madya Kepala Daerah Tingkat II, Ketua Pengadilan Negeri, dan Kepala Kantor Pertanahan yang wilayahnya meliputi daerah kerja PPAT yang bersangkutan untuk kemudian melaksanakan jabatannya secara nyata.

Dalam melaksanakan jabatannya, PPAT harus berkantor di 1 (satu) kantor dalam daerah kerjanya serta wajib memasang papan nama dan menggunakan stempel yang bentuk dan ukurannya telah ditetapkan oleh Menteri.

Akta PPAT dibuat dengan bentuk yang ditetapkan oleh Menteri dan seluruh jenis akta PPAT diberi 1 (satu) nomor urut yang berulang pada permulaan tahun. Akta PPAT dibuat dalam bentuk asli dalam 2 (dua) lembar yaitu:

- a. Lembar pertama sebanyak 1 (satu) rangkap disimpan oleh PPAT yang bersangkutan, dan
- b. Lembar kedua sebanyak 1 (satu) rangkap atau lebih menurut banyaknya hak atas tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang menjadi obyek perbuatan hukum dalam akta, yang disampaikan kepada Kantor Pertanahan untuk keperluan pendaftaran, atau dalam hal akta tersebut mengenai pemberian kuasa membebaskan Hak Tanggungan, disampaikan kepada pemegang kuasa untuk dasar pembuatan Akta Pemberian Hak Tanggungan, dan kepada pihak-pihak yang berkepentingan dapat diberikan salinannya.

Setiap lembar akta PPAT asli yang disimpan oleh PPAT harus dijilid sebulan sekali dan setiap jilid terdiri dari 50 lembar akta dengan jilid terakhir dalam setiap bulan memuat lembar-lembar akta sisanya. Pada sampul buku akta

hasil penjilidan dicantumkan daftar akta di dalamnya yang memuat lembar-lembar akta sisanya.

Akta PPAT harus dibacakan/dijelaskan isinya kepada para pihak dengan dihadiri oleh sekurang-kurangnya 2 (dua) orang saksi sebelum ditandatangani seketika itu juga oleh para pihak, saksi-saksi dan PPAT. PPAT dilarang membuat akta, apabila PPAT sendiri, suami atau isterinya, keluarganya sedarah atau semenda, dalam garis lurus tanpa pembatasan derajat dan dalam garis ke samping sampai derajat kedua, menjadi pihak dalam perbuatan hukum yang bersangkutan, baik dengan cara bertindak sendiri maupun melalui kuasa, atau menjadi kuasa dari pihak lain.

PPAT harus membuat satu buku daftar untuk semua akta yang telah dibuatnya. Buku daftar akta PPAT diisi setiap hari kerja oleh PPAT dan ditutup setiap akhir hari kerja dengan garis tinta yang diparaf oleh PPAT yang bersangkutan. PPAT wajib mengirim laporan bulanan mengenai akta yang dibuatnya, yang diambil dari buku daftar akta kepada Kepala Kantor Pertanahan dan kantor-kantor lain sesuai ketentuan Undang-undang dan Peraturan Pemerintah yang berlaku selambat-lambatnya tanggal 10 (sepuluh) bulan berikutnya.

Dalam hari kerjanya, PPAT dilarang untuk meninggalkan kantornya selama lebih dari 6 (enam) hari berturut-turut kecuali jika sedang menjalankan

cuti. Permohonan cuti oleh PPAT diajukan secara tertulis kepada pejabat yang berwenang yaitu:

- a. Kepala Kantor Pertanahan Kabupaten/Kotamadya setempat untuk permohonan cuti kurang dari 3 (tiga) bulan;
- b. Kepala Kantor Wilayah Badan Pertanahan Nasional Propinsi untuk permohonan cuti lebih dari 3 (tiga) bulan tetapi kurang dari 6 (enam) bulan;
- c. Menteri untuk permohonan cuti lebih dari 6 (enam) bulan.

Selama PPAT diberhentikan untuk sementara atau menjalani cuti tugas dan kewenangan PPAT dapat dilaksanakan oleh PPAT pengganti atas permohonan PPAT yang bersangkutan. PPAT pengganti diusulkan oleh PPAT yang bersangkutan dan diangkat oleh pejabat yang berwenang menetapkan pemberhentian sementara atau persetujuan cuti di dalam keputusan mengenai pemberhentian sementara atau keputusan persetujuan cuti yang bersangkutan serta diambil sumpahnya oleh Kepala Kantor Pertanahan setempat. Persyaratan untuk menjadi PPAT pengganti adalah telah lulus program pendidikan strata satu jurusan hukum dan telah menjadi pegawai kantor PPAT yang bersangkutan sekurang-kurangnya selama 2 (dua) tahun.

Apabila PPAT saat melaksanakan jabatannya kemudian meninggal dunia, salah seorang ahli waris/keluarganya atau pegawainya wajib melaporkannya kepada Kepala Kantor Pertanahan Kabupaten/Kotamadya

setempat dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari sejak PPAT meninggal dunia. Kepala Kantor Pertanahan Kabupaten/Kotamadya melaporkan meninggalnya PPAT berdasarkan atau karena pengetahuan yang diperoleh dari sumber lain kepada Kepala Kantor Wilayah Badan Pertanahan Nasional Propinsi disertai usul penunjukan PPAT yang akan disertai protokol PPAT yang meninggal dunia. Ahli waris, keluarga terdekat atau pihak yang menguasai protokol PPAT yang meninggal dunia wajib menyerahterimakan protokol PPAT yang bersangkutan kepada PPAT yang ditunjuk Kepala Kantor Wilayah Badan Pertanahan Nasional Propinsi. PPAT yang ditunjuk oleh Kepala Kantor Wilayah Badan Pertanahan Nasional Propinsi untuk menerima protokol yang berhenti menjabat sebagai PPAT wajib menerima protokol PPAT tersebut. Serah terima protokol PPAT dituangkan dalam berita acara serah terima protokol PPAT yang diketahui/disaksikan oleh Kepala Kantor Pertanahan Kabupaten/Kotamadya setempat.

Uang jasa (honorarium) PPAT, termasuk uang jasa (honorarium) saksi tidak boleh melebihi 1% (satu persen) dari harga transaksi yang tercantum di dalam akta. PPAT wajib memberikan jasa tanpa memungut biaya kepada seseorang yang tidak mampu serta dalam melaksanakan tugasnya dilarang melakukan pungutan diluar ketentuan.

7. Formasi PPAT

Formasi atau kebutuhan dan pengadaan PPAT ditetapkan oleh Kepala Badan untuk setiap daerah kerja PPAT dengan mempertimbangkan faktor sebagai berikut:

- a. Jumlah kecamatan di daerah kabupaten/kota yang bersangkutan;
- b. Tingkat perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun;
- c. Jumlah permohonan untuk dapat diangkat sebagai PPAT di daerah kabupaten/kota yang bersangkutan;
- d. Jumlah PPAT yang sudah ada pada setiap daerah kabupaten/kota yang bersangkutan;
- e. Lain-lain faktor yang dianggap penting oleh Kepala Badan.

Formasi PPAT diklasifikasikan menjadi 2 (dua) yaitu formasi pada beberapa daerah kabupaten/kota tertentu yang hanya diperuntukan bagi PPAT yang pernah menjabat sebagai PPAT dan formasi pada daerah kabupaten/kota yang diperuntukan bagi pengangkatan pertama kali dan/atau untuk PPAT yang pernah menjabat sebagai PPAT.

Penentuan beberapa daerah kabupaten/kota yang hanya diperuntukan bagi PPAT yang pernah menjabat sebagai PPAT ditetapkan dengan Keputusan Kepala Badan. Formasi PPAT yang telah ditetapkan, dapat ditinjau kembali oleh Kepala Badan apabila terdapat perubahan berdasarkan pertimbangan.

8. Organisasi Profesi PPAT

Untuk menjaga martabat dan kehormatan profesi PPAT, maka dibentuklah organisasi profesi PPAT. Organisasi profesi PPAT wajib menyusun 1 (satu) Kode Etik Profesi PPAT secara bersama-sama yang kemudian berlaku secara nasional untuk ditaati semua anggotanya. Kode etik profesi PPAT yang telah disusun disahkan oleh Kepala Badan sebagai pedoman bersama untuk pengembangan profesi PPAT.

Secara sosiologi, PPAT mendapat pengakuan dari masyarakat, karena keberadaan jabatan PPAT sangat membantu masyarakat di dalam melakukan perubahan atau peralihan hak atas tanah. Dengan adanya perubahan terhadap objek tersebut, masyarakat pengguna jasa PPAT, dapat melakukan perbuatan perbuatan hukum lainnya, yang berorientasi pada peningkatan kesejahteraan mereka.

B. Tinjauan Umum Tentang Ahli Waris

1. Pengertian Ahli Waris

Ahli waris merupakan orang yang menerima harta warisan. Ahli waris menurut hukum waris perdata tidak dibedakan menurut jenis kelamin layaknya dalam beberapa hukum waris adat. Seseorang menjadi ahli waris menurut hukum waris perdata disebabkan oleh perkawinan dan hubungan darah, baik

secara sah maupun tidak. Orang yang memiliki hubungan darah terdekatlah yang berhak untuk mewaris. Sehingga, apabila dimasukkan dalam kategori, maka yang berhak menjadi ahli waris ada empat golongan, sesuai dengan Pasal 852 KUHPerdara yaitu:

- a. Golongan I: Terdiri atas suami atau isteri yang hidup terlama ditambah anak-anak dan atau keturunan anak-anak tersebut (Pasal 832, 852 dan 852a KUHPerdara).
- b. Golongan II: Terdiri atas ayah dan ibu (keduanya masih hidup), ayah atau ibu (salah satunya telah meninggal dunia) dan saudara/i dan atau sekalian keturunan saudara/i tersebut (Pasal 854, 855, 856 dan 857 KUHPerdara).
- c. Golongan III: Keluarga dalam garis lurus ke atas sesudah bapak dan ibu pewaris.
- d. Golongan IV: Paman dan bibi pewaris baik dari pihak bapak maupun dari pihak ibu, keturunan paman dan bibi sampai derajat keenam dihitung dari pewaris, saudara dari kakek dan nenek beserta keturunannya, sampai derajat keenam dihitung dari pewaris.

2. Ahli Waris Menurut Hukum Islam

Ahli waris menurut hukum Islam adalah orang yang pada saat meninggal dunia mempunyai hubungan darah atau hubungan perkawinan dengan pewaris, beragama Islam dan tidak terhalang karena hukum untuk

menjadi ahli waris. Ahli waris memiliki kewajiban menurut ketentuan Pasal 175 Kompilasi Hukum Islam, yakni untuk mengurus dan menyelesaikan sampai pemakaman jenazah selesai. Menyelesaikan baik hutang-hutang berupa pengobatan, perawatan maupun menagih piutang termasuk kewajiban pewaris, menyelesaikan wasiat pewaris dan membagi harta warisan kepada yang berhak.

Ahli waris baik secara bersama-sama atau perseorangan dapat mengajukan permintaan kepada ahli waris yang lain untuk dilakukannya pembagian harta warisan dengan mengajukan gugatan ke Pengadilan Agama. Masalah waris mewaris dikalangan umat Islam di Indonesia, secara jelas diatur dalam Pasal 49 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1989 tentang Peradilan Agama, yang menyebutkan bahwa Pengadilan Agama berwenang memeriksa, memutus dan menyelesaikan perkara-perkara kewarisan.

3. Ahli Waris Cakap Hukum

Agar dapat menjadi seorang ahli waris, selain dari ketentuan diatas, seorang calon ahli waris harus dinyatakan cakap hukum. Kecakapan dalam bertindak merupakan kewenangan umum untuk melakukan tindakan hukum. Setelah seseorang dinyatakan cakap hukum, maka selanjutnya kepada mereka diberikan kewenangan untuk melaksanakan hak dan kewajibannya. Terkait dengan hak terdapat kewenangan untuk menerima, sedangkan terkait dengan kewajiban terdapat kewenangan untuk bertindak. Kecakapan juga merupakan

salah satu syarat sahnya perjanjian yang harus dipenuhi ketika membuat surat perjanjian yang diatur dalam Pasal 1320 KUHPerdata, dalam Pasal tersebut menyebutkan syarat sahnya suatu perjanjian yaitu:

- a. Adanya kata sepakat bagi mereka yang mengikatkan dirinya;
- b. Kecakapan para pihak untuk membuat suatu perikatan;
- c. Suatu hal tertentu; dan
- d. Suatu sebab (*causa*) yang halal.

Kecakapan yang merupakan syarat kedua termasuk dalam syarat subjektif karena berkenaan dengan subjek perjanjian bersama dengan syarat pertama. Sedangkan persyaratan yang ketiga dan keempat termasuk dalam syarat obyektif karena berkenaan dengan objek perjanjian. Kewenangan hukum dimiliki oleh semua manusia sebagai subyek hukum, sedangkan kewenangan bertindak dipengaruhi oleh beberapa faktor, seperti misalnya faktor usia, status perkawinan, status sebagai ahli waris, dan lainnya.

4. Ahli Waris Tidak Cakap Hukum

Pasal 1329 KUHPerdata menyebutkan setiap orang adalah cakap untuk membuat suatu perjanjian, kecuali jika oleh undang-undang dinyatakan tidak cakap membuat perjanjian. Mereka yang oleh undang-undang dinyatakan tidak cakap membuat perjanjian, sebagaimana diatur dalam Pasal 1330 KUHPerdata, yaitu:

- a. Anak yang belum dewasa, yang termasuk dalam kategori belum dewasa adalah mereka yang belum mencapai umur genap 21 (duapuluh satu) tahun dan tidak kawin sebelumnya;
- b. Orang yang berada di bawah pengampunan, seseorang bisa ditaruh di bawah pengampunan jika orang (dewasa) tersebut berada dalam keadaan dungu, gila atau mata gelap, walaupun terkadang orang tersebut cakap menggunakan pikirannya;
- c. Perempuan yang telah kawin dalam hal-hal yang ditentukan undang-undang dan pada umumnya semua orang yang oleh undang-undang dilarang untuk membuat perjanjian tertentu, namun, dengan dasar SEMA Nomor 3 Tahun 1963 jo. Pasal 31 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1974 tentang Perkawinan, maka perempuan yang masih terikat dalam perkawinan sudah cakap melakukan perbuatan hukum sendiri dikarenakan sudah tidak ada perbedaan lagi antara perempuan dan laki-laki dalam melakukan perbuatan hukum perdata saat ini;
- d. Orang yang dilarang oleh undang-undang untuk melakukan perbuatan tertentu, contohnya seperti menurut Undang-Undang Perseroan Terbatas (PT), yang dapat mewakili PT dalam melakukan perbuatan hukum adalah Direktur, seorang manajer dianggap tidak cakap mewakili perusahaan tempat ia bekerja jika tidak terdapat pemberian kuasa dari Direktur.

Jika salah satu atau kedua belah pihak dalam perjanjian ternyata terbukti tidak cakap dalam melakukan perbuatan hukum, maka akan memiliki akibat hukum yang dijelaskan sebagai berikut:

- a. Jika perjanjian tersebut dibuat oleh anak belum dewasa, maka perjanjian tersebut akan batal atas permintaan dari pihak anak yang belum dewasa tersebut, semata-mata karena alasan kebelum-dewasaannya tersebut. Lihat Pasal 1446 ayat (1) KUH Perdata juncto Pasal 1331 ayat (1) KUH Perdata;
- b. Jika perjanjian dibuat oleh orang yang berada di bawah pengampunan, maka perjanjian tersebut batal atas permintaan dari orang yang berada di bawah pengampunan tersebut, dengan alasan semata-mata karena keberadaannya di bawah pengampunan tersebut;
- c. Jika perjanjian tersebut dibuat oleh perempuan yang bersuami, maka perjanjian tersebut akan batal sekedar perjanjian tersebut dibuat dengan melampaui kekuasaannya (akibat hukum ini tidak berlaku lagi pasca adanya Surat Edaran Mahkamah Agung Nomor 3 Tahun 1963 dan Undang Undang Nomor 1 Tahun 1974);
- d. Perhadap perjanjian yang dibuat oleh orang yang dilarang undang-undang untuk melakukan perbuatan tertentu, maka mereka dapat menuntut pembatalan perjanjian tersebut, kecuali jika ditentukan lain oleh undang undang.

e. Perjanjian yang dibuat oleh orang-orang yang tidak cakap bertindak tersebut, yang kemudian dinyatakan batal, maka para pihak dalam perjanjian tersebut harus menempatkan perjanjian tersebut pada keadaan sebelum perjanjian dibuat, jadi perjanjian tersebut dianggap seolah-olah tidak ada.

5. Ahli Waris Dalam Pengampuan

Pasal 433 KUH Perdata menyebutkan setiap orang dewasa, yang selalu berada dalam keadaan dungu, gila atau mata gelap, harus ditempatkan di bawah pengampuan, sekalipun ia kadang-kadang cakap menggunakan pikirannya. Seorang dewasa boleh juga ditempatkan di bawah pengampuan karena keborosan. Pengampuan adalah keadaan dimana seseorang mengurus kepentingan orang lain yang sudah cukup umur akan tetapi mengalami cacat mental.

Seseorang yang mengalami penyakit cacat mental atau sakit jiwa tidak dapat mengontrol harta kekayaannya sendiri dan melakukan perkawinan, untuk itulah dibutuhkan aturan hukum untuk mengatasi hal tersebut. Aturan hukum diwujudkan melalui Pengadilan Negeri atau Pengadilan Agama untuk menetapkan pengangkatan wali maupun pengampuan. Mengenai siapa yang dapat meminta pengampuan bagi orang dewasa berdasarkan pada Pasal 434 KUHPerdata, pengampuan hanya dapat diminta oleh para keluarga sedarah

dalam garis lurus, dan oleh mereka dalam garis samping sampai derajat keempat. Dalam satu dan lain hal, suami atau istri dapat minta pengampuan bagi istrinya atau suaminya. Seseorang juga dapat memintakan pengampuan bagi dirinya sendiri karena merasa lemah akal pikirannya serta tidak cakap mengurus kepentingan diri sendiri dengan baik.

Semua permintaan untuk pengampuan diajukan kepada Pengadilan Negeri yang dalam daerah hukumnya tempat berdiam orang yang dimintakan pengampuan.¹⁰³ Dalam surat permintaan pengampuan, harus dijelaskan peristiwa-peristiwa yang menunjukkan keadaan orang tersebut, penyebab yang membuat dia dimintakan pengampuan (keadaan dungu, gila, mata gelap atau keborosan) disertai dengan bukti-bukti dan saksi-saksi. Sehingga dapat dikatakan, suatu pengampuan adalah suatu keadaan di mana seseorang dianggap tidak cakap atau mampu dalam segala hal untuk bertindak di dalam lalu lintas hukum. Pengampuan pada dasarnya ditujukan untuk melindungi pihak yang tidak cakap, dengan melakukan pengurusan pribadi dan harta kekayaan pihak tersebut.¹⁰⁴

C. Tinjauan Umum Tentang Peralihan Hak Atas Tanah Waris

¹⁰³ Pasal 436 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata

¹⁰⁴ Soimin, *Hukum Orang dan Keluarga Prespektif Hukum Perdata Barat/BW, Hukum Islam, dan Hukum Adat Edisi Revisi*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2010), hlm., 51.

1. Pengertian Peralihan Hak Atas Tanah Waris

Sebelum peneliti menjelaskan mengenai peralihan hak atas tanah waris, peneliti hendak memberikan gambaran perbandingan antara waris utuh dan waris pecah dalam berbentuk tabel sebagai berikut:

Tabel 2 Perbandingan Antara Waris Utuh dan Waris Pecah

Aspek	Waris Utuh	Waris Pecah (Harta Bersama)
Definisi	Harta warisan belum dibagi, tetap dikuasai bersama oleh seluruh ahli waris.	Harta warisan dibagi dan didaftarkan atas nama masing-masing ahli waris. Selanjutnya menjadi harta bersama atau peralihan hak.
Jenis Akta	Akta Pembagian Waris (APW)	Akta Pembagian Hak Bersama (APHB)
Kewenangan	Notaris (akta otentik keperdataan)	PPAT (peralihan hak atas tanah)
Klasifikasi Hukum	Hukum Waris (berdasarkan status ahli waris dan pewaris)	Perbuatan Hukum Keperdataan lanjutan (pembagian aset bersama)
Pajak	Tidak dikenakan pajak	Dikenakan pajak
Jenis Pajak	- Hanya BPHTB waris jika nilai warisan lebih dari 350 juta dengan perhitungan nilai warisan dikurangi 350 juta kali 5% - Sedangkan PPh dan BPHTB pembagian warisan tidak dikenakan	- BPHTB waris jika nilai warisan lebih dari 350 juta dengan perhitungan nilai warisan dikurangi 350 juta x 5% - PPh waris dikenakan menyesuaikan jumlah ahli waris dikurangi satu dikali 2.5% - Sedangkan BPHTB waris nya dihitung nilai warisan dikurangi 80 juta x 5 %
Dasar Hukum Akta	- Pasal 833 KUHPerdara: hak waris timbul saat pewaris meninggal - UU	- Pasal 584 KUHPerdara: hak milik diperoleh melalui pembagian harta bersama -

	No. 30/2004 tentang Jabatan Notaris	PP No. 24 Tahun 2016 tentang PPAT
Catatan Penting	APW hanya menyatakan siapa saja ahli waris & bagian masing-masing (secara deklaratif)	APHB melaksanakan pembagian konkret atas objek tanah dan dilakukan pencatatan hak di BPN
Kapan Terjadi?	Saat proses penetapan ahli waris sekaligus pembagian warisan	Tidak bisa sekaligus dilakukan proses pembagian warisan karena prosesnya harus melalui pemecahan hak terlebih dahulu sehingga dianggap sebagai perbuatan hukum oleh ahli waris
Sifat Akta	Menetapkan ahli waris sekaligus terdapat peralihan hak langsung kepada penerima warisan sebagai bagian dari peristiwa hukum	Menetapkan ahli waris tetapi peralihan haknya tidak secara langsung kepada ahli waris dengan perbuatan hukum
Contoh Akta	Akta Pembagian Waris oleh Notaris	Akta Pembagian Hak Bersama oleh PPAT

Waris utuh termasuk ranah Notaris, tidak dikenakan pajak karena belum terjadi peralihan hak konkret, sedangkan waris pecah termasuk masuk ke ranah PPAT, karena telah menjadi perbuatan hukum lanjutan berupa pembagian harta bersama (non-warisan), sehingga dikenakan pajak dan wajib dicatat di BPN, selain proses turun waris ke atasnama ahli waris dapat sekaligus melakukan pendaftaran peralihan peralihan hak kepada ahli waris yg menerima hak tanpa dikenakan PPh dan BPHTB pembagian warisan, sedangkan waris pecah prosesnya turun waris ke atasnama ahli waris kemudian pemecahan baru dilanjutkan dengan proses pembagian harta bersama (bukan pembagian harta

warisan walaupun esensi nya adalah pembagian harta warisan karena berdasarkan Pasal 584 KUH Perdata adalah perbuatan hukum berdasarkan kesepakatan ahli waris membagi harta bersama karena proses turun waris nya sudah di lakukan tetapi belum dibagi bagi kepada ahli waris) dan proses nya dengan akta pembagian harta bersama.

Peralihan hak atas tanah adalah perbuatan hukum pemindahan hak atas tanah yang dilakukan dengan sengaja supaya hak tersebut terlepas dari pemegangnya semula dan menjadi hak pihak lain. Dengan dialihkannya suatu hak menunjukkan adanya suatu perbuatan hukum yang dengan sengaja dilakukan oleh satu pihak dengan maksud agar hak atas tanahnya menjadi milik pihak lainnya demikian sebaliknya bahwa perbuatan hukum tersebut dengan sengaja dilakukan dengan maksud agar hak milik atas tanah seseorang menjadi milik kepada orang lain, sehingga pemindahan hak tersebut diketahui atau diinginkan oleh para pihak yang melakukan perbuatan hukum peralihan hak atas tanah.

Peralihan hak atau pemindahan hak adalah perbuatan hukum yang tujuannya untuk memindahkan hak atas tanah kepada pihak lain (penerima hak). Peralihan hak atas tanah dapat terjadi karena pewarisan tanpa wasiat dan

perbuatan hukum yaitu pemindahan hak.¹⁰⁵ Yang dimaksud dengan Peralihan Hak karena pewarisan tanpa wasiat adalah peralihan hak atas tanah yang terjadi dikarenakan seseorang yang mempunyai salah satu hak meninggal dunia maka haknya itu dengan sendirinya menjadi hak ahli warisnya, berbeda dengan perbuatan hukum pemindahan hak dimana peralihan hak dilakukan dengan sengaja supaya hak tersebut terlepas dari pemegangnya yang semula dan menjadi hak pihak lain.¹⁰⁶

UUPA menentukan bahwa salah satu sifat hak atas tanah adalah dapat beralih dan dialihkan kepada pihak lain. Adapun bentuk peralihan hak atas tanah, yaitu:

a. Beralih

Beralih berarti berpindahnya hak atas tanah dari pemegang hak yang sebelumnya kepada pihak lain karena suatu peristiwa hukum. Peristiwa hukum merupakan semua peristiwa atau kejadian yang dapat menimbulkan akibat hukum antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan hukum. Salah satu peristiwa hukum dalam perpindahan hak atas tanah adalah pewarisan. Pewarisan merupakan proses berpindahnya hak dan kewajiban dari seseorang yang sudah meninggal dunia kepada para ahli warisnya. Dalam

333 ¹⁰⁵ Harsono, *Perkembangan Pengaturan Kewarganegaraan*, (Yogyakarta: Liberty, 2012), hlm.

¹⁰⁶ Effendi Perangin, *Hukum Waris*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2011) hlm. 3

proses pewarisan hal yang terpenting adalah adanya kematian, yaitu seorang yang meninggal dunia dan meninggalkan kekayaan berupa tanah kepada ahli warisnya.¹⁰⁷

b. Dialihkan

Dialihkan artinya berpindahnya hak atas tanah dari pemegang hak atas tanah kepada pihak lain karena suatu perbuatan hukum. Perbuatan hukum adalah segala perbuatan manusia yang secara sengaja dilakukan oleh seseorang untuk menimbulkan hak dan kewajiban.¹⁰⁸

2. Pengertian Pewarisan

Salah satu peralihan hak milik atas tanah yang diatur oleh undang-undang adalah melalui pewarisan. Pewarisan merupakan perpindahan harta kekayaan secara utuh, yang berarti peralihan seluruh hak dan kewajiban orang yang memberikan warisan atau yang mewariskan kepada orang yang menerima warisan atau ahli waris. Secara umum dapat dikatakan pewarisan mengandung arti yaitu pemindahan hak kepemilikan atas harta peninggalan pewaris kemudian menentukan siapa-siapa yang berhak menjadi ahli waris dan menentukan berapa bagian masing-masing.

¹⁰⁷ *Loc.Cit.*

¹⁰⁸ *Loc.Cit.*

Menurut KUHPdata, prinsip dari pewarisan adalah harta waris baru terbuka (dapat diwariskan kepada pihak lain) apabila terjadinya suatu kematian. (Pasal 830 KUHPdata). Adanya hubungan darah di antara pewaris dan ahli waris, kecuali untuk suami atau isteri dari pewaris. (Pasal 832 KUHPdata), dengan ketentuan mereka masih terikat dalam perkawinan ketika pewaris meninggal dunia. Artinya, kalau mereka sudah bercerai pada saat pewaris meninggal dunia, maka suami/isteri tersebut bukan merupakan ahli waris dari pewaris.

Berdasarkan prinsip tersebut, maka yang berhak mewaris hanyalah orang-orang yang mempunyai hubungan darah dengan pewaris. Baik itu berupa keturunan langsung maupun orang tua, saudara, nenek/kakek atau keturunannya dari saudara-saudaranya.

3. Pengertian Pewarisan Menurut Hukum Islam

Pewarisan menurut hukum Islam atau hukum waris Islam merupakan aturan yang mengatur pengalihan atau perpindahan harta seseorang yang telah meninggal dunia kepada orang atau keluarga yang disebut juga sebagai ahli waris. Pasal 171 Kompilasi Hukum Islam menjelaskan tentang waris memiliki pengertian, “hukum waris Islam sepenuhnya adalah hukum yang dibuat untuk mengatur terkait pemindahan hak kepemilikan harta peninggalan pewaris, serta

menentukan siapa saja yang berhak menerima dan menjadi ahli warisnya, dan juga jumlah bagian tiap ahli waris”.

Hukum waris Islam juga turut mengatur dalam menentukan siapa yang akan menjadi ahli waris, jumlah bagian dari masing-masing para ahli waris, hingga jenis harta waris atau peninggalan apa yang diberikan oleh pewaris kepada ahli warisnya. Banyak makalah hukum waris Islam yang mengatakan bahwa Al Qur'an memang menjadi landasan utama sebagai dasar hukum dalam penentuan pembagian waris. Sebab seperti yang diketahui bahwa masih sangat sedikit ayat ayat pada Al-Qur'an yang merincikan suatu hukum dengan detail, kecuali persoalan tentang hukum waris. Sedangkan untuk persoalan ketetapan dalam hal-hal pewarisan, biasanya bersumber dari hadist yang dikeluarkan oleh Rasulullah SAW.

D. Tinjauan Umum Tentang Akta Pembagian Hak Bersama

1. Pengertian Akta

Akta adalah Surat tanda bukti berisi pernyataan (keterangan, pengakuan, keputusan, dan sebagainya) tentang peristiwa hukum yang dibuat menurut peraturan yang berlaku, disaksikan dan disahkan oleh pejabat resmi.¹⁰⁹ Menurut Sudikno Mertokusumo, akta adalah surat yang diberi tanda tangan,

¹⁰⁹ Kamus Besar Bahasa Indonesia.

yang memuat peristiwa-peristiwa hukum, yang menjadi dasar dari suatu hak atau perikatan, yang dibuat sejak semula secara sengaja untuk tujuan pembuktian.¹¹⁰

Menurut ketentuan pasal 1867 KUHPdata menyatakan, “*pembuktian dengan tulisan dilakukan dengan tulisan outentik atau dengan tulisan di bawah tangan*”. Dari ketentuan pasal diatas akta dibagi menjadi dua, akta outentik dan akta di bawah tangan. Akta otentik adalah akta yang dibuat secara resmi oleh seorang pejabat umum. Akta ini akan menguraikan secara otentik sebuah kejadian yang terjadi atau kondisi di mana pejabat menyaksikannya secara langsung. Dalam ranah ini, pejabat umum adalah Notaris/PPAT, hakim, juru sita pengadilan, pegawai di kantor pencatatan sipil, dan lain-lain.

Akta otentik memiliki kekuatan pembuktian yang sempurna dan kuat sehingga ketika akta tersebut dibawa ke pengadilan sebagai salah satu bukti, hakim tidak dapat menyanggah dan meminta bukti tambahan. Sedangkan akta di bawah tangan adalah akta yang tidak terlalu mengikat karena hanya dibuat oleh orang-orang yang bersengketa dan biasanya akan ditambahkan dengan tanda tangan saksi sehingga akta menjadi sedikit lebih kuat. Kekuatan pembuktian dari Akta Bawah tangan akan lemah bila salah satu pihak tidak mengakui kebenaran akta tersebut.

¹¹⁰ Daeng Naja, *Teknik Pembuatan Akta*, (Yogyakarta: Pustaka Yustisia, 2012), hlm. 1

2. Akta Pejabat Pembuat Akta Tanah

Akta PPAT adalah akta yang dibuat oleh PPAT sebagai bukti telah dilaksanakannya perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun. Perbuatan hukum yang dimaksud adalah:

- a. Jual beli;
- b. Tukar menukar;
- c. Hibah;
- d. Pemasukan ke dalam perusahaan (inbreng);
- e. Pembagian hak bersama;
- f. Pemberian Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas tanah Hak Milik;
- g. Pemberian Hak Tanggungan;
- h. Pemberian kuasa membebankan Hak Tanggungan.

3. Pengertian Akta Pembagian Hak Bersama

Hak bersama atas HAT (Hak Atas Tanah) atau HMRS (Hak Milik atas Rumah Susun) dapat terjadi karena peristiwa hukum misalnya pewarisan atau perkawinan dan/atau yang kedua adalah karena keinginan bebas dari mereka yang ingin memiliki tanah bersama seperti untuk investasi yang dilakukan bersama. Untuk dapat mengakhiri hak bersama tersebut harus dilakukan Pembagian Hak Bersama HAT atau HMRS sesuai dengan kesepakatan masing-

masing pemegang hak.¹¹¹ Biasanya, dari sebidang tanah yang awalnya milik bersama akan dijadikan menjadi milik satu orang atau lebih dengan jumlah orang yang lebih sedikit dibandingkan jumlah pemilik semula. Pembagian harta warisan bagi ahli waris dapat menjadi hak masing-masing pemegang hak bersama tersebut berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT).

APHB merupakan akta otentik yang dibuat oleh PPAT untuk membuktikan telah terjadinya kesepakatan diantara para pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama atas tanah yang dapat dijadikan dasar pendaftaran tanah. Salah satu tujuan dari Pendaftaran tanah adalah untuk memberikan kepastian hukum dan perlindungan hukum kepada pemegang hak atas suatu bidang tanah, dan hak-hak lain yang terdaftar agar dengan mudah dapat membuktikan dirinya sebagai pemegang hak yang bersangkutan. Oleh karena itu Pejabat Pembuat Akta Tanah harus menguasai secara benar mengenai aspek hukum yang akan dijadikan dasar atau alas hak maupun data pendukung dalam setiap pembuatan akta otentik.

APHB dibuat di hadapan PPAT yang berwenang menurut peraturan yang berlaku. Akta ini akan membuktikan kesepakatan antara para pemegang

¹¹¹ <https://dunianotaris.com/seputar-akta-pembagian-hak-bersama-aphb.php>, diakses pada hari Sabtu, 18 Januari 2024, pukul 16.57 WIB

hak bersama mengenai pembagian hak bersama tersebut. Di dalam APHB, tidak selalu diikuti oleh pemecahan tanah. Dalam satu APHB dapat memuat satu atau beberapa bidang tanah sekaligus, satu APHB juga dapat memuat beberapa letak bidang tanah di beberapa wilayah kerja PPAT. Dalam hal bidang tanah terletak pada beberapa daerah maka, pembuatan APHB dapat dipilih akan dibuat di PPAT di daerah kerja mana yang dipilih oleh kesepakatan para pihak. Namun, atas formulir nanti diberikan kepada masing-masing wilayah kerja PPAT dimana bidang tanah tersebut masing-masing berada.¹¹²

Hukum yang mendasari pembuatan APHB adalah Pasal 111 ayat (3), ayat (4) dan ayat (5) Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional (PMNA/KBPN) Nomor 3 Tahun 1997 Tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah. Dalam Pasal 111 ayat (3) menyebutkan akta mengenai pembagian waris dapat dibuat dalam bentuk akta di bawah tangan oleh semua ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi atau dengan akta notaris. Selanjutnya dalam Pasal 111 ayat (4), apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan belum ada pembagian warisan, maka pendaftaran peralihan haknya dilakukan kepada para ahli waris sebagai pemilikan bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan sesuai ketentuan Pasal 51 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun

¹¹² *Loc.Cit.*

1997 Tentang Pendaftaran Tanah. Terakhir Pasal 111 ayat (5) menyebutkan bahwa apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan pada waktu pendaftaran peralihan haknya disertai dengan akta pembagian waris yang memuat keterangan bahwa hak atas tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun tertentu jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan, maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan akta pembagian waris tersebut.

Sementara Pasal 51 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah berbunyi: Pembagian hak bersama atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun menjadi hak masing-masing pemegang hak bersama didaftar berdasarkan akta yang dibuat PPAT yang berwenang menurut peraturan yang berlaku yang membuktikan kesepakatan antara para pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama tersebut.

Melalui pasal ini, juga diartikan bahwa jika terjadi peristiwa hukum akibat meninggalnya Pewaris sebagai pemegang Hak atas Tanah, maka sertifikat Hak atas Tanah dibaliknamakan atas nama para Ahli Waris (misalnya atas dasar Surat Keterangan Ahli Waris). Setelah sertifikat Hak atas Tanah tertulis nama para Ahli Waris, di kemudian hari APHB akan dibuat oleh PPAT jika terjadi pembagian hak. Sehingga dapat dikatakan Akta Pembagian Hak Bersama merupakan suatu akta otentik yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta

Tanah (PPAT) untuk membuktikan kesepakatan antara pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama atas pemilikan suatu Hak Atas Tanah (HAT). Sementara yang dimaksud dengan pembagian hak bersama adalah suatu perbuatan hukum yang dilakukan oleh pemegang hak bersama atas tanah.

E. Tinjauan Umum Perpajakan

1. Pengertian Pajak

Pajak memiliki peranan yang sangat penting dalam pembangunan suatu negara terutama untuk mengisi kas negara. Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan terbesar bagi keuangan negara yang sangat berperan dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional, hasil dari pajak ini akan dikelola dan kemudian akan digunakan kembali oleh Pemerintah untuk rakyat.

Dalam undang-undang pasal 1 ayat (1) Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan sebagai berikut:

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Pengertian pajak menurut Agoes dan Trisnawati¹¹³ adalah sebagai berikut:

¹¹³ Agoes, S. dan Trisnawati, E.(2013). *Akuntansi Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, hlm. 6

“Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbale-balik (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan, dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”

Pengertian pajak menurut S. I. Djajadiningrat dalam Siti Resmi¹¹⁴ adalah sebagai berikut:

“Pajak adalah sebagai suatu kewajiban menyerahkan sebagian kekayaan ke kas Negara yang disebabkan suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu, tetapi bukan sebagai hukuman, menurut peraturan yang ditetapkan pemerintah serta dapat dipaksakan, tetapi tidak ada jasa timbale balik dari secara langsung, untuk memelihara kesejahteraan secara umum.”

Pengertian pajak menurut N.J Feldman dalam Erly Suandy¹¹⁵ adalah sebagai berikut:

“Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada penguasa menurut norma-norma yang ditetapkannya secara umum, tanpa adanya kotraprestasi, dan semata-mata dapat digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum.”

Dari beberapa pengertian di atas dapat dikatakan bahwa pajak merupakan iuran wajib rakyat yang telah ditentukan oleh undang-undang, dan atas

¹¹⁴ Siti Resmi, (2013), *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi 7, Jakarta: Salemba Empat, hlm. 1

¹¹⁵ Erly Suandy. 2014. *Hukum Pajak*. Edisi ke-5. Jakarta: Salemba Empat, hlm. 8

pembayaran tersebut rakyat tidak secara langsung memperoleh jasa timbale balik, dimana iuran tersebut digunakan untuk pembiayaan atau pengeluaran rumah tangga Negara.

2. Pengertian Wajib Pajak

Berdasarkan UU Nomor 28 tahun 2007 yang dimaksud dengan wajib pajak adalah sebagai berikut:

“Wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi membayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.”

Menurut UU Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Pasal 1 ayat (2), menjelaskan bahwa yang dimaksud wajib pajak adalah sebagai berikut:

“Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.”

Menurut siahaan¹¹⁶ yang dimaksud wajib pajak adalah sebagai berikut:

¹¹⁶ Sarnita Basani Siahaan. (2013). *Pengaruh Corporate Governane, Kepemilikan Keluarga dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance*. (Skripsi). Universitas Telkom, hlm. 79

“Wajib pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut peraturan perundang-undangan perpajakan daerah diwajibkan untuk melakukan pembayaran pajak yang terutang, termasuk pemungut oleh pemotong pajak tertentu.”

Berdasarkan pengertian di atas kepatuhan wajib pajak merupakan pemenuhan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh pembayar pajak dalam rangka memberikan kontribusi bagi pembangunan dewasa ini yang diharapkan di dalam pemenuhannya diberikan secara sukarela.

3. Fungsi Pajak

Sebagaimana telah diketahui ciri-ciri pada pengertian pajak dari berbagai definisi, terlihat adanya 2 (dua) fungsi pajak menurut Siti Resmi¹¹⁷ yaitu sebagai berikut:

a. Fungsi Penerimaan (*Budgeter*)

Pajak mempunyai fungsi budgeter, artinya pajak mempunyai salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran baik rutin maupun pembangunan. Sebagai sumber keuangan Negara, pemerintah berupaya memasukkan uang sebanyak-banyaknya untuk kas Negara. Upaya tersebut ditempuh dengan cara ekstensifikasi maupun intensifikasi

¹¹⁷ Siti Resmi, (2013), *Op.Cit.*, hlm. 3

pemungutan pajak melalui penyempurnaan peraturan berbagai jenis pajak seperti pajak penghasilan (PPh), pajak pertambahan nilai (PPN) dan pajak penjualan atas barang mewah (PPnBM), pajak bumi dan pajak bangunan (PBB), dan lain-lain.

b. Fungsi Pengatur (*Regulare*)

Pajak mempunyai fungsi pengatur, artinya pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang social dan ekonomi, serta mencapai tujuan-tujuan tertentu diluar bidang keuangan. Beberapa contoh penerapan pajak sebagai fungsi pengatur adalah:

- 1) Pajak yang tinggi dikenakan terhadap barang-barang mewah. Pajak penjualan atas barang mewah (PPnBM) dikenakan pada saat terjadi transaksi jual beli barang mewah. Makin mewah suatu barang maka tarif pajaknya makin tinggi sehingga barang tersebut makin mahal harganya. Pengenaan pajak ini dimaksudkan agar rakyat tidak berlomba-lomba untuk mengonsumsi barang mewah (mengurangi gaya hidup mewah).
- 2) Tarif pajak progresif dikenakan atas penghasilan: dimaksudkan agar pihak yang memperoleh penghasilan tinggi memberikan kontribusi (membayar pajak) yang tinggi memberikan kontribusi (membayar pajak) yang tinggi pula, sehingga terjadi pemerataan pendapatan.

- 3) Tarif pajak ekspor sebesar 0%: dimaksudkan agar para pengusaha terdorong mengekspor hasil produksinya di pasar dunia sehingga dapat membesar devisa Negara.
- 4) Pajak penghasilan dikenakan atas penyerahan barang hasil industri tertentu seperti industri semen, industri rokok, industri bus, dan lain-lain: dimaksudkan agar terdapat penekanan produksi terhadap industri tersebut karena dapat mengganggu lingkungan atau polusi (membahayakan kesehatan).
- 5) Pembebasan pajak penghasilan atas hasil usaha koperasi: dimaksudkan untuk mendorong perkembangan koperasi di Indonesia.
- 6) Pemberlakuan *tax holiday*, dimaksudkan untuk menarik investor asing agar menanamkan modalnya di Indonesia”.

Sedangkan Sari¹¹⁸ ada 2 (dua) fungsi pajak, yaitu:

- a. Fungsi Penerimaan (*Budgeter*) Pajak sebagai alat (sumber) untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya dalam kas negara dengan tujuan membiayai pengeluaran negara yaitu pengeluaran rutin dan pembangunan.

¹¹⁸ Sari Diana. (2013). *Konsep Dasar Perpajakan*. Bandung: PT.Refika Aditama, hlm. 37

- b. Fungsi Mengatur (*Reguler*) Pajak sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu di bidang keuangan umpamanya bidang ekonomi, politik, sosial, budaya pertahanan keamanan.

Dalam literatur pajak, sering disebutkan pajak mempunyai 2 (dua) fungsi, yaitu fungsi budgeter dan fungsi regular. Namun dalam perkembangannya, menurut B. Ilyas dan Burton¹¹⁹ fungsi pajak tersebut dapat dikembangkan dan ditambah dua fungsi lagi, yaitu sebagai berikut:

- a. Fungsi Demokrasi Pajak adalah suatu fungsi yang merupakan salah satu penjelmaan atau wujud sistem gotong-royong, termasuk kegiatan pemerintahan dan pembangunan demi kemaslahatan manusia.
- b. Fungsi Redistribusi Fungsi yang lebih menekankan pada unsur pemerataan dan keadilan dalam masyarakat. Hal ini dapat terlihat, misalnya dengan adanya tarif progresif yang mengenakan pajak lebih besar kepada masyarakat yang mempunyai penghasilan besar dan pajak yang lebih kecil kepada masyarakat yang mempunyai penghasilan lebih sedikit (kecil).

4. Jenis Pajak

¹¹⁹ B. Ilyas dan Burton. (2013). *Hukum Pajak*, Edisi 6. Jakarta: Salemba Empat, hlm. 13

Adapun jenis-jenis pajak berdasarkan golongannya, sifatnya, dan lembaga pemungutannya menurut Mardiasmo¹²⁰ yaitu sebagai berikut:

a. Golongannya

Berdasarkan golongannya, pajak dibedakan menjadi:

- 1) Pajak Langsung: Yaitu pajak yang harus dipukul sendiri oleh wajib pajak dan tidak dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain. Contoh: Pajak Penghasilan.
- 2) Pajak Tidak Langsung: Pajak yang pada akhirnya dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain. Contoh: Pajak Pertambahan Nilai.

b. Sifatnya

Berdasarkan sifatnya, pajak dibedakan menjadi:

- 1) Pajak Subyektif: Yaitu pajak yang berpangkal atau berdasarkan pada subjeknya, dalam arti memperhatikan keadaan diri Wajib Pajak. Contoh: Pajak Penghasilan.
- 2) Pajak Obyektif: Yaitu pajak yang berpangkal pada objeknya, tanpa memperhatikan keadaan diri Wajib Pajak. Contoh: Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Bumi dan Bangunan.

¹²⁰ Mardiasmo. (2016). *Perpajakan Edisi Revisi Tahun 2016*. Yogyakarta: Penerbit Andi, hlm.

c. Lembaga Pemungutan

Berdasarkan lembaga pemungutnya, jenis pajak dibedakan menjadi:

- 1) Pajak Pusat: Adalah pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara. Contoh: Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBm).
- 2) Pajak Daerah: Adalah pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah dan digunakan untuk membiayai rumah tangga daerah. Contoh: Pajak Bumi dan Bangunan, Pajak Hotel, Pajak Restoran, dan Pajak Kendaraan Bermotor.

Menurut B. Ilyas dan Burton¹²¹ Jenis-jenis pajak dapat dikelompokkan ke dalam tiga kelompok, yaitu sebagai berikut:

a. Menurut Sifatnya

- 1) Pajak langsung adalah pajak-pajak yang bebannya harus dipikul sendiri oleh Wajib pajak dan tidak dapat dilimpahkan kepada orang lain serta dikenakan secara berulang-ulang pada waktu-waktu tertentu, misalnya PPh.

¹²¹ B. Ilyas dan Burton. (2013). *Op.Cit.*, hlm. 39

- 2) Pajak tidak langsung adalah pajak yang bebannya dapat dilimpahkan kepada orang lain dan hanya dikenakan pada hal-hal tertentu atau peristiwa-peristiwa tertentu saja. Misalnya Pajak Pertambahan Nilai.

b. Menurut Sasaran/Objeknya

- 1) Pajak subjektif adalah jenis pajak yang dikenakan dengan pertama tama memperhatikan keadaan pribadi Wajib Pajak (subjeknya). Setelah diketahui keadaan subjeknya barulah diperhatikan keadaan objektifnya sesuai gaya pikul, apakah dapat dikenakan pajak atau tidak, misalnya PPh.
- 2) Pajak objektif adalah jenis pajak yang dikenakan dengan pertama tama memperlihatkan/nelihat objeknya, berupa keadaan perbuatan atau peristiwa yang menyebabkan timbulnya kewajiban membayar pajak. Setelah diketahui objeknya, barulah dicari subjeknya yang mempunyai hubungan hokum dengan objek yang telah diketahui, misalnya Pajak Pertambahan Nilai.

c. Menurut Lembaga Pemungutnya

- 1) Pajak pusat adalah jenis pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat yang pelaksanaannya dilakukan oleh Departemen Keuangan yaitu Direktorat Jenderal Pajak Hasil dari pemungutan pajak pusat

dikumpulkan dan dimasukkan sebagai bagian dari penerimaan Anggaran Pendapatan dan Belanja (APBN).

- 2) Pajak daerah adalah kontribusi wajib kepada daerah yang terutang atas orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan daerah bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.

Berdasarkan penjelasan jenis-jenis pajak diatas, dapat diketahui bahwa pajak dapat dikelompokkan menjadi beberapa jenis, yaitu pengelompokkan menurut sifatnya, menurut golongan, menurut lembaga pemungutan, dan menurut sasaran/objeknya.

5. Ciri-ciri Pajak

Menurut Erly Suandy¹²² ciri-ciri pajak yang tersimpul dalam berbagai definisi tersebut adalah sebagai berikut:

- a. Pajak peralihan kekayaan dari orang/badan ke pemerintah.
- b. Pajak dipungut berdasarkan/dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya, sehingga dapat dipaksakan.

¹²² Erly Suandy. 2014. *Op.Cit.*, hlm. 10

- c. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi langsung secara individual yang diberikan oleh pemerintah.
- d. Pajak dipungut oleh negara baik oleh pemerintah pusat maupun oleh pemerintah daerah.
- e. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.
- f. Pajak dapat digunakan sebagai alat untuk mencapai suatu tujuan tertentu dari pemerintah.
- g. Pajak dapat dipungut secara langsung maupun tidak langsung.

Sedangkan ciri-ciri yang melekat pada pajak menurut Siti Resmi¹²³ adalah sebagai berikut:

- a. Pajak dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya.
- b. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individu oleh pemerintah.
- c. Pajak dipungut oleh negara, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah.

¹²³ Siti Resmi. (2014). *Perpajakan Teori dan Kasus Edisi 8*. Jakarta: Salemba Empat, hlm. 4

- d. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, digunakan untuk membiayai *public investment*.

6. Asas-asas Pemungutan Pajak

Menurut Siti Resmi¹²⁴ ada tiga asas yang digunakan untuk memungut pajak dalam pajak penghasilan sebagai berikut:

a. Asas Domisili (Asas Tempat Tinggal)

Asas ini menyatakan bahwa Negara berhak mengenakan pajak atas seluruh penghasilan wajib pajak yang bertempat tinggal di wilayahnya, baik penghasilan yang berasal dari dalam maupun luar negeri. Setiap wajib pajak berdomisili atau bertempat tinggal di wilayah Indonesia (wajib pajak dalam negeri) dikenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperolehnya baik dari Indonesia maupun dari luar Indonesia.

b. Asas Sumber

Asas ini menyatakan bahwa Negara berhak mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber di wilayahnya tanpa memperhatikan tempat tinggal wajib pajak. Setiap orang yang memperoleh penghasilan dari Indonesia dikenakan pajak atas penghasilan yang diperoleh tadi.

¹²⁴ Siti Resmi, (2013), *Op.Cit.*, hlm. 10

c. Asas Kebangsaan

Asas ini menyatakan bahwa pengenaan pajak dihubungkan dengan kebangsaan suatu Negara. Misalnya pajak bangsa asing di Indonesia dikenakan atas setiap orang asing yang bukan berkebangsaan Indonesia tetapi bertempat tinggal di Indonesia.

7. Cara Pemungutan Pajak

Cara pemungutan pajak menurut Siti Resmi¹²⁵ dibagi menjadi tiga yaitu sebagai berikut:

a. Stelsel Nyata (Riil)

Stelsel ini menyatakan bahwa pengenaan pajak didasarkan pada objek yang sesungguhnya terjadi (untuk pph maka objeknya adalah penghasilan). Oleh karena itu, pemungutan pajaknya dapat dilakukan pada akhir tahun pajak, yaitu setelah semua penghasilan yang sesungguhnya dalam suatu tahun pajak diketahui.

Kelebihan stelsel nyata adalah perhitungan pajak didasarkan pada penghasilan yang sesungguhnya sehingga lebih akurat dan realistis. Kekurangan stelsel nyata adalah pajak baru dapat diketahui pada akhir periode, sehingga:

¹²⁵ Siti Resmi, (2013), *Op.Cit.*, hlm. 8

- 1) Wajib pajak akan dibebani jumlah pembayaran pajak yang tinggi pada akhir tahun sementara pada waktu tersebut belum tentu tersedia jumlah kas yang memadai; dan
- 2) Semua wajib pajak akan membayar pajak pada akhir tahun sehingga jumlah uang beredar secara makro akan berpengaruh.

b. Stelsel Anggapan (fiktif)

Stelsel ini menyatakan bahwa pengenaan pajak didasarkan pada suatu anggapan yang diatur oleh undang-undang. Sebagai contoh, penghasilan suatu tahun dianggap sama dengan penghasilan tahun sebelumnya sehingga pajak yang terutang pada suatu tahun sebelumnya. Dengan stelsel ini berarti besarnya selama tahun berjalan, tanpa harus menunggu sampai akhir suatu tahun, misalnya pembayaran pajak dilakukan pada saat wajib pajak memperoleh penghasilan tinggi atau mungkin dapat diangsur dalam tahun berjalan. Kekurangannya adalah pajak yang dibayar tidak berdasar pada keadaan yang sesungguhnya, sehingga penentuan pajak menjadi tidak akurat.

c. Stelsel Campuran

Stelsel ini menyatakan bahwa pengenaan pajak didasarkan pada kombinasi antara stelsel nyata dan stelsel anggapan. Pada awal tahun, besarnya pajak dihitung berdasarkan suatu anggapan, kemudian pada akhir

tahun besarnya pajak dihitung berdasarkan keadaan yang sesungguhnya. Jika besarnya pajak berdasar keadaan sesungguhnya lebih besar dari pada besarnya pajak menurut anggapan, wajib pajak harus membayar kekurangan tersebut.

8. Sistem pemungutan Pajak

B. Ilyas dan Burton¹²⁶ menyebutkan terdapat empat macam system pemungutan pajak yaitu sebagai berikut:

a. *Official Assessment System*

Suatu system pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemungut pajak (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang harus dibayar (pajak yang terutang) oleh seseorang.

Dengan sistem ini masyarakat (Wajib Pajak/WP) bersifat pasif dan menunggu dikeluarkannya suatu ketetapan pajak oleh fiskus. Besarnya utang pajak seseorang baru diketahui setelah adanya surat ketetapan pajak.

b. *Semi-self Assessment System*

Suatu sistem pemungutan pajak yang member wewenang pada fuskus dan Wajib Pajak untuk menentukan besarnya pajak seseorang yang terutang.

¹²⁶ B. Ilyas dan Burton. (2013). *Op.Cit.*, hlm. 37

Dalam sistem ini, setiap awal tahun pajak Wajib Pajak menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang untuk tahun berjalan yang merupakan angsuran bagi Wajib Pajak yang harus disetor sendiri. Baru kemudian pada akhir tahun pajak fiskus menentukan besarnya utang yang sesungguhnya berdasarkan data yang dilaporkan oleh Wajib Pajak.

c. *Self Assessment System*

Suatu sistem pemungutan pajak yang member wewenang penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, menyetorkan, dan melaporkan sendiri besarnya utang pajak.

Dalam sistem ini Wajib Pajak yang aktif sedangkan fiskus tidak turut campur dalam penentuan besarnya pajak yang terutang seseorang, kecuali Wajib Pajak melanggar ketentuan yang berlaku.

d. *With Holding System*

Suatu sistem pemungutan pajak yang member wewenang pada pihak ketiga untuk memotong/memungut besarnya pajak yang terutang. Pihak ketiga telah ditentukan tersebut selanjutnya menyetor dan melaporkannya kepada fiskus. Pada system ini, fiskus dan Wajib Pajak tidak aktif. Fiskus hanya bertugas mengawasi saja pelaksanaan pemotongan/pemungutan yang dilakukan oleh pihak ketiga.

9. Tarif Pajak

Ada 4 (empat) macam tarif pajak, di antaranya:

a. Tarif Sebanding/Proporsional

Tarif berupa persentase yang tetap terhadap berapa pun jumlah yang dikenal pajak sehingga besarnya pajak yang terutang proporsional terhadap besarnya nilai yang dikenal pajak.

b. Tarif Tetap

Tarif berupa jumlah yang tetap (sama) terhadap berapa pun jumlah yang dikenal pajak sehingga besarnya pajak yang terutang tetap.

c. Tarif Progresif

Persentase tarif yang digunakan semakin besar bila jumlah yang dikenal pajak semakin besar.

d. Tarif Degresif

Persentase tarif yang digunakan semakin kecil bila jumlah yang dikenai pajak semakin besar.

10. Pajak Penghasilan (PPh)

a. Definisi Pajak Penghasilan

Menurut Resmi¹²⁷, pajak penghasilan adalah pajak yang dikenakan kepada subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam suatu tahun pajak. Penghasilan tersebut dapat berupa keuntungan dari usaha, gaji, honorarium, hadiah, bunga, deviden, royalti, dan lain sebagainya.

PPh Pasal 21 merupakan pajak yang dipotong atas penghasilan yang diperoleh wajib pajak orang pribadi dalam negeri yang dapat berasal dari pekerjaan, jasa, dan kegiatan sesuai dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor 31/PJ/2012. Dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya, PPh Pasal 21 melibatkan 2 (dua) pihak, yaitu pemberi kerja dan penerima penghasilan. Penerima penghasilan merupakan pihak yang menanggung beban pajak, sedangkan pemberi kerja merupakan pihak yang harus memotong pajak dari penghasilan yang dibayarkan kepada penerima penghasilan. Setelah melakukan pemotongan PPh Pasal 21, pemberi kerja wajib menyetorkan pajak tersebut ke kantor pos atau bank yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan selambat-lambatnya pada tanggal 10 bulan berikutnya, kemudian melaporkan pajak tersebut melalui SPT PPh Pasal 21 ke Kantor Pelayanan Pajak tempat perusahaan tersebut terdaftar paling lambat pada tanggal 20 (dua puluh) bulan berikutnya. Sementara penerima

¹²⁷ Siti Resmi, (2013), *Op.Cit.*, hlm. 14

penghasilan akan menerima bukti pemotongan yang digunakan sebagai pengurang PPh orang pribadi pada akhir periode.

Berikut ini jenis-jenis penghasilan yang dikenakan PPh 21:

- 1) Penghasilan bagi Pegawai Tetap;
- 2) Penghasilan bagi Pegawai Tidak Tetap;
- 3) Penghasilan bagi Bukan Pegawai;
- 4) Penghasilan yang dikenakan PPh Pasal 21 Final; dan
- 5) Penghasilan Lainnya.

b. Jenis Pajak Penghasilan

PPh Pasal 21 adalah pajak yang dipotong dari penghasilan yang diperoleh wajib pajak orang pribadi dalam negeri yang dapat berasal dari pekerjaan, jabatan, jasa atau kegiatan lain.

PPh Pasal 22 merupakan jenis pajak yang berkaitan dengan pembayaran atas transaksi serah terima barang, kegiatan di bidang impor atau kegiatan usaha di bidang tertentu yang pajaknya dipungut oleh bendaharawan atau badan lain.

PPh Pasal 23 merupakan pajak yang dipotong dari penghasilan atas modal, penyerahan jasa, atau hadiah dan penghargaan, selain yang telah dipotong PPh Pasal 21.

PPh Pasal 24 merupakan pajak penghasilan yang dibebankan kepada wajib pajak dalam negeri atas penghasilan yang diperoleh dari luar negeri.

PPh Pasal 25 merupakan angsuran pajak tahun berjalan yang harus dibayar sendiri oleh wajib pajak untuk setiap bulannya. Dalam hal ini termasuk pajak yang dibayar atas wajib pajak orang pribadi yang bepergian ke luar negeri.

PPh Pasal 26 adalah pajak penghasilan yang dibebankan atas penghasilan yang diperoleh wajib pajak luar negeri, tidak termasuk Bentuk Usaha Tetap (BUT) Indonesia.

PPh Pasal 29 adalah PPh Kurang Bayar (KB) yang tertera dalam SPT Tahunan PPh, yaitu berupa sisa dari PPh yang terutang dalam tahun pajak yang bersangkutan dikurangi dengan kredit pajak PPh (PPh Pasal 21, 22, 23, 24 dan 25).

PPh Pasal 4 ayat (2) merupakan PPh yang bersifat final yaitu pajak yang dikenakan atas penghasilan tertentu. Penghasilan tertentu misalnya penghasilan berupa bunga deposito, tabungan, hadiah undian, penghasilan yang berasal dari pengalihan harta, dan penghasilan tertentu lainnya.

c. Subyek yang dikenakan PPh

Berikut ini merupakan subjek yang penghasilannya dipotong PPh Pasal 21:

- 1) Pegawai;
- 2) Penerima uang pesangon, pensiun atau uang manfaat pensiun, tunjangan hari tua, atau jaminan hari tua, termasuk ahli warisnya;
- 3) Bukan pegawai yang menerima atau memperoleh penghasilan sehubungan dengan pemberian jasa, meliputi:
 - a) tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas, yang terdiri dari pengacara, akuntan, arsitek, dokter, konsultan, notaris, penilai, dan aktuaris;
 - b) pemain musik, pembawa acara, penyanyi, pelawak, bintang film, bintang sinetron, bintang iklan, sutradara, kru film, foto model, peragawan/ peragawati, pemain drama, penari, pemahat, pelukis, dan seniman lainnya;
 - c) olahragawan;
 - d) penasihat, pengajar, pelatih, penceramah, penyuluh, dan moderator;
 - e) pengarang, peneliti, dan penerjemah;
 - f) pemberi jasa dalam segala bidang termasuk teknik, komputer dan sistem aplikasinya, telekomunikasi, elektronika, fotografi, ekonomi dan sosial serta pemberi jasa kepada suatu kepanitiaan;
 - g) agen iklan;
 - h) pengawas atau pengelola proyek;

- i) pembawa pesanan atau yang menemukan langganan atau yang menjadi perantara;
 - j) petugas penjaja barang dagangan;
 - k) petugas dinas luar asuransi;
 - l) distributor perusahaan multilevel marketing atau direct selling dan kegiatan sejenis lainnya;
- 4) Anggota dewan komisaris atau dewan pengawas yang tidak merangkap sebagai Pegawai Tetap pada perusahaan yang sama;
- 5) Mantan pegawai;
- 6) Peserta kegiatan yang menerima atau memperoleh penghasilan sehubungan dengan keikutsertaannya dalam suatu kegiatan, antara lain:
- a) peserta perlombaan dalam segala bidang, antara lain perlombaan olah raga, seni, ketangkasan, ilmu pengetahuan, teknologi dan perlombaan lainnya;
 - b) peserta rapat, konferensi, sidang, pertemuan, atau kunjungan kerja;
 - c) peserta atau anggota dalam suatu kepanitiaan sebagai penyelenggara kegiatan tertentu;
 - d) peserta pendidikan dan pelatihan; dan
 - e) peserta kegiatan lainnya.
- d. Obyek yang dikenakan PPh

Objek PPh Pasal 21 merupakan penghasilan yang diperoleh wajib pajak dan dipotong PPh Pasal 21 oleh pemberi kerja. Penghasilan yang dipotong PPh Pasal 21 adalah sebagai berikut:

- 1) Penghasilan yang diterima secara teratur berupa gaji, uang pensiun bulanan, upah, honorarium (termasuk untuk anggota dewan komisaris dan anggota dewan pengawas), premi bulanan, uang lembur, tunjangan tunjangan termasuk tunjangan pajak, premi asuransi yang dibayar pemberi kerja, dan penghasilan teratur lainnya dengan nama apapun.
- 2) Penghasilan yang diterima secara tidak teratur berupa jasa produksi, tantiem, gratifikasi, tunjangan cuti, tunjangan hari raya, tunjangan tahun baru, bonus, premi tahunan dan penghasilan sejenis lainnya yang sifatnya tidak tetap yang biasanya dibayarkan sekali dalam setahun.
- 3) Upah harian, upah mingguan, upah borongan dan upah satuan.
- 4) Uang Tebusan Pensiun, uang Tabungan Hari Tua atau Tunjangan Hari Tua (THT), uang pesangon, dan pembayaran lain sejenis.
- 5) Honorarium, uang saku, hadiah atau penghargaan dengan nama dan dalam bentuk apapun, komisi, beasiswa, dan pembayaran lain sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, dan kegiatan yang dilakukan oleh wajib pajak dalam negeri.

- 6) Gaji, gaji kehormatan, tunjangan tunjangan lain yang terkait dengan gaji yang diterima oleh pejabat negara, PNS dan ABRI serta yang pensiun dan tunjangan lain yang terkait.
- 7) Penerimaan dalam bentuk natura dan kenikmatan lainnya dengan nama apapun yang diberikan oleh bukan wajib pajak.
- 8) Imbalan dengan nama dan dalam bentuk apapun yang diterima atau yang diperoleh orang pribadi dengan status wajib pajak luar negeri sehubungan dengan pekerjaan, jasa, dan kegiatan.

F. Tinjauan Umum Pendaftaran Tanah

1. Pengertian Pendaftaran Tanah

Pendaftaran tanah adalah 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 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.¹²⁸ Yang dimaksud data fisik adalah keterangan mengenai letak, batas dan luas bidang

¹²⁸ Pasal 1 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah.

tanah dan satuan rumah susun yang didaftar, termasuk keterangan mengenai adanya bangunan atau bagian bangunan di atasnya, sedangkan data yuridis adalah keterangan mengenai status hukum bidang tanah dan satuan rumah susun yang didaftar, pemegang haknya dan hak pihak lain serta beban-beban lain yang membebaninya.

Di Indonesia, setiap hak atas tanah termasuk hak milik atas tanah didaftar dengan membukukannya dalam buku tanah yang memuat data fisik dan data yuridis bidang tanah yang bersangkutan dan dicatat pada surat ukur. Pembukuan dalam buku tanah serta pencatatannya dalam surat ukur merupakan bukti bahwa hak atas tanah serta pemegang haknya dan bidang tanah yang diuraikan dalam surat ukur telah terdaftar berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. Pendaftaran tanah bertujuan memberikan kepastian hukum dan perlindungan hukum kepada pemegang hak atas tanah, dengan alat bukti yang dihasilkan pada proses pendaftaran tanah berupa buku tanah dan sertifikat tanah yang terdiri dari salinan buku tanah dan surat ukur.¹²⁹

Kegiatan pendaftaran tanah untuk pertama kalinya menghasilkan tanda bukti hak yang berupa sertipikat atas bidang tanah suatu hak atas tanah dan/atau

¹²⁹ Arie S. Hutagalung, *Tebaran Pemikiran Seputar Masalah Hukum Tanah*, (Jakarta: Lembaga Pemberdayaan Hukum Indonesia, 2005), hlm. 8

sertipikat hak milik atas satuan rumah susun. Sertipikat adalah surat tanda bukti hak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19 Ayat (2) huruf c UUPA, untuk hak atas tanah, hak pengelolaan, tanah wakaf, hak milik atas satuan rumah susun dan hak tanggungan yang masing-masing sudah dibukukan dalam buku tanah yang bersangkutan.

2. Pengaturan Pendaftaran Tanah

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1960 Tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria (UUPA) mengatur pendaftaran tanah bertujuan untuk memberikan jaminan kepastian hukum. Pendaftaran tanah menjadi suatu kewajiban bagi pemerintah maupun pemegang hak atas tanah. Peraturan pemerintah yang mengatur tentang pendaftaran tanah adalah Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 sebagai pengganti Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961 tentang Pendaftaran Tanah.

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah mempunyai kedudukan yang sangat strategis dan menentukan, bukan hanya sekedar sebagai pelaksana ketentuan Pasal 19 UUPA, tetapi lebih dari itu Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 menjadi tulang punggung yang mendukung berjalannya administrasi pemerintah untuk pertanahan sebagai salah satu program Catur Tertib Pertanahan dan Hukum Pertanahan di

Indonesia.¹³⁰ Kegiatan pendaftaran tanah dilakukan terhadap hak milik, hak guna usaha, hak guna bangunan, hak pakai, hak pengelolaan, tanah wakaf, hak milik atas satuan rumah susun, hak tanggungan dan tanah negara.¹³¹

G. Tinjauan Umum Hukum Islam Tentang Peran PPAT Dalam Pengenaan Pajak PPh Terhadap Warisan

Dalam hukum Islam, ketentuan terhadap jabatan Notaris tidaklah dijelaskan secara khusus. Akan tetapi terdapat beberapa ayat yang sifatnya umum yang bisa dijadikan sebagai dasar hukum Islam mengenai peranan PPAT.

Ayat tersebut mengandung beberapa ketentuan-ketentuan pokok tentang PPAT, antara lain:¹³²

a. Q.S. Al-Baqarah ayat 282

يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا تَدَايَنْتُمْ بِدَيْنٍ إِلَى أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ وَلْيَكْتُب بَيْنَكُمْ كَاتِبٌ بِالْعَدْلِ وَلَا يَأْب كَاتِبٌ أَنْ يَكْتُبَ كَمَا عَلَّمَهُ اللَّهُ فَلْيَكْتُبْ وَلْيُمْلِلِ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ وَلْيَتَّقِ اللَّهَ رَبَّهُ وَلَا يَبْخَسَ مِنْهُ شَيْئًا فَإِنْ كَانَ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ سَفِيهًا أَوْ ضَعِيفًا أَوْ لَا يَسْطِيعُ أَنْ يُمِلَّ هُوَ فَلْيُمْلِلْ وَلِيُّهُ بِالْعَدْلِ وَاسْتَشْهِدُوا شَهِيدَيْنِ مِنْ رَجَالِكُمْ فَإِنْ لَمْ يَكُونَا رَجُلَيْنِ فَرَجُلٌ وَامْرَأَتَانِ مِمَّنْ تَرْضَوْنَ مِنَ الشُّهَدَاءِ أَنْ تَضِلَّ إِحْدَاهُمَا فَتُذَكِّرَ

¹³⁰ Urip Santoso, *Pendaftaran Tanah dan Peralihan Hak Atas Tanah*, (Jakarta: Prenamedia Group, 2014), hlm. 5

¹³¹ *Ibid*, hlm.31

¹³² Anton, 2017, *Tinjauan Hukum Islam Terhadap Peran Notaris Dalam Pembuatan Akta Jual Beli (Studi di Kantor Notaris-PPAT Riadh indrawan, SH.,MH.,M.Kn)*, Skripsi, Universitas Islam Negeri Raden Intan Lampung, hlm 89-95.

اَحْدَهُمَا الْاُخْرَىٰ وَلَا يَأْبُ الشُّهَدَاءُ اِذَا مَا دُعُوا وَلَا تَسْمُوا اَنْ تَكْتُبُوهُ صَغِيرًا اَوْ كَبِيرًا اِلَىٰ اَجَلٍ ذٰلِكُمْ اَقْسَطُ عِنْدَ اللّٰهِ وَاَقْوَمُ لِلشَّهَادَةِ وَاَدْنٰى اَلَّا تَرْتَابُوْا اِلَّا اَنْ تَكُوْنَ تِجَارَةٌ حَاصِرَةٌ تُدِيرُوهَا بَيْنَكُمْ فَلَيْسَ عَلَيْكُمْ جُنَاحٌ اَلَّا تَكْتُبُوْهَا وَاَشْهَدُوْا اِذَا تَبَايَعْتُمْ وَلَا يُضَارَّ كَاتِبٌ وَلَا شَهِيدٌ ؕ وَاِنْ تَفْعَلُوْا فَاِنَّهٗ فُسُوْقٌ بِكُمْ وَانْتَفُوا اللّٰهُ وَيُعَلِّمُكُمُ اللّٰهُ وَاللّٰهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيْمٌ

Artinya: “Hai orang-orang yang beriman, apabila kamu bermu'amalah tidak secara tunai untuk waktu yang ditentukan, hendaklah kamu menuliskannya. dan hendaklah seorang penulis di antara kamu menuliskannya dengan benar. dan janganlah penulis enggan menuliskannya sebagaimana Allah mengajarkannya, meka hendaklah ia menulis, dan hendaklah orang yang berhutang itu mengimlakkan (apa yang akan ditulis itu), dan hendaklah ia bertakwa kepada Allah Tuhannya, dan janganlah ia mengurangi sedikitpun daripada hutangnya. jika yang berhutang itu orang yang lemah akalnya atau lemah (keadaannya) atau Dia sendiri tidak mampu mengimlakkan, Maka hendaklah walinya mengimlakkan dengan jujur. dan persaksikanlah dengan dua orang saksi dari orang-orang lelaki (di antaramu). jika tak ada dua orang lelaki, Maka (boleh) seorang lelaki dan dua orang perempuan dari saksi-saksi yang kamu ridhai, supaya jika seorang lupa Maka yang seorang mengingatkannya. janganlah saksi-saksi itu enggan (memberi keterangan) apabila mereka dipanggil; dan janganlah kamu jemu menulis hutang itu, baik kecil maupun besar sampai batas waktu membayarnya. yang demikian itu, lebih adil di sisi Allah dan lebih menguatkan persaksian dan lebih dekat kepada tidak (menimbulkan) keraguanmu. (Tulislah mu'amalahmu itu), kecuali jika mu'amalah itu perdagangan tunai yang kamu jalankan di antara kamu, Maka tidak ada dosa bagi kamu, (jika) kamu tidak menulisnya. Dan persaksikanlah apabila kamu berjual beli; dan janganlah penulis dan saksi saling sulit menyulitkan. jika kamu lakukan (yang demikian), Maka Sesungguhnya hal itu adalah suatu kefasikan pada dirimu. dan bertakwalah kepada Allah; Allah mengajarmu; dan Allah Maha mengetahui segala sesuatu.”

b. Q.S. An-Nisa' ayat 58

﴿ اِنَّ اللّٰهَ يَأْمُرُكُمْ اَنْ تُؤَدُّوا الْاَمْلٰتِ اِلٰى اَهْلِهَا وَاِذَا حَكَمْتُمْ بَيْنَ النَّاسِ اَنْ تَحْكُمُوْا بِالْعَدْلِ اِنَّ اللّٰهَ نِعِمَّا يَعِظُكُمْ بِهٖ اِنَّ اللّٰهَ كَانَ سَمِيْعًا بَصِيْرًا

Artinya: “Sesungguhnya Allah menyuruh kamu menyampaikan amanat kepada yang berhak menerimanya, dan (menyuruh kamu) apabila menetapkan hukum di antara manusia supaya kamu menetapkan dengan adil. Sesungguhnya Allah memberi pengajaran yang sebaik-baiknya kepadamu. Sesungguhnya Allah adalah Maha mendengar lagi Maha melihat.”

c. Q.S. Al-Maidah ayat 1

يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا أَوْفُوا بِالْعُقُودِ ۖ أُحِلَّتْ لَكُمْ بَهِيمَةُ الْأَنْعَامِ إِلَّا مَا يُنْتَلَىٰ عَلَيْكُمْ غَيْرَ مُحِلِّي الصَّيْدِ وَأَنْتُمْ حُرْمٌ
إِنَّ اللَّهَ يَحْكُمُ مَا يُرِيدُ

Artinya: “Hai orang-orang yang beriman, penuhilah aqad-aqad itu Allah menetapkan hukum-hukum menurut yang dikehendaki-Nya.”

Ayat ini mengandung perintah yang sifatnya mewajibkan bagi para pihak untuk melaksanakan isi akad/perjanjian yang sah. Suatu akad dianggap sah apabila telah dipenuhi rukun dan syaratnya.

Oleh karena itu, Notaris punya peran penting dalam membuat akta dan harus memahami kaidah-kaidah atau ketentuan-ketentuan yang berlaku dalam hukum perikatan Islam (di samping harus memahami undang-undang yang berkaitan dengan isi pokok perjanjian), agar suatu akta syariah yang telah dibuatnya dapat dilaksanakan dengan benar sesuai prinsip syariah.

BAB III

**PERLINDUNGAN HUKUM ATAS PEMUNGUTAN PAJAK PENGHASILAN
(PPh) TERHADAP HARTA WARISAN YANG DIPEROLEH AHLI WARIS
MELALUI PROSES WARIS UTUH MAUPUN PROSES WARIS PECAH
BELUM BERBASIS NILAI KEADILAN**

A. Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah

Sistem Perpajakan yang dianut oleh Indonesia dan telah diundangkan adalah *Self Assesment System*, artinya suatu sistem pemungutan pajak yang memberi kepercayaan penuh kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan. Hal ini berarti penentuan besarnya pajak yang terutang tergantung pada wajib pajak sendiri, sedangkan fiskus atau petugas pajak bertugas sebagai pengendalian, pembinaan, penelitian, pengawasan, dan penetapan sanksi.¹³³

Wajib pajak wajib melaporkan setiap tambahan penghasilan, jumlah harta, beserta jumlah kewajiban yang dimilikinya pada akhir tahun sebelumnya. Apabila terdapat yang tidak sesuai berdasarkan perhitungan fiskus atau petugas pajak maka

¹³³ Djamaludin Gede, 2002, *Hukum Pajak*, Fakultas Ekonomi Indonesia, hlm. 32

petugas pajak berwenang mengenakan sanksi hukum berdasarkan tingkat pelanggaran hukum yang dilakukan oleh wajib pajak. Pejabat pajak tidak terlibat dalam penentuan jumlah pajak yang terutang sebagai beban yang dipikul oleh wajib pajak, melainkan hanya mengarahkan cara bagaimana wajib pajak memenuhi kewajiban, dan menjalankan hak agar tidak terjadi pelanggaran hukum.

Harta yang didapat dari warisan juga merupakan tambahan penghasilan yang harus dilaporkan oleh wajib pajak pada saat laporan tahunan, sehingga apabila tidak atau belum dilaporkan ke kantor pajak, wajib pajak akan dikenakan sanksi. Berikut ini beberapa Undang-Undang dan perubahannya yang menjadi landasan dalam mengatur wajib pajak yang berkaitan dengan hukum atas warisan, yaitu:

1. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
Perubahan:
 - a. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 9 Tahun 1994 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
 - b. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2000 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan;
 - c. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
2. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan;
Perubahan

- a. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1991 Tentang Pajak Penghasilan;
- b. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 1994 Tentang Pajak Penghasilan;
- c. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan;
- d. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan; dan
- e. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan.

Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan, menganut prinsip bahwa, pajak akan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak. Menurut Pasal 2 ayat (1) UUPh yang menjadi subjek pajak adalah:

1. a. Orang Pribadi;
b. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak'
2. Badan;
3. Bentuk Usaha Tetap.

Selain itu, berdasarkan Pasal 4 ayat (3) UUPPh yang dikecualikan sebagai objek pajak salah satunya adalah warisan. Pengecualian ini secara legal didasarkan

pada adanya Akta Hibah atau Akta Waris yang sah terbitan PPAT dan dibuat sebelum pengakuan kepemilikannya. Walaupun warisan tersebut merupakan tambahan kemampuan ekonomis bagi ahli waris, namun tidak merupakan objek pajak. Warisan yang dimaksud ini adalah meliputi semua jenis harta baik itu harta bergerak maupun harta tidak bergerak.

Walaupun warisan dikategorikan ke dalam bukan objek pajak, tetapi ada beberapa hal yang harus diperhatikan, yaitu sebagai berikut:

1. Waris Utuh

Warisan ini masih atas nama pewarisnya, maka si pewaris masih berkewajiban untuk membayarkan pajak warisan ini. Selain itu, pewaris harus melaporkan hartanya dahulu di SPT tahunan pajak penghasilan. (Pasal 2 ayat (3) huruf c UU Pajak Penghasilan).

2. Waris Pecah

Jika warisan tersebut sudah pecah (sudah dibagikan) maka warisan tersebut bukan merupakan objek pajak lagi dan ahli waris tersebut terbebas dari pembayaran pajak atas harta warisan tersebut. (Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Pajak Penghasilan).

Syarat suatu tanah dan/atau bangunan dapat dikatakan sebagai warisan yang bukan merupakan objek pajak berdasarkan PER-30/PJ/2009 adalah:

1. Pewaris dan ahli waris harus ada hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat.

2. Harta bergerak maupun harta tidak bergerak yang diwariskan tersebut telah dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) pewaris dan pajak terutang (jika ada) harus dilunasi terlebih dahulu.

Warisan yang berupa harta tanah dan atau bangunan, jika ahli waris akan melakukan proses pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, dalam ketentuan perpajakan yaitu PP 71 Tahun 2008 tentang perubahan ketiga atas PP 48 Tahun 1994 tentang pembayaran pajak penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, ditegaskan bahwa dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan pajak penghasilan salah satunya adalah pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Pokok permasalahannya adalah untuk membuktikan bahwa atas pengalihan tersebut tidak terutang sebagaimana dijelaskan di atas maka ahli waris harus menunjukkan Surat Keterangan Bebas (SKB) dari Kantor Pajak sebagai bukti. Ketentuan tentang surat keterangan bebas pajak tertulis pada surat edaran nomor SE-20/PJ/2015 tentang pemberian surat keterangan bebas pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan karena warisan yang ditetapkan oleh Direktur Jendral Pajak pada 18 maret 2015. Walaupun surat edaran ini bukan merupakan suatu aturan hukum yang dapat dipergunakan secara luas menurut hukum, dan harusnya surat edaran ini hanya berlaku untuk urusan internal Direktur Jendral Pajak, tetapi pada prakteknya surat edaran ini sangat penting bagi masyarakat. Surat edaran ini bersifat mengikat dan menjadi suatu aturan yang menjadi landasan fiskus dalam memeriksa wajib pajak untuk masalah yang sama tertulis dalam surat edaran.

Pengecualian pembayaran PPh atas pengalihan hak atas tanah dan/ bangunan, sebagaimana diatur dalam PER-30/PJ/2009 tentang tata cara pemberian pengecualian dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, dijelaskan bahwa atas penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan wajib dibayar pajak penghasilan. Pajak penghasilan wajib dibayar sendiri oleh orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, atau dipungut oleh bendaharawan atau pejabat yang melakukan pembayaran atau pejabat yang menyetujui tukar menukar dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan kepada pemerintah. Namun, dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan Pajak Penghasilan atas penghasilan hak atas tanah dan/atau bangunan, yaitu:

1. Orang pribadi yang mempunyai penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan jumlah bruto pengalihan kurang dari Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) dan bukan merupakan jumlah yang dipecah-pecah;
2. Orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pemerintah guna pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum yang memerlukan persyaratan khusus;

3. Orang pribadi yang melakukan pengalihan tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungannya dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan;
4. Badan yang melakukan pengalihan tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan; atau
5. Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan.

Pengecualian dari kewajiban pembayaran atau pemungutan pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan selain yang memerlukan persyaratan khusus dan bukan subjek pajak, diberikan dengan penerbitan surat keterangan bebas pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

SKB PPh karena Warisan memiliki hal-hal penting terkait pemberian SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan, yaitu:

1. Pengajuan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan. Ketika pewaris telah meninggal dunia maka pengajuan permohonan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan diajukan oleh ahli waris ke KPP tempat pewaris, sebagai pihak yang mengalihkan hak atas tanah dan/atau bangunan, terdaftar atau bertempat tinggal.
2. Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan terkait Akta Pembagian Hak Bersama (APHB). Pembagian hak bersama atas harta warisan berdasarkan AHB menjadi hak individu masing-masing ahli waris termasuk dalam pengertian pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan, sepanjang hak bersama tersebut dibagi kepada seluruh ahli waris (pemegang hak bersama) sesuai bagian masing-masing berdasarkan hukum waris yang berlaku di Indonesia.
3. SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan hanya diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT tahunan pajak penghasilan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP).

SKB diperlukan untuk membuktikan bahwa atas pengalihan tersebut tidak terutang, maka dengan ditetapkannya SE-20/PJ/2015 tentang pemberian Surat Keterangan bebas (SKB) atas Pajak Penghasilan (PPh) hak atas tanah dan bangunan karena warisan diharapkan mudah dipahami oleh masyarakat wajib pajak,

walaupun terdapat permasalahan terkait syarat bahwa objek warisan sebelumnya telah dilaporkan dalam SPT tahunan pajak penghasilan PPh pewaris (kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah PTKP).

Tujuan negara Indonesia berdasarkan Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 adalah melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial. Untuk memajukan kesejahteraan dilakukan pembangunan yang berkesinambungan yang diatur dalam Undang-Undang (dahulu APBN sekarang disebut Program Pembangunan Nasional/Propenas). Dalam pembangunan dibutuhkan pendanaan yang sangat besar, sumber itu diambil dari sektor pajak. Saat ini pajak merupakan sumber utama dana untuk pembangunan karena hampir sebagian besar sumber penerimaan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) berasal dari pajak. Pajak telah menjadi tulang punggung penggerak roda pembangunan yang sangat dominan. Tidak dapat dipungkiri, bahwa wajib pajak telah menjadi kontributor pembangunan demi eksistensi negara. Sementara itu, fiskus sebagai aparat yang bertugas untuk memungut pajak juga telah memberikan andil yang tidak sedikit dalam proses pengumpulan dana pembangunan.

Berdasarkan Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang No. 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata

Cara Perpajakan (untuk selanjutnya disebut Undang-Undang KUP), menyatakan bahwa:

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Y. Sri Pudyatmoko¹³⁴ menyatakan bahwa berdasarkan pengertian pajak tersebut, pada umumnya dikenal adanya dua fungsi utama dari pajak, yakni fungsi *budgeter* (anggaran) dan fungsi *regulerend* (mengatur).

Objek pajak penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun. Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) UU RI No. 7 Tahun 2021 *jo* UU No. 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas UU RI No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (untuk selanjutnya disebut dengan Undang Undang Pajak Penghasilan) telah diberikan uraian mengenai objek PPh sebagai berikut:

1. penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus,

¹³⁴ Y Sri. Pudyatmoko, (2002). *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta: Andi Yogyakarta, hlm

gratifikasi, uang pensiun, atau imbalan dalam bentuk lainnya, kecuali ditentukan lain dalam undang-undang ini;

2. hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;
3. laba usaha;
4. keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:
 - a. keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
 - b. keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;
 - c. keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun;
 - d. keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan social termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan

- e. keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan;
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, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
8. royalti atau imbalan atas penggunaan hak;
9. sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
10. penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;
11. keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah;
12. keuntungan selisih kurs mata uang asing;
13. selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;
14. premi asuransi;
15. iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;
16. tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;

17. penghasilan dari usaha berbasis syariah;
18. imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan; dan
19. surplus Bank Indonesia.

Pasal 1 ayat (2) Undang-Undang KUP menyebutkan bahwa wajib pajak adalah orang pribadi atau badan, sedangkan pada Pasal 2 ayat (1) UU Pajak Penghasilan disebutkan bahwa yang menjadi subjek pajak adalah warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak. Adanya konflik norma antara kedua aturan tersebut, dimana warisan bukan merupakan orang pribadi atau badan, maka seharusnya tidak bisa disebut sebagai subjek pajak, selain itu maksud dari menggantikan yang berhak dapat menimbulkan polemik, karena apabila belum dibagi tentu saja belum ada kejelasan mengenai pihak yang harus membayarkan pajak tersebut.

Konflik norma juga terjadi pada Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan, menganut prinsip bahwa pajak akan dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak. Ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan yang mengatur bahwa warisan bukan objek pajak. Warisan yang dimaksud adalah meliputi semua jenis harta baik itu harta bergerak maupun harta tidak bergerak. Namun dari hasil pengamatan di kantor pajak banyaknya masyarakat yang mengeluhkan mendapatkan surat tagihan pajak dari kantor pajak terkait belum dibayarkannya pajak karena pertambahan harta yang diperoleh dari warisan. Hal ini menjadi

perdebatan yang cukup menarik karena menurut petugas pajak pada saat harta belum diwariskan tidak pernah dilaporkan ke pajak bahkan wajib pajak yang memberikan waris tidak terdaftar di kantor pajak. Maka ahli waris harus membayar terlebih dahulu hutang pajak atas harta yang belum pernah dilaporkan sebelumnya.

B. Implementasi Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Ahli Waris

Di Indonesia hukum waris yang berlaku ada 3 yakni, hukum waris adat, hukum waris Islam dan hukum perdata. Hukum waris adat sendiri bentuknya tidak tertulis, hukum waris adat banyak dipengaruhi oleh struktur kemasyarakatan dan kekerabatan. Dalam Hukum waris Islam menurut Pasal 171 angka (2) Kompilasi Hukum Islam (KHI) yaitu orang yang pada saat meninggal dunia mempunyai hubungan darah atau hubungan perkawinan dengan pewaris, beragama islam dan tidak terhalang karena hukum untuk menjadi ahli waris. Hukum waris perdata yaitu hukum yang mengatur mengenai kekayaan seseorang setelah dia meninggal, mengenai bagaimana memindahkan kekayaan seseorang setelah dia tiada. Hukum waris jarang didalami oleh kebanyakan masyarakat Indonesia, padahal keberadaannya sangat diperlukan dan tak jarang sering menimbulkan konflik jika penerapan hukum waris tidak pada tempatnya.

Hukum waris adat di Indonesia tidak terlepas dari pengaruh susunan masyarakat kekerabatannya yang berbeda. Hukum waris adat tetap dipatuhi dan dilakukan oleh masyarakat adatnya terlepas dari Hukum waris adat tersebut telah

ditetapkan secara tertulis maupun tidak tertulis. Berdasarkan hukum waris adat dikenal beberapa macam sistem pewaris, yaitu:

1. Sistem keturunan: pewaris berasal dari keturunan bapak atau ibu ataupun keduanya.
2. Sistem individual: semua ahli waris mendapatkan bagiannya masing-masing.
3. Sistem kolektif: ahli waris menerima harta warisan tetapi tidak dapat dibagi-bagikan penguasaan ataupun kepemilikannya. Setiap ahli waris hanya mendapatkan hak untuk menggunakan ataupun mendapatkan hasil dari harta tersebut.
4. Sistem mayorat: harta warisan diturunkan kepada anak tertua sebagai pengganti ayah dan ibunya.

Sumber utama dalam hukum Waris Islam adalah Al-Qur'an surat An-Nisa' ayat 11, 12, dan 176. hukum Waris Islam atau ilmu faraidh adalah ilmu yang diketahui siapa yang berhak mendapat waris dan siapa yang tidak berhak, dan juga berapa ukuran untuk setiap ahli waris.

Sebagian besar dari harta warisan adalah untuk perempuan dan laki-laki, besar atau kecil, mereka tidak ada yang lemah dan kuat disesuaikan dengan tatanan adat dan budaya yang diberlakukan, sehingga tidak terdapat adanya kesempatan untuk berpendapat atau berbicara dengan hawa nafsu. Karena di Indonesia Pengembangan Hukum Undang-undang serta Peraturan Pemerintah berdasarkan hukum islam dan hukum adat. Sehingga Hukum Islam dan Hukum Adat tidak berlawanan dengan pengembangan Hukum di Indonesia.

Pasal yang mengatur tentang waris sebanyak 300 pasal, yang dimulai dari Pasal 830 s/d Pasal 1130 KUHPerdara. Disamping itu waris juga diatur pada Inpres no. 1 Tahun 1991.

Dalam Pasal 830 KUHPerdara yang ditentukan sebagai ahli waris adalah:

1. Para keluarga sedarah, baik syah maupun luar kawin (Pasal 852 KUH Perdata);
2. Berdasarkan penafsiran ahli waris suami atau istri yang hidup terlama menurut UU dibagi kedalam 4 (empat) kelompok:

1. Kelompok pertama terdiri dari suami/istri dan keturunannya;
2. Orang tua, saudara kandung, dan anak dari saudara kandung merupakan kelompok kedua;
3. Kelompok ketiga, terdiri dari sanak keluarga lain-lainnya;
4. Kelompok keempat, terdiri dari sanak keluarga lainnya dalam garis menyimpang sampai dengan derajat keenam.

Jadi, pembagian waris menurut sistem hukum perdata ini yang diutamakan adalah golongan pertama yang berhak menerima warisan yakni ahli waris. Menurut hukum perdata pembagian warisan tidak membedakan bagian antara laki-laki atau perempuan. Dengan demikian dapat dilakukan secara seimbang. Sama halnya dengan perbuatan hukum seperti Jual Beli, Hibah, Pembagian Hak Bersama yang dikenakan pajak, peristiwa hukum seperti kematian yang kemudian dilakukannya proses waris juga dikenakan pajak.

Berdasarkan Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan (KUP) Nomor 28 Tahun 2007 Pasal 1 ayat (1), Pajak merupakan

sebuah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang. Hal ini merupakan upaya dari pemerintah untuk meningkatkan kesejahteraan dari rakyat Indonesia secara adil dan merata. Pemerintah memberikan wewenang kepada pemerintah daerah hal ini sebagai bentuk desentralisasi agar Pemerintah Daerah dapat mengatur dan mengurus semua urusan daerahnya sendiri untuk mencapai pembangunan nasional. Salah satu jenis pajak pusat yang dialihkan menjadi pajak daerah adalah Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

Rumus dalam menghitung tarif Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) adalah Tarif Pajak 5% (lima persen) x dasar Pengenaan Pajak (NPOP – NPOPTKP). Besarnya NPOPTKP di masing-masing wilayah berbeda-beda, namun berdasarkan Undang – Undang No 28 Tahun 2009 Pasal 87 ayat (4) ditetapkan besaran paling rendah sebesar Rp 60 juta untuk setiap wajib pajak. Akan tetapi, apabila perolehan hak berasal dari waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih memiliki hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke bawah, termasuk istri, maka NPOPTKP ditetapkan paling rendah senilai RP 300 juta, Cara perhitungan dari BPHTB waris sebagai berikut: $(\text{Harga Pasar} - \text{Rp } 300.000.000,00) \times 5\%$ (lima persen).

Pengalihan properti dari pewaris kepada ahli warisnya dan implikasi hukum dari pengalihan ini adalah subjek dari hukum waris, sebuah bagian dari hukum

properti.¹³⁵ Salah satu definisi properti adalah semua peninggalan pewaris, yang dapat mencakup hak-hak hukum dan tanggung jawab keuangan. Penerima manfaat utama dari harta peninggalan pewaris adalah ahli warisnya, meskipun hal ini tidak mengecualikan pihak-pihak lain untuk menerima sebagian dari harta peninggalan tersebut. Oleh karena itu, hukum waris merupakan cabang dari dan terkait dengan hukum properti dan hukum keluarga.

Hukum waris di Indonesia mencakup berbagai macam topik; secara khusus, ada tiga mazhab utama:¹³⁶ (Tamakiran, 2002): Hukum Waris Barat KUH Perdata, Wasiat dan Perjanjian Islam, sebagaimana diuraikan dalam Al-Quran dan Sunnah, dan Penerapan hukum waris adat berbeda dalam konteks di mana masalah warisan lazim terjadi.

Warisan dapat dibagi sesuai dengan hukum waris perdata pada saat kematian pewaris. Kematian adalah satu-satunya penyebab pewarisan. Semua uang (termasuk aset dan liabilitas) milik orang yang meninggal secara otomatis mengalir ke semua ahli warisnya pada saat kematiannya, karena itu adalah konsekuensi hukum dari terjadinya warisan.¹³⁷

Seseorang dapat memperoleh akses ke kemampuan ekonomi yang lebih besar dalam bentuk aset yang diwarisi dari orang tua atau kakek-nenek mereka.

¹³⁵ Ahmad Ali, 2008, *Menguak Tabir Hukum*, Jakarta, Ghalia Indonesia, hlm. 23

¹³⁶ S. Tamakiran, (2002), *Asas-Asas Hukum Waris Menurut Tiga Sistem Hukum*, Bandung: CV. Pionir Jaya, hlm. 53

¹³⁷ Sofyan, D. A. (2010). *Analisis Perbedaan Kinerja Keuangan Pada Perusahaan di Kabupaten Banyuwangi Atas Jasa Konsultan Pajak*. E-journal UPN Veteran, hlm 30

Undang-Undang Pajak Penghasilan juga mengatur warisan. Bahwa warisan yang tidak dibagi dikenakan pajak sebagai satu entitas, menggantikan ahli waris yang sah, sementara artikel lainnya menyatakan bahwa warisan tidak dikenakan pajak. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 *jo* Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Amandemen Keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, adalah amandemen terbaru.

Pertimbangkan kedua aspek ini saat mempertimbangkan pajak. Pajak dulu. Kedua, barang yang dikenakan pajak. Yang berikut menjelaskan keduanya. Pajak penghasilan mencakup Undang-Undang Pajak Penghasilan mengenakan pajak atas warisan yang tidak dibagi yang menggantikan ahli waris yang sah. (Pasal 2 ayat (1)). Warisan tidak lagi dikenakan pajak setelah distribusi. Namun, jika warisan yang tidak dibagi menghasilkan pendapatan yang dikenakan pajak, kewajiban pajak tetap ada. Objek Pajak Kedua: Pasal 4 ayat 30 huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan membebaskan warisan dari pajak penghasilan. Dengan demikian, aset yang diwariskan bebas pajak. Namun, BPHTB berlaku bagi ahli waris yang secara sah memperoleh aset warisan, seperti tanah dan bangunan.

Wajib pajak dapat berupa orang atau entitas hukum, dan topik pajak dapat mencakup warisan yang belum sepenuhnya dibagi dan menggantikan ahli waris yang sah, sesuai dengan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan. Karena warisan bukanlah individu maupun entitas hukum, mereka bukan subjek pajak. Selain itu, "menggantikan yang berhak" bisa menjadi kontroversial karena tanpa distribusi, pembayar pajak tidak dapat ditentukan.

Warisan adalah bebas pajak. Hal ini sesuai dengan Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 7 Tahun 1983. Menurut Pasal 6 huruf d Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Tanah dan perubahannya, pihak yang melakukan pengalihan biasanya dikenai PPh, sehingga warisan tidak perlu dikenai PPh. Pajak Penghasilan tidak terutang atas warisan karena pewaris meninggal dunia. Pengecualian ini diberikan karena kematian pewaris menghapuskan kewajiban pajak mereka.

Tanah merupakan salah satu sumber kehidupan yang sangat penting bagi manusia, baik dalam fungsinya sebagai sarana untuk mencari penghidupan, maupun sebagai tempat untuk bermukim dengan didirikannya perumahan sebagai tempat tinggal, atas tanah tersebut dapat dilekati hak di atasnya. Hak atas tanah adalah hak yang memberi wewenang kepada yang mempunyai hak untuk menggunakan atau mengambil manfaat dari tanah yang di hakinya.¹³⁸ Dalam UUPA dinyatakan bahwa hak atas tanah dapat beralih dan dialihkan dari pemegang haknya kepada pihak lain.¹³⁹ Salah satu bentuk peralihan hak atas tanah dengan cara beralih yaitu melalui pewarisan. Pewarisan hak atas tanah ini terjadi karena hukum, artinya dengan meninggalnya pemegang hak, maka ahli warisnya memperoleh hak atas tanah tersebut.

¹³⁸ Sudikno mertokusumo, (1988), Hukum dan Politik Agraria, Karunika Univeristas Terbuka, Jakarta, hlm. 445

¹³⁹ Pasal 20 ayat (2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria

Ketentuan tentang pendaftaran pengalihan hak atas tanah dan/bangunan mewajibkan atau mensyaratkan pajak-pajak atas tanah tersebut harus dibayarkan seperti BPHTB (Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan) dan PPh (Pajak Penghasilan). Terkait dengan ahli waris yang akan melakukan pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena pewarisan, ahli waris disyaratkan untuk membayar pajak BPHTB (Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan) dikarenakan adanya suatu peristiwa yaitu ahli waris mendapat tanah dan bangunan tersebut melalui pewarisan, dan disebutkan dalam Undang-Undang bahwasanya pemindahan hak karena warisan termasuk objek pajak BPHTB.¹⁴⁰

Dalam hal pemungutan PPh atas pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan, ahli waris seharusnya tidak diwajibkan untuk membayarkannya, tetapi dalam praktiknya masih ada yang terkena untuk disuruh membayar pajak PPh terkadang ada ahli waris yang luput oleh fiskus tidak ditarikin pajak PPh. Hal tersebut sesuai dengan ketentuan Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 *jo* Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh) dan Pasal 6 huruf d Peraturan Pemerintah No. 34 Tahun 2016 tentang PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan yang menyebutkan bahwa dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan

¹⁴⁰ Pasal 2 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/Bangunan

karena warisan, sehingga warisan termasuk penghasilan yang dikecualikan sebagai objek pajak.

Agar ahli waris dapat dikecualikan dari pemungutan biaya PPh atas penghasilan hak atas tanah dan/bangunan, maka berdasarkan Pasal 3 ayat (1) huruf a Peraturan Direktorat 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 menyebutkan bahwa didalam pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan mensyaratkan bahwa harus disertai dengan adanya SKB (Surat Keterangan Bebas).

Berkaitan dengan Penerbitan SKB PPh warisan, dalam Pasal 5 Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 disebutkan bahwasanya atas permohonan SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/bangunan, Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) harus memberikan keputusan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal surat permohonan SKB tersebut diterima secara lengkap, Apabila dalam jangka waktu tersebut Kepala KPP tidak memberikan keputusan, maka permohonan SKB tersebut dianggap dikabulkan dan Kepala KPP harus menerbitkan SKB PPh tersebut paling lama 2 (dua) hari.

Permasalahan ditemukan apabila keputusan permohonan SKB PPh pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan yang diajukan oleh ahli waris diterbitkan melebihi jangka waktu yang telah ditentukan oleh Peraturan

Direktorat Jenderal pajak. Menurut Eko Budi Prasetyo selaku Notaris dan/atau PPAT Kabupaten Sukoharjo menyebutkan bahwa keputusan terhadap pengajuan permohonan SKB PPh atas pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan yang diajukan oleh ahli waris pada prakteknya membutuhkan waktu sekitar 14 (empat belas)-30 (tiga puluh hari) atau lebih sejak SKB tersebut diajukan. Dengan lamanya keputusan atas permohonan SKB PPh tersebut maka dapat berpengaruh terhadap proses pendaftaran pengalihan hak atas tanah dan/bangunan atas warisan yang akan dilakukan oleh ahli waris.¹⁴¹

Hal tersebut menarik mengenai isu tentang asas kemudahan administrasi dalam pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan. Pada asas kemudahan administrasi ini menginginkan bahwasanya peraturan pajak tidak memberatkan wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakan. Untuk menilai kebijakan peraturan pajak tersebut telah menerapkan asas kemudahan administrasi dapat dinilai melalui empat indikator yang terdiri dari asas *certainty* (kepastian hukum), *efficiency* (efisien), *convenience of payment* (memperhatikan kondisi wajib Pajak), dan *simplicity* (sederhana) serta jika dikaitkan dengan teori keadilan Yudi Latif sebagaimana yang telah dijelaskan dalam Bab III ini dalam sub-bab B berkaitan keadilan distributif, komutatif, dan legal.¹⁴²

¹⁴¹ Hasil wawancara dengan Eko Budi Prasetyo, S.H. Notaris dan PPAT di Kabupaten Sukoharjo, pada tanggal 09 Februari 2025.

¹⁴² Rosdiana, H. dan Irianto, E.S., (2012), *Pengantar Ilmu Pajak*, PT Raja Grafindo, Jakarta, hlm.168

Dalam proses pendaftaran pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan, ahli waris ada yang mendapat panarikan pajak PPh dan ada yang tidak mendapatkan (dikecualikan), agar ahli waris dapat dikecualikan dari pemungutan dan pembayaran PPh warisan, Kantor Pertanahan Kabupaten Sukoharjo mewajibkan ahli waris untuk mengajukan surat permohonan SKB PPh pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan terlebih dahulu ke Kantor Pelayanan Pajak Pratama Kabupaten Sukoharjo.

Menurut Eko Budi Prasetyo selaku Notaris di Kabupaten Sukoharjo, menyatakan bahwa hanya Kantor Pertanahan Kabupaten Sukoharjo yang mewajibkan ahli waris untuk mengajukan permohonan SKB PPh terlebih dahulu ke Kantor Pelayanan Pajak Pratama Kabupaten Sukoharjo, sedangkan untuk Kota Surakarta “**tidak mewajibkan**” ahli waris untuk mengajukan SKB PPh dalam pengalihan hak atas tanah dan/bangunan apabila ingin dikecualikan dari pembayaran dan pemungutan PPh atas warisan.¹⁴³

Menurut Andi Sugandi selaku Kepala Kantor Wilayah (Kanwil) Provinsi Jawa Barat, hal tersebut dilaksanakan berdasarkan Pasal 111 ayat (1) APHB dan APHW Permen ATR/BPN Nomor 16 Tahun 2021 bahwa permohonan pendaftaran peralihan Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun diajukan oleh ahli waris atau kuasanya dengan melampirkan sertifikat Hak Atas Tanah atau sertifikat Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun atas nama pewaris atau alat bukti

¹⁴³ Hasil wawancara dengan Eko Budi Prasetyo, S.H. Notaris dan PPAT di Kabupaten Sukoharjo, pada tanggal 09 Februari 2025.

pemilikan tanah lainnya dan surat kematian atas nama pemegang hak yang tercantum dalam sertipikat yang bersangkutan dari kepala desa/lurah tempat tinggal pewaris waktu meninggal dunia, rumah sakit, petugas kesehatan, atau instansi lain yang berwenang, Surat Kuasa Tertulis dari ahli waris apabila yang mengajukan permohonan pendaftaran peralihan hak bersangkutan bukan ahli waris yang bersangkutan, dan bukti identitas ahli waris.

Andi menjelaskan bahwa Kanwil Provinsi Jawa Barat hanya sebagai pelaksana aturan yang ada, untuk surat tanda bukti sebagai ahli waris dapat berupa wasiat dari pewaris, putusan pengadilan, penetapan hakim/ketua pengadilan, surat pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, akta keterangan hak mewaris oleh Notaris yang berkedudukan di tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia, atau surat keterangan waris dari Balai Harta Peninggalan.¹⁴⁴

Andi lagi apabila pada waktu permohonan pendaftaran peralihan sudah ada putusan pengadilan atau penetapan hakim/ketua pengadilan atau akta mengenai pembagian waris, maka putusan/penetapan atau akta tersebut juga dilampirkan pada permohonan, akta mengenai pembagian waris sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dapat dibuat dalam bentuk akta di bawah tangan oleh semua ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi atau dengan akta Notaris, apabila ahli

¹⁴⁴ Hasil wawancara dengan Andi Sugandi Kanwil Provinsi Jawa Barat, tanggal 09 Maret 2025 Pukul 13.38 WIB

waris lebih dari 1 (satu) orang dan belum ada pembagian warisan, maka pendaftaran peralihan haknya dilakukan kepada para ahli waris sebagai pemilikan bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan melalui pembagian hak bersama sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan, dan apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan pada waktu pendaftaran peralihan haknya disertai dengan akta waris yang memuat keterangan bahwa Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun tertentu jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan, maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan akta waris tersebut.

Mengenai surat terutang BPHTB diatur dalam Pasal 9 UU Nomor 1 Tahun 2020 berbunyi bahwa surat terutang sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta, waris adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke Kantor Pertanahan, lelang adalah sejak tanggal penunjukan pemenang lelang, putusan hakim adalah sejak tanggal putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum yang tetap, dan pemberian hak baru diluar pelepasan hak adalah sejak tanggal ditandatangani serta diterbitkannya surat keputusan pemberian hak.

Kepemilikan NPWP Pewaris berpengaruh terhadap penerbitan SKB PPh atas warisan apabila wajib pajak tersebut meninggal, hal tersebut dikarenakan sistem perpajakan yang dianut oleh Indonesia adalah *Self Assesment System*, artinya suatu sistem pemungutan pajak yang memberi kepercayaan penuh kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan, sehingga

penentuan besarnya pajak yang terutang tergantung pada wajib pajak sendiri, sedangkan fiskus atau petugas pajak bertugas sebagai pengendalian, pembinaan, penelitian, pengawasan, dan penetapan sanksi.¹⁴⁵ Selanjutnya, sebagai sarana utama yang diperlukan oleh wajib pajak untuk menghitung, membayar, melaporkan serta mempertanggungjawabkan jumlah pajak yang terutang maka wajib pajak yang telah memiliki NPWP tersebut wajib mengisi formulir surat pemberitahuan (SPT).

Berdasarkan PER-30/PJ/2009 menyebutkan bahwa syarat suatu tanah dan/atau bangunan dapat dikatakan sebagai warisan yang bukan merupakan objek pajak sehingga dapat diterbitkan SKB (Surat keterangan Bebas) PPh adalah:¹⁴⁶

1. Pewaris dan ahli waris harus ada hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat;
2. Harta bergerak maupun harta tidak bergerak yang diwariskan tersebut telah dilaporkan Pemberitahuan dalam Tahunan Surat (SPT) pewaris dan pajak terutang (jika ada) harus dilunasi terlebih dahulu.

Pengaturan lebih lanjut terkait SKB diatur dalam SE Direktur Jenderal Pajak nomor SE-20/PJ/2015 yang menyebutkan:

“SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan hanya diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek

¹⁴⁵ Djamaludin Gede, *Loc.Cit.*

¹⁴⁶ Hasil wawancara dengan salah satu Fiskus KPP Pajak Kabupaten Sukoharjo, pada tanggal 10 Maret 2025.

pewarisan telah dilaporkan dalam SPT tahunan PPh Pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah penghasilan kena pajak.”

Pengecualian PPh terdapat dalam Pasal 6 PP Nomor 34 Tahun 2016 yaitu orang pribadi yang melakukan pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan dan pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena waris.

Pengecualian PPh juga diatur dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-8/PJ/2023 dalam Pasal 3 ayat (1) bahwa orang pribadi yang mempunyai penghasilan di bawah penghasilan tidak kena pajak yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan jumlah bruto pengalihannya kurang dari Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) dan bukan merupakan jumlah yang dipecah-pecah, orang pribadi yang melakukan pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau

penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan, badan yang melakukan pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan, dan pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena waris.

Pengecualian dari kewajiban pembayaran atau pemungutan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) diberikan dengan penerbitan surat keterangan bebas Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan atau perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya dan untuk memperoleh surat keterangan bebas sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3), orang pribadi atau badan yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan mengajukan permohonan untuk setiap pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan atau perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya.

Surat keterangan bebas PPh juga diatur dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-8/PJ/2023 bahwa syarat Surat keterangan bebas Pph dalam hal orang pribadi atau badan memenuhi persyaratan yaitu telah menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan untuk 2 (dua) Tahun Pajak terakhir dan/atau Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai untuk 3 (tiga) Masa Pajak terakhir, yang menjadi kewajibannya sesuai dengan ketentuan peraturan

perundang-undangan dan tidak mempunyai utang pajak untuk semua jenis pajak, atau mempunyai utang pajak namun atas keseluruhan utang pajak tersebut telah mendapatkan izin untuk menunda atau mengangsur pembayaran pajak sebagaimana diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Dalam hal pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena waris, permohonan diajukan oleh ahli waris.

Kemudahan dalam administrasi menjadi prinsip yang sangat penting dalam sistem pemungutan pajak, dengan adanya sistem administrasi pajak yang baik, maka wajib pajak dapat memperoleh pelayanan yang optimal dan permasalahan yang dihadapi oleh wajib pajak dapat diselesaikan secara lebih cepat, sederhana dengan memberikan kepastian terjamin. Sebagai hukum syarat yang pendaftaran pengalihan hak atas tanah dan/bangunan di kantor pertanahan Kabupaten Sukoharjo ahli waris diharuskan mengurus SKB PPh pengalihan hak atas tanah dan/bangunan atas warisan terlebih dahulu di KPP Pratama Kabupaten Sukoharjo. Dalam hal ini pelaksanaan penerbitan SKB PPh pengalihan hak atas tanah dan/bangunan atas warisan di Kabupaten Sukoharjo dianggap **“belum memenuhi asas kemudahan”** administrasi.

Dalam konsep *ease of administration*, pemungutan pajak harus memperhatikan asas-asas yang mendasari suatu pemungutan pajak tersebut dilakukan. Ada empat indikator yang dapat digunakan untuk menilai suatu kebijakan Pemerintah dalam pemungutan dan/atau pembayaran pajak telah memenuhi prinsip *ease of administration* (kemudahan administrasi) yaitu *certainty*,

efficiency, Convenience of Payment, dan Simplicity,¹⁴⁷ terkait dengan belum terpenuhinya asas kemudahan administrasi dalam penerbitan SKB PPh pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan tersebut ditentukan berdasarkan indikator sebagai berikut:

1. Asas *Certainty*

Asas *certainty* menekankan pentingnya kepastian menekankan hukum dalam pemungutan pajak. Kepastian hukum adalah tujuan dari setiap Undang-Undang, sehingga dalam membuat undang-undang dan peraturan yang mengikat secara umum, maka harus diusahakan supaya ketentuan yang dimuat dalam undang-undang adalah jelas, tegas, dan tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain. Kepastian ini menjamin setiap orang untuk tidak ragu-ragu dalam menjalankan kewajiban dalam membayar pajak.¹⁴⁸

Pada dasarnya, asas *certainty* berarti bahwa dalam ketentuan pemungutan pajak harus ada kepastian mengenai subjek pajak, objek pajak, dan tarif pajak serta bagaimana prosedur perpajakannya.¹⁴⁹ Dalam penelitian ini, peneliti berpendapat bahwa aturan hukum terkait pajak atas warisan tersebut dinilai telah memenuhi unsur *certainty*/kepastian hukum.

¹⁴⁷ Haula Rosdiana dan edi slamet iriyanto, (2013), *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, Rajawali Pers, Jakarta, hlm. 158

¹⁴⁸ F.C. Susila Adiyanta, *Op.Cit.*, hlm.31

¹⁴⁹ Mansury, R. (1996). *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Ind-Hill-Co, Jakarta, hlm. 18-25

Dalam penelitian disertasi ini, peneliti berpendapat bahwa aturan hukum terkait pajak atas warisan tersebut dinilai sudah memenuhi unsur certainty/kepastian hukum. Hal tersebut dikarenakan aturan hukum terkait subjek pajak, objek pajak, dan prosedur perpajakan dalam pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan telah diatur secara jelas, tegas, serta tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain.

Pertama, terkait subjek pajak penghasilan telah di atur secara tegas dalam Pasal 2 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 *jo* Undang-Undang Nomor 30 tahun 2008 tentang Pajak penghasilan menegaskan bahwa subjek pajak dalam negeri meliputi orang pribadi, warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, badan, dan bentuk usaha tetap. Sehingga, warisan yang belum terbagi adalah subjek pajak.

Kedua, terkait objek pajak penghasilan telah di atur secara tegas dalam Pasal 4 ayat (1) dan ayat (2) Undang- Undang Pajak Penghasilan yang memberikan penegasan mengenai objek Pajak Penghasilan yaitu Penghasilan. Dalam Ketentuan terkait pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan telah diatur dalam Pasal Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 *jo* Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh) dan Pasal 6 huruf d Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan beserta Perubahannya yang menyebutkan bahwa dikecualikan dari

kewajiban pembayaran atau pemungutan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena warisan, sehingga warisan termasuk penghasilan yang dikecualikan sebagai objek pajak.

Ketiga, terkait dengan prosedur perpajakan, agar ahli waris dikecualikan dari pemungutan biaya PPh atas penghasilan hak atas tanah dan/bangunan, maka berdasarkan Pasal 3 ayat (1) huruf a Peraturan Direktorat 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 menyebutkan bahwa di dalam pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan mensyaratkan bahwa harus disertai dengan adanya SKB (Surat Keterangan Bebas). Dalam surat edaran nomor SE-20/PJ/2015 memberikan persyaratan bahwa agar PPh atas warisan dikecualikan sebagai objek pajak dan agar ahli waris terbebas dari pemungutan PPh atas pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan, maka ahli waris terlebih dahulu harus mengajukan permohonan SKB PPh ke KPP tempat terdaftar/bertempat tinggal.

Dalam Pasal 5 ayat (1) dan ayat (2) 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/bangunan menyatakan bahwa atas permohonan SKB PPh dari pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan, kepala kantor pelayanan Pajak harus memberikan keputusan dalam jangka waktu

paling lama 3 (tiga) hari kerja sejak tanggal surat permohonan SKB PPh diterima secara lengkap, kemudian, dalam Pasal 5 ayat (2) Peraturan Direktur Jenderal pajak tersebut menyatakan bahwa apabila dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (1) kepala pelayanan pajak tidak memberikan keputusan, maka permohonan SKB tersebut dianggap dikabulkan dan kepala Kantor pelayanan pajak harus menerbitkan SKB PPh pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan paling lama 2 (dua) hari kerja terhitung sejak berakhirnya jangka waktu SKB sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berakhir.

Pada prinsipnya surat edaran tidak secara langsung mengikat secara hukum walaupun tetap mengandung relevansi hukum, namun kekuatan mengikatnya hanya bagi badan atau pejabat administrasi negara sendiri, meskipun ketentuan dalam peraturan kebijakan biasanya akan menyangkut masyarakat umum secara tidak langsung.¹⁵⁰

Dari segi materi muatan, Surat Edaran seharusnya hanya menjelaskan atau membuat prosedur untuk mempermudah atau memperjelas peraturan yang mesti dilaksanakan. Oleh karena sifatnya hanya memperjelas, maka Surat Edaran tidak boleh bertentangan dengan undang-undang, peraturan pemerintah, atau peraturan yang secara heirarki lebih tinggi kedudukan hukumnya.¹⁵¹

¹⁵⁰ Bagir Manan dan Kuntana Magnar, (1997), *Beberapa Masalah Hukum Tata Negara Indonesia*, PT Alumni, Bandung, hlm. 170

¹⁵¹ Ardie Suryo, *Op.Cit.*, hlm. 85

Kedudukan Surat Edaran tidak termasuk dalam kategori peraturan perundang-undangan melainkan sebagai instrumen administratif yang bersifat internal. Surat Edaran ditujukan untuk memberikan petunjuk lebih lanjut mengenai suatu norma peraturan perundang-undangan yang bersifat umum. Pada pelaksanaannya apabila terdapat Surat Edaran yang bertentangan atau tidak sesuai dengan peraturan perundang-undangan maka dapat dicabut sendiri oleh instansi yang mengeluarkan atau atas permintaan pihak yang berkepentingan.¹⁵²

2. Asas *Efficiency*

Asas ini berkaitan dengan biaya pemungutan pajak yang menjelaskan bahwa biaya pemungutan pajak sejak wajib pajak membayar pajak sampai uang pajak masuk ke kas negara hendaknya seminim mungkin.¹⁵³ Dengan kata lain, pemungutan pajak dikatakan efisien jika *cost of taxation/administrative costs* atau beban administratifnya rendah. Komponen *cost of taxation/administrative costs* adalah biaya biaya atau beban-beban yang dapat diukur dengan nilai uang (*tangible*) maupun yang tidak dapat diukur dengan uang (*intangible*) yang harus dikeluarkan/ditanggung oleh wajib pajak berkaitan dengan proses pelaksanaan kewajiban-kewajiban dan hak hak perpajakan.¹⁵⁴

¹⁵² Ardie Suryo, *Op.Cit.*, hlm. 85

¹⁵³ Marihot Pahala Siahaan, *Op.Cit.*, hlm. 57

¹⁵⁴ Haula rosidana, *Op.Cit.*, hlm. 177

Cedric Sandford menyatakan bahwa komponen *cost of taxation*, antara lain yaitu *Fiscal Cost* yaitu biaya atau beban yang dapat diukur dengan nilai uang yang harus dikeluarkan/ditanggung oleh wajib pajak berkaitan dengan kewajiban-kewajiban proses dan pelaksanaan hak-hak perpajakan, *Time Cost* adalah biaya berupa waktu yang dibutuhkan untuk melaksanakan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan dan *Psychological costs* adalah biaya psikis/psikologis antara lain berupa stress dan/atau ketidaktenangan, kegamangan, kegelisahan, yang terjadi dalam proses pelaksanaan kewajiban-kewajiban dan hak-hak perpajakan.¹⁵⁵ Selain itu, menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia (KBBI), efisiensi adalah ketepatan cara (usaha/kerja) dalam melaksanakan sesuatu (dengan tidak membuang-buang waktu, tenaga, dan biaya).¹⁵⁶

Berkaitan dengan Pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan, dalam penelitian ini peneliti berpendapat bahwa Kantor Pelayanan Pajak Pratama Kabupaten Sukoharjo belum memenuhi asas *efficiency* perpajakan. Hal tersebut dikarenakan *cost of taxation/administrative costs* relatif tinggi yang berpengaruh pada tingkat efisiensi penerbitan SKB PPh tersebut. Pemungutan pajak dikatakan efisien jika *cost of taxation/administrative costs* atau beban administratifnya rendah. Namun, dalam penerbitan SKB PPh atas warisan tersebut *cost of*

¹⁵⁵ *Loc.Cit.*

¹⁵⁶ <https://kbbi.kemdikbud.go.id/> di akses pada tanggal 10 oktober 2020 pukul 14.15 WIB

taxation/administrative costs yang ditanggung oleh ahli waris tinggi. Hal tersebut dapat dilihat dari komponen *administrative costs* yaitu *time cost* dan *Psychological costs* yang dirasakan oleh ahli waris. Dilihat dari segi *time cost*, keputusan penerbitan SKB PPh Pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan oleh KPP Pratama Kabupaten Sukoharjo pada prakteknya membutuhkan waktu lebih dari 3 (tiga) hari, bahkan mencapai 1 (satu) bulan. Dengan lamanya penerbitan SKB PPh pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan tersebut, ahli waris merasa waktu yang dimilikinya terbuang hanya untuk menunggu lamanya penerbitan SKB PPh oleh pihak KPP Kabupaten Sukoharjo yang tidak sesuai dengan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009, padahal waktu yang dimiliki oleh ahli waris merupakan sumber daya terbatas yang seharusnya dapat digunakan semaksimal mungkin. kemudian dilihat dari segi *Psychological costs*, dengan lamanya penerbitan SKB PPh tersebut, ahli waris dan PPAT selaku pihak yang membantu ahli waris dalam mengajukan permohonan SKB tersebut merasakan adanya kegelisahan dan ketidaktenangan terutama bagi ahli waris yang ingin segera mendaftarkan tanah dan/bangunan atas warisan tersebut namun terhambat akibat lamanya keputusan penerbitan SKB PPh pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan.

3. *Asas Convenience of Payment*

Convenience of Payment Pajak memberikan arti bahwa pajak harus dipungut pada saat yang tepat (*Pay as You Earn*). Pemungutan pajak harus

memperhatikan kondisi wajib pajak pada saat yang nyaman. Asas ini menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaklah dimungkinkan pada saat yang menyenangkan/memudahkan wajib pajak.

Berkaitan dengan Pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan, dalam penelitian ini peneliti berpendapat bahwa Kantor Pelayanan Pajak Pratama Kabupaten Sukoharjo “**belum memenuhi**” asas *Convenience of Payment* perpajakan. Dalam asas *Convenience of Payment* tersebut menghendaki bahwa dalam pemungutan pajak harus memperhatikan kondisi wajib pajak yang nyaman, namun dengan lamanya proses penerbitan SKB PPh pengalihan hak atas tanah dan/bangunan justru memberikan ketidaknyamanan yang menimbulkan kerugian bahkan penderitaan bagi ahli waris.

Menurut Wedi Asmara, kerugian yang dapat dirasakan ahli waris adalah tidak dapat dilakukannya jual beli tanah warisan dengan segera. apabila ahli waris mendapatkan tanah dan/bangunan karena warisan, maka para ahli waris memilih sepakat untuk menjual tanah warisan. Hal tersebut dilakukan karena pembagian warisan dengan uang tunai dirasa lebih adil daripada pembagian warisan yang dilakukan dengan membagi tanah dan/bangunan warisan tersebut. Namun, dengan penerbitan SKB PPh atas waris yang lama maka dapat menghambat proses jual beli tanah warisan yang akan dilaksanakan oleh ahli waris dan pihak ketiga, sehingga hal tersebut merugikan ahli waris yang ingin segera menjual tanah warisannya, bahkan dengan lamanya penerbitan SKB PPh

tersebut menjadikan jual beli yang akan dilaksanakan menjadi batal dikarenakan pihak pembeli tidak dapat menunggu terlalu lama.¹⁵⁷

Kerugian lainnya juga disampaikan oleh Eko Budi Prasetyo selaku Notaris Kabupaten Sukoharjo ahli waris dapat kehilangan kesempatan untuk mengembangkan usahanya, apabila ahli waris telah mendapatkan bagian warisan yang seharusnya didapat dan ingin menjaminkan tanah dan/bangunan tersebut kepada pihak Bank, maka hal tersebut tidak dapat dilakukan dikarenakan tanah warisan yang akan menjadi jaminan belum atas nama ahli waris dan masih atas nama Pewaris. Atas hal tersebut, ahli waris merasa kehilangan kesempatannya untuk mengembangkan usahanya secara maksimal dikarenakan penerbitan SKB yang terlalu lama sehingga ketidaknyamanan yang kerugian bagi ahli waris.¹⁵⁸

4. Asas *Simplicity*

Menurut salah satu fiskus KPP Pajak Kabupaten Sukoharjo, prinsip-prinsip pelayanan publik yang baik yang harus diterapkan oleh pelayan publik, yaitu:¹⁵⁹

Asas sederhana yang dimaksud adalah prosedur perpajakan harus cepat, lancar, tepat, mudah dipahami dan mudah dilaksanakan oleh masyarakat yang

¹⁵⁷ Hasil wawancara dengan Wedi Asmara, S.H., Sp.N. Notaris dan PPAT di Kota Surakarta, pada tanggal 9 Februari 2025

¹⁵⁸ Hasil wawancara dengan Eko Budi Prasetyo, S.H. Notaris dan PPAT di Kabupaten Sukoharjo, pada tanggal 09 Februari 2025

¹⁵⁹ Hasil Hasil wawancara dengan salah satu Fiskus KPP Pajak Kabupaten Sukoharjo, pada tanggal 10 Maret 2025

meminta pelayanan.¹⁶⁰ Dengan demikian, wajib pajak tidak akan mengalami kesulitan dalam pembayaran pajak baik dari segi perhitungan maupun dari segi waktu. Berkaitan dengan pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan, dalam penelitian ini peneliti berpendapat bahwa Kantor Pelayanan Pajak Pratama Kabupaten Sukoharjo “**belum memenuhi**” asas *simplicity* perpajakan atau asas sederhana. Dilihat dari segi waktu, walaupun jangka waktu penerbitan SKB PPh atas warisan telah diatur dalam Pasal 5 ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor 30/PJ/2009, namun pada prakteknya pihak KPP Kabupaten Sukoharjo membutuhkan waktu melebihi dari jangka waktu yang telah ditentukan Peraturan Direktur Jenderal pajak tersebut. Menurut salah satu fiskus KPP Pajak Kabupaten Sukoharjo, apabila dalam penerbitan SKB PPh pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan tersebut melebihi jangka waktu yang telah ditentukan dalam Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009, maka hal tersebut tidak sesuai dengan prinsip ketepatan waktu dan kesederhanaan yang mengharuskan bahwa prosedur perpajakan harus cepat, lancar dan tepat sehingga tidak menyulitkan masyarakat dalam hal ini ahli waris yang mengajukan permohonan SKB PPh pengalihan hak atas tanah dan/bangunan karena warisan.

¹⁶⁰ Hasil Hasil wawancara dengan salah satu Fiskus KPP Pajak Kabupaten Sukoharjo, pada tanggal 10 Maret 2025

C. Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah Belum Berbasis Nilai Keadilan

Tujuan hukum pajak adalah membuat adanya keadilan dalam soal pemungutan pajak, keadilan dalam hukum pajak ini juga harus sesuai dengan teori keadilan Yudi Latif.

Yudi Latif¹⁶¹, dalam pemikiran tentang keadilan Pancasila, menekankan bahwa keadilan harus merangkul prinsip-prinsip Pancasila yang mencakup keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Ini mencakup:

a. Keadilan Distributif:

Menekankan distribusi sumber daya dan peluang yang adil di masyarakat, termasuk akses terhadap kepemilikan tanah. Dalam konteks Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Ahli Waris, keadilan distributif berarti memastikan bahwa semua waris tanah harus mendapatkan perlakuan yang adil dan setara yaitu mendapatkan pemungutan pajak penghasilan (PPh) yang distributif (proporsional) dalam penarikan tarif pajaknya, tidak disamaratakan jumlah pembayarannya, tetapi tergantung luas tanahnya yang didapat per ahli waris.

b. Keadilan Komutatif:

¹⁶¹ Latif, Y. (2011). *Negara Paripurna: Historisitas, Rasionalitas, dan Aktualitas Pancasila*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, hlm. 19

Mengacu pada keadilan dalam pertukaran dan transaksi, yang relevan dalam Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Ahli Waris oleh fiskus (petugas pajak). Fiskus harus memastikan bahwa pengenaan tarif pajak penghasilan (PPh) mencerminkan kesepakatan yang adil diantara ahli waris yang terlibat.

c. Keadilan Legal:

Keadilan dalam penerapan hukum yang merata dan tidak diskriminatif. Regulasi Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Ahli Waris harus mencerminkan keadilan legal ini dengan memberikan perlindungan yang setara kepada semua ahli waris yang mendapatkan warisan dari tanah di seluruh Indonesia, jangan ada kesamaan dalam tarif (tergantung luas tanahnya) kemudian jangan ada ahli waris satu dibebankan pajak penghasilan (PPh) sedangkan ada ahli waris di pelosok Indonesia yang tidak mendapatkan penarikan pajak apabila mendapatkan warisan dari tanah karena tidak terjangkau daerahnya (tidak melaporkan dirinya sendiri berkaitan *self assessment*).

Asas keadilan ini harus senantiasa dipegang teguh, baik dalam prinsip mengenai perundang-undangan maupun dalam praktek sehari-hari. Inilah sendi pokok yang seharusnya diperhatikan oleh negara untuk melancarkan tujuannya dalam pemungutan pajak. Keadilan pajak setiap negara berbeda-beda, adil bagi

suatu negara belum tentu adil bagi negara lainnya, misalnya Jepang membebaskan pajak penghasilan kepada pegawai negerinya, hal ini adil bagi pemerintahannya karena menurut mereka pegawai negeri telah langsung menyumbangkan tenaga dan pikirannya kepada pemerintah. Indonesia pemerintah juga membebaskan pegawai negeri sipil, prajurit TNI/POLRI, serta pensiunan bergolongan rendah dari pajak penghasilan, ketentuan tersebut diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2010 yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 2011. Pembebasan pajak bagi pegawai negeri ini tidak berlaku sama bagi semua negara karena disesuaikan dengan peraturannya masing-masing. Dalam mencapai keadilan, salah satu jalan yang harus ditempuh ialah mengusahakan agar upaya pemungutan pajak diselenggarakan secara umum dan merata.

Indonesia apabila dilihat secara umum dalam pengenaan pajak bagi warga negaranya, maka Indonesia dinilai sudah menerapkan keadilan distributif. Hal ini dapat dilihat bahwa warga negara yang telah memberikan kontribusinya kepada negara tidak dikenakan pajak, bahkan warga negara berpenghasilan di bawah PTKP (Penghasilan Tidak Kena Pajak) tidak perlu melapor pajak atau membayar pajak menurut Direktorat Jenderal Pajak. Hal ini ditandai dengan revisi Peraturan Menteri Keuangan (PMK) nomor 243 tahun 2014 tentang surat pemberitahuan (SPT) menjadi PMK nomor 9 tahun 2018. Walaupun warga negara tersebut terbebas dari pajak, tetapi negara tetap memberikan perlindungan maupun fasilitas yang sama seperti warga negara yang membayarkan pajaknya sebagaimana diungkapkan

dalam keadilan komutatif, dimana negara juga melihat hambatan atau halangan warga negaranya dalam membayarkan pajaknya.

Pajak merupakan pungutan wajib, namun karena bentuknya merupakan transfer kekayaan dari masyarakat kepada negara, maka dalam pemungutannya agar tidak menimbulkan berbagai hambatan dan perlawanan dari pihak yang dipungut, maka salah satu syarat pemungutan pajak haruslah memenuhi syarat keadilan. Keadilan di sini meliputi keadilan dalam perundang-undangan maupun keadilan dalam pelaksanaan. Adil dalam perundang-undangan diantaranya adalah mengenakan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan dari masing masing wajib pajak. Adil dalam pelaksanaannya, yaitu dengan mengatur hak dan kewajiban wajib pajak. Persepsi masyarakat mengenai keadilan sistem perpajakan yang berlaku di suatu negara sangat mempengaruhi pelaksanaan perpajakan yang baik di negara tersebut. Persepsi masyarakat ini akan mempengaruhi perilaku kepatuhan pajak dan perilaku penghindaran pajak (*tax avoidance*). Masyarakat akan cenderung tidak patuh dan menghindari kewajiban pajak jika merasa sistem pajak yang berlaku tidak adil.

Pajak atas warisan dapat dikatakan adil apabila dilihat dari sudut pandang negara, karena petugas pajak akan mengenakan pajak bagi ahli waris yang mendapatkan harta warisan yang belum pernah didaftarkan dalam SPT pewaris semasa hidupnya. Pengenaan pajak pada ahli waris ini pada khususnya untuk tanah dan/atau bangunan tertulis pada Surat Edaran nomor SE-20/PJ/2013, pada bagian materi nomor 2 huruf c, dikatakan bahwa “SKB PPh atas penghasilan dari

pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan hanya diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT tahunan pajak penghasilan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak”. Petugas pajak melakukan pemungutan pajak, karena dari sisi negara belum pernah ada pajak yang dibayarkan atas tanah dan/ bangunan tersebut, sehingga tidak ada unsur penagihan pajak berganda (*double tax session*), bahkan negara memberikan pembebasan pajak bagi wajib pajak yang benar-benar berpenghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). Kurangnya kesadaran wajib pajak untuk melaporkan hartanya kepada negara melalui sistem perpajakan yang ada, bahkan masih banyaknya wajib pajak yang belum memiliki NPWP membuat masalah kepada ahli warisnya di kemudian hari ketika harta warisannya berpindah tangan ke ahli warisnya.

Pengenaan pajak atas warisan ditinjau dari teori keadilan Yudi Latif, dapat dikatakan belum memenuhi unsur keadilan. Dalam pengenaan pajak atas warisan belum memperhatikan prinsip keadilan distributif, ahli waris memiliki hak untuk mendapatkan warisan dan bebas dari kewajiban membayar pajak, tetapi fiskus belum bisa menjangkau semua warisan yang ada di Indonesia apabila warisan yang diwariskan tersebut sudah dilaporkan pajak atau belum oleh ahli waris. Apabila belum didaftarkan maka ahli waris wajib membayarkan pajak atas warisan yang diterimanya, kecuali ahli waris memiliki penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) sesuai yang tercantum dalam PP No.71 tahun 2008 Pasal 5, hal ini belum sesuai dengan keadilan komutatif yang dikemukakan oleh Yudi Latif,

yaitu negara melihat hambatan atau halangan yang dialami oleh ahli waris tetapi terkadang untuk pengenaan praktiknya belum dapat diterapkan ke seluruh PTKP masih ada yang luput seperti harusnya tidak terdaftar menjadi PTKP tetapi juga belum membayar pajak hingga saat ini karena tidak pernah melaporkan pendapatannya (*self assessment*) seperti pengusaha nakal walaupun regulasinya sudah mendukung untuk penerapan praktik keadilan komutatif.

Undang-undang pajak bertujuan memberikan kepastian hukum, sedangkan pengertian kepastian hukum berarti bahwa ketentuan undang undang tidak boleh memberikan keragu-raguan. Peraturan perundang undangan harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus, sehingga undang-undang 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.

Pemungutan pajak harus memenuhi asas kepastian dalam suatu peraturan yang dikeluarkan oleh pemerintah, untuk memenuhi ketentuan dalam asas ini di negara kita dilakukan berdasarkan undang-undang, dengan demikian untuk memberikan kepastian hukum dalam pemungutan pajak dinegara kita telah dijamin dalam ketentuan konstitusional, yang dimuat dalam Pasal 23 huruf a Undang-Undang Dasar NRI Tahun 1945. Pemerintah tidak dibenarkan membuat suatu ketentuan untuk mengadakan/memungut pajak dari rakyatnya dengan peraturan yang lebih rendah daripada undang undang.

Untuk memenuhi ketentuan asas kepastian hukum dalam pemungutan pajak, kita perlu memperhatikan adanya kepastian dalam beberapa hal:¹⁶²

Ketentuan hukum dalam pajak atas warisan dinilai masih belum memenuhi unsur kepastian hukum dan keadilan, karena masih terdapat beberapa penafsiran yang berbeda pada undang-undang khususnya pajak penghasilan. Dalam pelaksanaannya sendiri petugas pajak juga masih belum ada kejelasan mengenai pajak yang didapat atas warisan. Dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 jo Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang pajak penghasilan pada Pasal 4 ayat (3) huruf b dikatakan bahwa warisan bukan merupakan objek pajak, namun terdapat pengecualian pada PP No.71 tahun 2008 Pasal 5, dan diatur juga dalam pelaksanaannya dalam surat edaran nomor SE-20/PJ/2015 bahwa setiap harta warisan yang berupa tanah dan/atau bangunan yang diberikan kepada ahli waris apabila belum pernah didaftarkan di SPT pewaris maka dikenakan pajak. Dalam asas hukum *lex superior derogat legi inferiori* berarti hukum yang berkedudukan lebih tinggi akan mengalahkan hukum yang berkedudukan lebih rendah, tetapi dalam pelaksanaan pajak atas warisan ini sangat bertentangan dengan asas ini, karena di dalam UU Pajak Penghasilan tidak ada persyaratan ataupun pengecualian sedangkan di aturan yang lebih rendah terdapat pengecualian (PP Nomor 48 Tahun 1994 dan PER-30/PJ/2009). Selain itu Dirjen Pajak juga mengeluarkan surat edaran, hal ini dirasa tidak sesuai dengan norma hukum, karena di dalam Pasal 7

¹⁶² R. Mansury, (1996). *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta: Ind-Hill-Co, hlm. 48

UU Nomor 12 tahun 2011 *jo* UU Nomor 15 Tahun 2019 tentang pembentukan peraturan perundang-undangan, surat edaran tidak termasuk dalam sumber hukum di Indonesia. Namun surat edaran ini berlaku bagi semua masyarakat Indonesia yang mendapat warisan berupa tanah dan/atau bangunan.

Surat edaran harusnya tidak dapat dipakai sebagai landasan dalam pelaksanaan pajak atas warisan karena sudah diatur dalam undang-undang, sedangkan dalam Pasal 23 huruf a UUD NRI Tahun 1945 dengan jelas tertulis bahwa tidak dibenarkan membuat suatu ketentuan untuk mengadakan/memungut pajak dari rakyatnya dengan peraturan yang lebih rendah daripada undang-undang. Pada pajak atas warisan ini salah satu tujuan hukum sebagai kepastian tidak terpenuhi karena antara aturan yang satu dengan yang lain saling bertentangan, bahkan pelaksanaannya sangat meresahkan masyarakat. Banyaknya persepsi di masyarakat menurunkan tingkat kepatuhan wajib pajak yang membuat tingkat kepercayaan masyarakat terhadap penegakan hukum berkurang, karena tidak adanya (belum adanya) keadilan dan kepastian hukum.

Kemanfaatan hukum harus diperhatikan karena semua orang mengharapkan adanya manfaat dalam pelaksanaan penegakan hukum, jangan sampai penegakan hukum justru menimbulkan keresahan di masyarakat. Dalam pernyataan Satjipto Raharjo, dinyatakan bahwa keadilan memang salah satu nilai utama, tetapi tetap disamping yang lain-lain, seperti kemanfaatan perlu diperhatikan, di dalam penegakan hukum perbandingan antara manfaat dengan pengorbanan harus proporsional. Jeremy Bentham, yang dikenal sebagai *the father of legal*

utilitarianism, yang merupakan pakar yang paling radikal di antara pakar utilitas, menganggap bahwa tujuan hukum semata-mata untuk memberikan kemanfaatan atau kebahagiaan yang sebesar-besarnya bagi sebanyak-banyaknya warga masyarakat. Penanganannya didasarkan pada filsafat sosial, bahwa setiap warga masyarakat mencari kebahagiaan, dan hukum merupakan salah satu alatnya.

Pasal 584 KUH Perdata sebagai pintu masuk pembagian waris, APH selama ini menganggap bahwa pembagian warisan sebagai proses pecah dianggap sebagai perjanjian sehingga dianggap ditafsirkan berdasarkan Pasal 111 ayat (1) huruf c Permen ATR/BPN/16/2021, salah satu proses pemecahan sertifikat yang berasal dari warisan sebidang tanah, harus dengan surat tanda bukti sebagai ahli waris, yang dapat berupa wasiat, putusan pengadilan, penetapan hakim/ketua pengadilan, surat pernyataan ahli waris yang dibuat para ahli waris, akta keterangan hak mewaris dari notaris, atau surat keterangan waris dari balai harta peninggalan, itu dianggap hibah ke sesama ahli waris, sehingga pengenaan pajaknya seper sekian dari jumlah ahli waris dikali nilai tanah yang akan diperoleh, itu kenapa kena Pajak Penghasilan (PPh) kan disitu, bahwa proses waris utuh atau pecah adalah suatu kesatuan proses pewarisan, sehingga harus diperlakukan hukum yang sama, dengan tidak mendapatkan pengenaan pajak PPh sesuai dengan Pasal 4 PP Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan itu.

Perbedaan Antara akta pembagian waris yang utuh itu dalam ranah Notaris, kalau pembagian waris yang pecah itu bukan masuk ke harta warisan tapi harta bersama karena dianggap sebagai perbuatan hukum lanjutan dari hukum waris kan, hal ini yang perlu dipisahkan/spesialisasikan yaitu akta pembagian harta bersama masuknya PPAT sebagaimana PP Nomor 24 Tahun 2016 dipisahkan tabel utuh masuk ke Notaris kalau pecah masuknya ranah PPAT masuknya KUHP Pasal 584 itu.

Negara dalam memberikan kemanfaatan atau kebahagiaan kepada warga negara menggunakan pajak sebagai salah satu alat untuk mendapatkan uang ke kas negara, yang digunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat (UU Nomor 28 Tahun 2007 Pasal 1 ayat (1) tentang KUP). Pemungutan pajak juga harus memperhatikan fungsi atau manfaat yang diperoleh baik bagi negara sebagai pemungut pajak, maupun masyarakat sebagai pihak yang dipungut. Sistem perpajakan di Indonesia menganut sistem *self assesment*, yaitu wajib pajak sudah diberi kewenangan untuk menghitung, melaporkan, dan membayar sendiri jumlah pajak yang terutang. Dengan diberlakukannya sistem *self assesment* berarti negara telah percaya kepada warga negaranya.

Pengenaan pajak atas warisan memiliki manfaat sama dengan pajak lainnya yaitu untuk kepentingan negara yang berguna bagi sebesar-besarnya kemakmuran

rakyat. Namun pengenaan pajak atas warisan tidak memberikan kemanfaatan bagi ahli waris, justru menjadi beban yang harus ditanggung oleh ahli waris. Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Pajak Penghasilan menimbulkan banyak penafsiran yang berbeda, karena harusnya harta yang timbul dari warisan tidak dikenai pajak. Pajak yang timbul dari harta yang diperoleh dari warisan tidak bias disebut sebagai hutang kepada negara, karena pada saat harta tersebut menjadi milik pewaris tidak atau belum pernah ditagihkan oleh negara. Tujuan hukum sebagai kemanfaatan yang seharusnya memberikan kebahagiaan bagi ahli waris tidak dapat tercapai, berarti negara belum memberikan kemanfaatan bagi ahli waris.

Pasal 2 ayat (1) huruf a mengatur warisan yang belum terbagi merupakan subjek pajak, sedangkan Pasal 4 ayat (3) huruf b mengatur warisan bukan merupakan objek pajak. Ahli waris yang memperoleh tambahan penghasilan dari warisan dikecualikan dari kewajiban pembayaran PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang diberikan dengan penerbitan SKB PPh, SKB PPh diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan jumlah bruto pengalihannya kurang dari Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) sesuai dengan PP Nomor 71 tahun 2008 dan SE 20/PJ/2015. Surat Edaran yang ditetapkan Direktur Jenderal Pajak seharusnya tidak bisa digunakan untuk mengikat wajib pajak, karena bukan merupakan sumber hukum. Aturan untuk pengenaan pajak atas

warisan selain tanah dan/atau bangunan belum ada aturan yang mengatur atau adanya kekosongan hukum.

Pengenaan pajak bagi ahli waris atas pertambahan penghasilan yang diperoleh dari warisan dilihat dari tujuan hukum, yaitu: belum memenuhi unsur keadilan, baik keadilan distributif maupun komutatif, kemudian belum memenuhi unsur kepastian hukum karena masih adanya konflik norma dan kekosongan hukum. Sedangkan pengenaan pajak pada ahli waris ternyata juga belum memberikan kemanfaatan bagi ahli warisnya.

Yudi Latif dalam teorinya mengemukakan bahwa keadilan tidak hanya harus dipahami dalam konteks distribusi yang merata (distributif) atau hubungan timbal balik yang setara (komutatif), tetapi juga harus mengacu pada hukum yang mengatur (legal) dan mencerminkan nilai-nilai keadilan Pancasila. Dalam konteks PPh atas warisan, keadilan distributif berkaitan dengan pembagian beban pajak secara proporsional sesuai kemampuan ekonomi ahli waris. Sementara itu, keadilan komutatif menyentuh aspek transparansi dan kesetaraan dalam perlakuan perpajakan, sedangkan keadilan legal mengacu pada kepastian hukum yang adil dan tidak memberatkan.

Namun, dalam implementasinya, regulasi yang ada kerap kali menimbulkan perbedaan interpretasi dan penerapan, sehingga menimbulkan ketidakadilan yang mencolok bagi ahli waris, baik dalam konteks waris utuh maupun waris pecah.

Meskipun ada upaya melindungi ahli waris melalui pengecualian sementara, terdapat sejumlah kelemahan yang membuat regulasi ini belum berbasis keadilan, di antaranya:

1. Tidak Adanya Standar Progresifitas yang Memadai

Tarif PPh yang berlaku tidak mempertimbangkan faktor kemampuan ekonomi ahli waris. Ahli waris dengan penghasilan rendah dikenakan tarif yang sama dengan mereka yang memiliki penghasilan tinggi, yang bertentangan dengan prinsip keadilan distributif.

2. Beban Administratif yang Berat

Proses administrasi yang panjang dan kompleks sering kali memberatkan ahli waris, terutama dalam hal pembuktian status warisan dan pelaporan pajak.

3. Kurangnya Kepastian Hukum

Tidak adanya panduan teknis yang jelas dalam pengenaan pajak atas warisan pecah menciptakan ketidakpastian hukum bagi ahli waris.

4. Minimnya Transparansi

Kurangnya informasi yang transparan mengenai bagaimana pajak dihitung dan dialokasikan menimbulkan ketidakpercayaan terhadap sistem perpajakan.

Analisis Berdasarkan Teori Keadilan Yudi Latif dan Pancasila:

1. Keadilan Distributif

Dalam konteks keadilan distributif, pengenaan PPh atas harta warisan seharusnya memperhatikan proporsi beban yang ditanggung oleh ahli waris sesuai dengan kemampuan ekonomi mereka. Sistem pajak progresif yang lebih adil perlu diterapkan, di mana ahli waris dengan penghasilan rendah atau yang mewarisi aset dalam jumlah kecil dapat dikenakan tarif pajak yang lebih rendah.

2. Keadilan Komutatif

Prinsip keadilan komutatif menekankan kesetaraan perlakuan dan transparansi dalam pengenaan pajak. Dalam praktiknya, sering ditemukan bahwa ahli waris dengan pengetahuan hukum perpajakan yang terbatas mengalami kesulitan dalam memahami kewajiban mereka, sementara pihak-pihak dengan akses ke konsultan pajak dapat menghindari beban pajak yang sama.

3. Keadilan Legal

Keadilan legal berkaitan dengan kepastian hukum dan keselarasan regulasi dengan nilai-nilai Pancasila. Regulasi saat ini cenderung tidak memberikan kejelasan yang memadai mengenai mekanisme pembagian harta warisan yang terkena pajak, sehingga melanggar prinsip keadilan legal dan menimbulkan ketidakpastian hukum.

4. Keadilan Pancasila

Sebagai dasar ideologi negara, Pancasila menekankan pada asas keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Penerapan PPh atas harta warisan

perlu mencerminkan nilai ini dengan cara yang tidak hanya adil secara hukum, tetapi juga memberikan perlindungan kepada masyarakat yang kurang mampu.



BAB IV

**KELEMAHAN-KELEMAHAN PERLINDUNGAN HUKUM ATAS
PEMUNGUTAN PAJAK PENGHASILAN (PPh) TERHADAP HARTA
WARISAN YANG DIPEROLEH AHLI WARIS MELALUI PROSES WARIS
UTUH MAUPUN WARIS PECAH PADA SAAT INI**

Friedman menyatakan bahwa Hukum juga dipandang sebagai suatu sistem, maka untuk dapat memahaminya perlu penggunaan pendekatan sistem. Berbagai pengertian hukum sebagai sistem antara lain dikemukakan oleh Lawrence M. Friedman, bahwa hukum itu terdiri dari komponen struktur, substansi dan kultur.¹⁶³

- A. Komponen struktur yaitu kelembagaan yang diciptakan oleh sistem hukum itu dengan berbagai macam fungsi dalam rangka mendukung bekerjanya sistem tersebut. Komponen ini dimungkinkan melihat bagaimana sistem hukum itu memberikan pelayanan terhadap penggarapan bahan-bahan hukum secara teratur.
- B. Komponen substantif, yaitu sebagai output dari sistem hukum, berupa peraturan-peraturan, keputusan-keputusan yang digunakan baik oleh pihak yang mengatur maupun yang diatur.
- C. Komponen kultur, yaitu terdiri dari nilai-nilai, sikap-sikap, persepsi, *custom*, *ways of doing*, *ways of thinking*, *opinion* yang mempengaruhi bekerjanya hukum oleh Lawrence M. Friedman disebut sebagai kultur hukum. Kultur hukum inilah yang

¹⁶³ Esmi Warassih, (2011), *Pranata Hukum Sebuah Telaah Sosiologis*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang, hlm. 28

berfungsi sebagai jembatan yang menghubungkan antara peraturan hukum dengan tingkah laku hukum seluruh warga masyarakat.

Peneliti hendak membedah secara rinci dan komprehensif mengenai kelemahan baik dari segi substansi hukum, struktur hukum, dan kultur hukum mengenai regulasi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses waris utuh maupun waris pecah pada saat ini:

A. Kelemahan Dari Segi Substansi Hukum

Ketidakjelasan Definisi Hukum. Undang-Undang Pajak Penghasilan di Indonesia tidak memberikan batasan yang jelas antara harta warisan yang dikenakan pajak dan yang tidak. Sebagai contoh, apakah waris utuh dianggap sebagai penghasilan kena pajak sering kali menjadi subjek interpretasi yang berbeda-beda. Ketidakjelasan ini mengakibatkan perhitungan pajak yang tidak konsisten dan sengketa hukum.

Tumpang Tindih dengan Hukum Lain. Interaksi antara Undang-Undang Perpajakan dan regulasi warisan, seperti Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata) atau hukum waris Islam, menciptakan konflik. Sebagai contoh, pembagian warisan menurut hukum Islam dapat mengklasifikasikan bagian tertentu sebagai "hibah" yang bebas pajak, sementara Undang-Undang Perpajakan mungkin menganggapnya sebagai penghasilan kena pajak.

Kurangnya Pengecualian untuk Warisan Bernilai Kecil. Regulasi saat ini kurang memperhatikan pengecualian untuk warisan bernilai kecil, yang membebani ahli waris dengan harta warisan yang sederhana. Kurangnya

diferensiasi ini memperparah ketidakadilan dalam sistem perpajakan.

Perkenalkan ketentuan yang jelas dan terperinci dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang membedakan antara warisan yang dikenakan pajak dan yang tidak.

Selaraskan regulasi pajak warisan dengan hukum yang ada untuk memastikan konsistensi di seluruh kerangka hukum.

Tetapkan pengecualian pajak progresif untuk warisan bernilai kecil guna mempromosikan keadilan.

Pewarisan merupakan peristiwa hukum yang terjadi pada saat seseorang meninggal dunia. Peristiwa ini mengakibatkan terjadinya peralihan harta kekayaan milik pewaris kepada ahli waris dalam hubungan darah, perkawinan, serta wasiat.¹⁶⁴ Atas dasar tersebut, unsur pewarisan yaitu adanya orang yang meninggal dunia, adanya ahli waris yang mewaris, dan adanya harta warisan yang meliputi seluruh aktiva dan pasiva milik pewaris.

Warisan terbuka pada saat kematian pewaris, yang berakibat hukum terjadinya pecah waris, yaitu beralihnya harta warisan kepada seluruh ahli waris, hal ini mengakibatkan pemilikan bersama secara terikat.¹⁶⁵ Sehingga untuk melaksanakan perbuatan hukum terhadap objek waris harus dilaksanakan secara

¹⁶⁴ Zainuddin Ali, *Pelaksanaan Hukum Waris di Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta, 2010, hlm. 43

¹⁶⁵ Syahril Sofyan, *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan)*, Pustaka Bangsa, Medan, 2011, hlm. 5

bersama-sama oleh seluruh ahli waris.¹⁶⁶ Pemilikan bersama secara terikat seringkali menimbulkan permasalahan diantara ahli waris, terlebih apabila objek waris berupa tanah, yang memiliki nilai ekonomis tinggi.¹⁶⁷ Oleh karena itu, untuk menghindari sengketa dikemudian hari maka baiknya segera dilaksanakan pembagian warisan atas objek tersebut.

Peralihan harta warisan berupa tanah harus didaftarkan peralihannya kepada kantor pertanahan, guna memberikan jaminan kepastian hukum atas kepemilikan tanah tersebut.¹⁶⁸ Pendaftaran peralihan hak atas tanah pada pembagian warisan berdasar Pasal 111 ayat 5 Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 16 Tahun 2021 (selanjutnya disebut PMNA/KBPN 16/2021) bahwa pelaksanaan pendaftaran tanah bahwa harus didaftarkan terlebih dahulu kepada seluruh ahli waris secara bersama. Kemudian pelaksanaan pembagian warisannya dilakukan dengan peralihan secara pembagian hak bersama dengan didasari APHB yang dibuat oleh PPAT, yang berkedudukan sebagai bukti atas kesepakatan seluruh ahli waris dalam hal pembagian atas tanah objek waris.¹⁶⁹

¹⁶⁶ Herlien Budiono, *Kumpulan Tulisan Perdata Di Bidang Kenotariatan Buku Kesatu*, Citra Aditya Bakti, Jakarta, 2008, h. 336

¹⁶⁷ 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, hlm. 75

¹⁶⁸ 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, hlm. 66

¹⁶⁹ I Gusti Bagus Yoga Prawira, “Tanggung Jawab PPAT Terhadap Akta Jual Beli Tanah”, *Jurnal Ius*, Vol. 4 No. 1, 2016, hlm. 65

Setiap peralihan hak atas tanah selalu terhutang pajak, baik bagi pihak yang mengalihkan maupun pihak yang menerima pengalihan. Bagi pihak yang mengalihkan hak akan terhutang PPh, sedangkan bagi yang menerima hak akan terutang BPHTB. PPh dikenakan atas dasar penerimaan penghasilan dari pengalihan hak atas tanah tersebut.

Pada peralihan karena pewarisan, penerimaan objek waris merupakan tambahan aset bagi ahli waris, namun Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 *jo* Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut Undang-Undang PPh) dijelaskan bahwa peralihan karena warisan bukan merupakan objek PPh, sehingga atas penerimaan waris dibebaskan PPh. Pembebasan PPh tersebut harus didasari dengan adanya SKB PPh yang dikeluarkan oleh KPP Pratama tempat objek waris berada berdasar Pasal 3 ayat (1) huruf a Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 (selanjutnya disebut PDJP 30/PJ/2009). Penerbitan SKB PPh ini dimohonkan oleh ahli waris secara tertulis kepada KPP Pratama.

Permohonan penerbitan SKB PPh dapat diterima ataupun ditolak oleh KPP Pratama. Apabila diterima maka tidak terdapat permasalahan, namun ketika KPP Pratama menolak menerbitkan SKB PPh, hal ini berakibat pada ahli waris harus membayar PPh. Pembayaran PPh dilakukan guna mendapatkan SSP PPh yang kemudian divalidasi, dan akan dijadikan sebagai dasar pemenuhan perpajakan pada pendaftaran peralihan hak atas tanah sebagaimana syarat peralihan hak atas tanah yang diatur pada Pasal 103 PMNA/KBPN 16/2021. Sebagaimana fakta yang

diilustrasikan sebagai berikut:

“Ahli waris menerima warisan berupa tanah, sertifikat hak sebelumnya telah dilakukan balik nama kepada seluruh ahli waris atas pemilikan bersama. Kemudian seluruh ahli waris bersepakat untuk melaksanakan pembagian warisan dengan memberikan hak atas tanah kepada ahli waris tertentu, sehingga mereka datang ke Kantor Notaris/PPAT untuk membuat APHB yang dijadikan dasar dalam pembagian warisan. Pada proses pemenuhan persyaratan perpajakannya, Notaris/PPAT mengajukan permohonan penerbitan SKB PPh kepada KPP Pratama dengan melampirkan berkas-berkas yang diperlukan. Namun petugas KPP Pratama justru menolak permohonan penerbitan SKB PPh dengan tanpa alasan yang jelas, sehingga guna dapat memproses lebih lanjut pendaftaran peralihannya maka ahli waris membayar PPh final atas peralihan hak atas tanah tersebut.”

Akibat atas penolakan tersebut menyebabkan ahli waris harus membayar 2 (dua) pajak sekaligus dalam satu kali peralihan hak atas tanah, yaitu membayar PPh serta BPHTB, hal ini tentu merupakan pajak ganda yang ditanggung oleh ahli waris. Hal ini menyebabkan ketidakpastian hukum terhadap pembebasan PPh bagi ahli waris, selain itu juga ahli waris tidak merasakan manfaat atas pengenaan ini. Sehingga atas pengenaan PPh pada ahli waris tersebut **“tidak memenuhi aspek keadilan”**. Oleh karena itu menarik untuk dikaji mengenai kepastian hukum pembebasan PPh terhadap pengalihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris. Berdasar uraian tersebut maka apa itu *ratio legis* pengenaan Pajak

Penghasilan terhadap pengalihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris serta apakah pengalihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris dapat dibebaskan Pajak Penghasilan.

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*.¹⁷⁰ Pajak memiliki peranan yang sangat penting bagi negara khususnya dalam pelaksanaan pembangunan, karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan.¹⁷¹ Pemungutan yang bersumber dari pajak merupakan upaya yang ditempuh oleh pemerintah supaya mendapatkan sumber penerimaan guna melaksanakan tugas pemerintahan yang membutuhkan biaya tidak sedikit.¹⁷² 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.¹⁷³ Landasan hukum atas pemungutan pajak kepada masyarakat oleh negara diatur oleh kumpulan peraturan perundang-undangan yang diatur dalam Hukum Pajak.

Hukum pajak merupakan kumpulan aturan yang mengatur mengenai

¹⁷⁰ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Refika Aditama, Bandung, 1998, hlm. 5

¹⁷¹ Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak Indonesia*, Mata Padi Press, Yogyakarta, 2014, hlm. 33

¹⁷² Ahmad Munir, Tatiek Sri Djatmiati, Rr Herini Siti Aisyah, "Diskresi Presiden dalam Pengaturan Keterbukaan Informasi Perpajakan Government Discretion in Regulation of Tax Information Disclosure", *Halu Oleo Law Review*, Vol. 5 No. 1, 2021, hlm. 74

¹⁷³ H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Rajawali, Jakarta, 2019, hlm. 67

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. 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.¹⁷⁴ Agar tujuan tersebut dapat tercapai maka dalam pengaturan perundang-undangan mengenai perpajakan harus memenuhi aspek kepastian hukum, ketentuan undang-undang perpajakan tidak boleh memberikan keraguraguan.

Pajak Penghasilan 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.¹⁷⁵ Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh, PPh dikenakan atas penerimaan penghasilan, yaitu setiap pertambahan yang diterima oleh wajib pajak, baik berasal dari

¹⁷⁴ *Ibid.*, hlm. 35

¹⁷⁵ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, hlm. 51

Indonesia dan luar negeri yang dapat dikonsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak.

Adapun maksud dan tujuan pengenaan PPh yaitu sebagai fungsi sumber penerimaan negara atau *budgetair*, yaitu pemerintah berupaya uang sebanyakbanyaknya pada kas negara. Selanjutnya yaitu fungsi mengatur atau *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.

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: Orang pribadi, Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, dan Badan. Sedangkan Objek PPh merupakan suatu penghasilan. Berdasar pengertian penghasilan diatas bahwa penghasilan sebagai objek PPh diartikan 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.

Pengalihan hak merupakan suatu perbuatan hukum yang bermaksud untuk memindahkan hak atas suatu benda bergerak ataupun tidak bergerak kepada orang

lain. Dalam kaitannya dengan tanah, maka tanah tersebut berpindah dari milik yang mengalihkan kepada yang menerima pengalihan. Pengaturan mengenai peralihan hak milik atas tanah diatur pada ketentuan Pasal 20 ayat (2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Pokok Agraria (selanjutnya disebut Undang-Undang Pokok-Pokok Agraria) 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 Hak Guna Usaha serta Hak Guna Bangunan dapat beralih ataupun dialihkan kepada pihak lain.

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. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah (selanjutnya disebut PP 24/1997) bahwa setiap peralihan hak atas tanah harus didaftarkan pada kantor pertanahan. Tujuan pendaftaran tanah yaitu, *pertama*, untuk memberikan perlindungan dan kepastian hukum terhadap pemegang hak atas tanah. *Kedua*, untuk menyediakan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan agar dengan mudah dapat memperoleh data berkaitan tanah yang sudah terdaftar. *Ketiga*, agar terselenggaranya tertib administrasi pertanahan.

Setiap pendaftaran peralihan hak atas tanah berdasar Pasal 37 ayat (1) PP 24/1997 diatur bahwa harus disertai akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang sebagai pembuktian atas adanya perbuatan hukum pada pengalihan tersebut.

Sehubungan dengan itu, wewenang PPAT dalam membantu masyarakat terkait perbuatan hukum terhadap hak atas tanah berdasar Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Pejabat Pembuat Akta Tanah (selanjutnya disebut PP 24/2016) dijelaskan bahwa PPAT berwenang untuk membuat akta yang digunakan sebagai dasar dalam pendaftaran perubahan data akibat perbuatan hukum terhadap hak atas tanah tersebut. Akta PPAT merupakan akta yang dibuat oleh PPAT sebagai bukti telah dilaksanakannya perbuatan Hukum tertentu mengenai hak atas tanah.¹⁷⁶ 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.

Kelemahan mengenai regulasi perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan yang diperoleh ahli waris melalui proses

¹⁷⁶ Misbah Imam Soleh Hadi & Bayu Indra Permana, Konstruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris, *Jurnal Ilmu Kenotariatan*, Vol. 3, No. 1, 2022, hlm. 15

waris utuh maupun waris pecah pada saat ini, yaitu:

1. Pasal 42 ayat (4) dan ayat (5) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, yang berbunyi:

- a. Jika penerima warisan lebih dari satu orang dan waktu peralihan hak tersebut didaftarkan disertai dengan akta pembagian waris yang memuat keterangan bahwa Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun tertentu jatuh kepada seorang penerima warisan tertentu, pendaftaran peralihan Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun itu dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan surat tanda bukti sebagai ahli waris dan akta pembagian waris tersebut.
- b. Warisan berupa Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang menurut akta pembagian waris harus dibagi bersama antara beberapa penerima warisan atau waktu didaftarkan belum ada akta pembagian warisnya, didaftar peralihan haknya kepada para penerima waris yang berhak sebagai hak bersama mereka berdasarkan surat tanda bukti sebagai ahli waris dan/atau akta pembagian waris tersebut.

2. Pasal 111 ayat (1), ayat (4) dan ayat (5) Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/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, yang berbunyi:

- a. Surat tanda bukti sebagai ahli waris dapat berupa:
- 1) wasiat dari pewaris;
 - 2) putusan pengadilan;
 - 3) penetapan hakim/ketua pengadilan;
 - 4) surat pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia; dan
 - 5) akta keterangan hak mewaris dari Notaris yang berkedudukan di tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia; atau f. surat keterangan waris dari Balai Harta Peninggalan.
- b. Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan belum ada pembagian warisan, maka pendaftaran peralihan haknya dilakukan kepada para ahli waris sebagai pemilikan bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan melalui pembagian hak bersama sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.
- c. Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan pada waktu pendaftaran peralihan haknya disertai dengan akta waris yang memuat keterangan bahwa Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun tertentu jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan, maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan akta waris tersebut.

3. Pengaturan terkait peralihan hak karena pewarisan yang disertai hibah

wasiat mempedomani ketentuan Pasal 112 ayat (1) Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, antara lain:

- a. apabila harta warisan yang dihibahkan sudah ditentukan berdasarkan wasiat, maka pendaftaran peralihan haknya dilakukan atas permohonan penerima hibah wasiat; dan
- b. apabila harta warisan yang dihibahkan belum ditentukan, maka pendaftaran peralihan haknya dilakukan kepada seluruh ahli waris termasuk penerima hibah wasiat sebagai harta bersama.

4. Pasal 51 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, yang berbunyi:

Pembagian hak bersama atas tanah atau milik atas satuan rumah susun menjadi hak masing-masing pemegang hak bersama didaftar berdasarkan akta yang dibuat PPAT yang berwenang menurut peraturan yang berlaku yang membuktikan kesepakatan antara para pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama tersebut.

5. Pasal 136 ayat (1) Peraturan Menteri Negara Agraria/ Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, antara lain:

Disebutkan jika suatu Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan

Rumah Susun 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 bersangkutan atau kuasanya.

Kelemahannya dalam rangka menyamakan persepsi atas ketentuan mengenai pendaftaran peralihan hak karena pewarisan, hibah wasiat dan pembagian hak bersama sebagaimana tersebut di atas, maka pencatatan peralihan hak dilakukan sebagai berikut:

a. Pencatatan peralihan hak karena pewarisan dan hibah wasiat:

1) Belum ada pembagian waris:

Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan belum dilakukan pembagian harta warisan, maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada seluruh ahli waris sebagai pemilikan bersama/harta bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama yang dibuat oleh PPAT.

2) Sudah ada pembagian waris:

a) Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan telah dilakukan pembagian harta warisan yang dituangkan dalam akta pembagian waris/surat pembagian waris yang menyatakan bahwa harta warisan jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan.

b) Apabila akta pembagian waris/surat pembagian waris sebagaimana dimaksud dalam huruf a) menyatakan bahwa pembagian harta warisan dibagi kepada seluruh ahli waris atau beberapa orang penerima warisan, maka:

- pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan tersebut sesuai pembagian warisan; dan
- apabila harta warisan berupa 1 (satu) bidang tanah maka dilakukan pemecahan/pemisahan terlebih dahulu menjadi atas nama masing-masing penerima warisan sesuai bagiannya.

3) Disertai hibah wasiat:

a) peralihan hak karena pewarisan yang belum menyebutkan secara tertentu objek hibah wasiat maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada seluruh ahli waris dan penerima hibah wasiat sebagai pemilikan bersama/harta bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan melalui pembagian hak bersama berdasarkan Akta Pembagian Hak Bersama yang dibuat oleh PPAT.

b) peralihan hak karena pewarisan yang sudah menyebutkan secara tertentu objek hibah wasiat maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada pihak yang memperoleh wasiat tersebut.

b. Pencatatan pembagian hak bersama:

1) Pemilikan bersama/harta bersama yang didaftar secara bersama, baik yang

diperoleh dari pewarisan atau dengan cara lain, dapat dicatat menjadi atas nama:

- a) salah satu pemegang hak bersama; atau
- b) seluruh atau beberapa pemegang hak bersama sesuai bagian masing-masing;

Yang disepakati oleh seluruh pemegang hak bersama dan dituangkan dalam Akta Pembagian Hak Bersama yang dibuat oleh PPAT

- 2) Apabila pemilikan bersama/harta bersama akan dicatat atas nama seluruh atau beberapa pemegang hak bersama sebagaimana dimaksud pada angka 1) huruf b berupa 1★ (satu) bidang tanah maka dilakukan pemecahan/pemisahan terlebih dahulu menjadi atas nama masing-masing pemegang hak bersama.

c. Ketentuan perpajakan

- 1) Berdasarkan Pasal 44 sampai dengan Pasal 49 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintahan Daerah, yang merupakan objek BPHTB antara lain pemindahan hak karena hibah, hibah wasiat dan waris.
- 2) Berdasarkan Pasal 6 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, pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena waris dikecualikan dari kewajiban pembayaran

atau pemungutan PPh.

3) Berdasarkan ketentuan perpajakan sebagaimana dimaksud pada angka 1) dan angka 2) maka:

a) Pencatatan harta warisan menjadi kepemilikan bersama/harta bersama atau kepada 1 (satu) orang atau beberapa orang penerima warisan, atau yang disertai hibah wasiat:

- Dikenakan BPHTB waris.
- Tidak dikenakan PPh.

b) Pencatatan pembagian hak bersama berdasarkan akta PPAT:

- Apabila pembagian hak bersama dilakukan sesuai bagiannya kepada seluruh pemegang hak bersama maka tidak dikenakan BPHTB dan PPh karena tidak memenuhi unsur hibah.
- Apabila pembagian hak bersama dilakukan kepada salah satu atau beberapa orang yang menerima bagian dari pemegang hak bersama lainnya maka dikenakan BPHTB dan PPh karena memenuhi unsur hibah.

6. Pasal 111 ayat (3) PMNA/KBPN 16/2021 Jo. Pasal 42 ayat (5) PP 24/1997;

Pada peralihan hak karena pewarisan harus dilaksanakan pendaftaran peralihan hak atas tanah kepada seluruh ahli waris secara bersama-sama terlebih dahulu, hal ini berimplikasi pada pencantuman nama seluruh ahli waris pada sertifikat hak. Kemudian apabila ingin dilaksanakan perbuatan hukum

atas objek waris, maka harus dilaksanakan secara bersama-sama oleh seluruh ahli waris.

Pada peralihan karena pembagian waris, berdasar Pasal 111 ayat (3) PMNA/KBPN 16/2021 Jo. Pasal 42 ayat (5) PP 24/1997 dijelaskan bahwa setelah dilaksanakan peralihan kepada seluruh ahli waris, selanjutnya dilaksanakan pembagian hak bersama dengan dilandasi oleh akta PPAT yang berisi kesepakatan diantara seluruh ahli waris mengenai pembagian hak bersama. Oleh karena itu, setelah terbukanya warisan dan akan dilakukan pembagian hak bersama atas objek waris harus dilaksanakan 2 (dua) kali peralihan hak atas tanah. Yang pertama yaitu peralihan hak dari atas nama pewaris kepada seluruh nama ahli waris secara bersama. Kemudian baru dilaksanakan peralihan secara pembagian hak bersama kepada ahli waris tertentu yang ditunjuk.

Namun norma pada Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang PPh jo. Pasal 6 huruf d PP 34/2016 beserta penjelasannya hanya mengatur penghasilan yang dikecualikan dari pemungutan PPh adalah peralihan karena “warisan”, tetapi tidak menjelaskan lebih lanjut mengenai kualifikasi dari peralihan karena pewarisan. Hal ini berakibat Kepala KPP Pratama menginterpretasikan secara berbeda-beda atas pemaknaan pewarisan pada pasal tersebut, yang berimplikasi ditolaknya permohonan SKB PPh atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama.

Permohonan penerbitan SKB PPh apabila ditolak, maka ahli waris guna

memenuhi persyaratan perpajakan pada pendaftaran pengalihan hak atas tanah harus membayar PPh sebesar 2,5% atas NPOP, untuk mendapatkan SSP PPh yang kemudian divalidasi oleh KPP Pratama yang digunakan sebagai dasar atas pemenuhan persyaratan perpajakan tersebut. Atas dasar tersebut maka pelaksana undang-undang mengenakan PPh kepada ahli waris terhadap peralihan tersebut.

Kemudian guna memahami maksud dan tujuan pembentuk undang-undang memungut pajak tersebut, harus diulas pertimbangan hukum undang-undang terkait. Terbentuknya suatu undang-undang tidak lepas dari konsideran yang terkandung didalamnya, hal ini dikarenakan pembentuk undang-undang menuangkan gagasan filosofi pemberlakuan suatu aturan pada bagian konsideran. Sehingga konsideran berperan sebagai roh dalam pembentukan undang-undang tersebut.¹⁷⁷

Nilai-nilai filosofis yang terkandung pada konsideran tersebut akan dijabarkan pada norma-norma yang dituangkan pada pasal-pasal didalam undangundang. Unsur filosofis diartikan sebagai maksud dan tujuan yang menggambarkan peraturan tersebut mempertimbangkan cita hukum yang meliputi falsafah bangsa Indonesia yang bersumber dari Pancasila dan Pembukaan UUD NRI Tahun 1945.

Berkaitan dengan PPh, nilai filosofis Undang-Undang PPh yang

¹⁷⁷ Bagir Manan, *Loc.Cit.*

mendasari pemungutan PPh pada wajib pajak yaitu dengan tujuan untuk menciptakan kesejahteraan bagi rakyatnya, sebagaimana amanat Pembukaan UUD NRI Tahun 1945 yaitu untuk memajukan kesejahteraan umum. Demi mencapai kehidupan masyarakat yang sejahtera dibutuhkan pembiayaan yang cukup besar, oleh karenanya negara harus melaksanakan pemungutan pajak. Pemungutan pajak sudah merupakan suatu *conditio sine qua non* (syarat mutlak) bagi penambahan keuangan negara di beberapa negara yang sudah maju.¹⁷⁸

Berkaitan dengan pewarisan, penerimaan warisan oleh ahli waris memang merupakan suatu tambahan kemampuan ekonomis yang menambah kekayaan ahli waris selaku wajib pajak, maka atas peralihan harta kekayaan tersebut logis untuk dikenakan PPh. Pengenaan ini berfungsi untuk menunjang pemasukan keuangan negara dalam mengamankan penerimaan negara yang semakin meningkat yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum negara serta pembangunan nasional, dengan tujuan untuk mencapai kesejahteraan umum.

Namun pengenaan PPh terhadap peralihan hak atas tanah dalam Pembagian hak bersama waris ini sangat memberatkan bagi ahli waris, karena mereka akan terbebani pajak ganda. Karena pada dasarnya mereka telah dipungut BPHTB atas dasar penerimaan hak atas tanahnya, maka seharusnya sudah cukup negara dalam memungut tambahan kemampuan ekonomis ahli

¹⁷⁸ H. Bohari, *Loc.Cit.*

waris tersebut. Tetapi dengan dipungutnya PPh juga pada peralihan tersebut tentu tidak memberikan manfaat bagi masyarakat, terlebih bagi masyarakat dengan kelas ekonomi menengah kebawah. 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.

7. Pasal 136 ayat (1) huruf b PMNA/KBPN 16/2021;

Pemungutan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris ini dikarenakan ditolaknya permohonan penerbitan SKB PPh, sehingga guna memproses peralihan hak atas tanah pada kantor pertanahan maka ahli waris membayar PPh guna mendapatkan SSP PPh yang sudah tervalidasi sebagai bukti pemenuhan kewajiban perpajakannya. Sehingga hal ini menyebabkan ahli waris terbebani pajak ganda atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris.

Pada dasarnya pembagian hak bersama merupakan suatu kondisi mengakhiri hal tak terbagi menyangkut 2 dua orang atau lebih atas suatu kepemilikan benda secara bersama-sama.¹⁷⁹ Tujuan dari dilaksanakannya pemisahan atau pembagian hak bersama yaitu guna mengakhiri keadaan tidak terbagi.¹⁸⁰ Hal tersebut berakibat kepada orang yang dibagikan suatu hak kebendaan akan memperoleh kewenangan penuh atas benda tersebut untuk

¹⁷⁹ Herlien Budiono, *Loc.Cit.*

¹⁸⁰ *Loc.Cit.*

dilakukan perbuatan hukum, baik yang bersifat pengurusan ataupun kepemilikan.

Pembagian atas kepemilikan bersama berdasar Pasal 573 BW dijelaskan bahwa setiap pembagian suatu hak kebendaan yang dimiliki oleh lebih dari 1 (satu) orang harus dilaksanakan berdasarkan aturan-aturan mengenai pembagian harta peninggalan. Pada pewarisan berdasar Pasal 1652 BW diatur bahwa cara-cara pembagian warisan serta tentang hak dan kewajiban yang akan terbit ditentukan oleh ahli waris yang mewaris. Karena itu pembagian hak bersama dapat dilaksanakan saat para pihak dalam kepemilikan bersama bermaksud dan bersepakat untuk mengakhiri kepemilikan bersama.¹⁸¹ Sehingga untuk mengakhiri keadaan tidak terbagi atas suatu benda, harus didasari oleh kehendak dan kesepakatan oleh seluruh pihak, dalam hal pewarisan maka harus disepakati oleh seluruh ahli waris.

Pembagian hak bersama harus didasari dengan akta PPAT yang menerangkan kesepakatan mengenai pemisahan dan pembagian atas seluruh kebendaan. Apabila benda tersebut berupa tanah, berdasar Pasal 51 PP 24/1997 maka pembagian tersebut harus didasari oleh akta PPAT untuk mengkonstantir kesepakatan para pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama tersebut.

¹⁸¹ *Loc.Cit.*

Akta yang digunakan sebagai dasar peralihannya berdasar Pasal 136 ayat (1) huruf b PMNA/KBPN 16/2021 bahwa pendaftaran peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama harus didasari 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 seluruh ahli waris pada APHB merupakan unsur adanya suatu perjanjian pada pelaksanaan peralihan hak atas tanah tersebut, sehingga atas pelaksanaan peralihan hak atas tanah tersebut merupakan suatu perbuatan hukum. Soeroso menjelaskan bahwa perbuatan hukum adalah setiap perbuatan yang dikehendaki oleh subjek hukum yang menimbulkan hak dan kewajiban bagi mereka, dan akibatnya diatur oleh hukum.¹⁸²

Pembagian hak bersama waris dikualifikasikan sebagai suatu perbuatan hukum, karena pelaksanaannya harus berdasar kehendak seluruh ahli waris selaku pemegang hak bersama yang menimbulkan hak dan kewajiban bagi mereka. Namun meski pembagian hak bersama waris merupakan perbuatan hukum yang dilaksanakan oleh ahli waris, peralihan ini masih tergolong sebagai suatu rangkaian peristiwa hukum dari pewarisan. Karena berdasar pada Pasal 1083 BW diatur bahwa ahli waris yang menerima pembagian warisan

¹⁸² R. Soeroso, *Pengantar Ilmu Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta, 2011, hlm. 291

dianggap mewaris secara langsung dari pewaris, sehingga peralihan haknya terjadi secara hukum pada saat terbukanya warisan yaitu ketika pewaris meninggal dunia.

Kemudian berdasar Surat Menteri Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional No. 600-1561 Tanggal 21 April 1999 dijelaskan bahwa pada pelaksanaan pembagian hak bersama waris harus didasari dengan APHB, namun akta tersebut tidak mengakibatkan peralihan hak tetapi hanya mengkonstantir kesepakatan para pihak atas pembagian warisan, sedangkan peralihan haknya terjadi pada saat terbukanya warisan. Sehingga hal ini mempertegas kedudukan pembagian hak bersama waris merupakan satu rangkaian peristiwa pewarisan.

Karena itu pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris seharusnya ditafsirkan sebagai peralihan hak atas tanah karena pewarisan, walaupun pada Undang-Undang PPh tidak mengatur secara spesifik. Akibatnya terhadap setiap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris harus dibebaskan PPh sebagaimana ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh *jo* Pasal 6 huruf d PP 34/2016. Maka terhadap setiap permohonan penerbitan SKB PPh atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris harus diterima dan disetujui oleh Kepala KPP Pratama dengan catatan permohonan dan lampirannya telah dilengkapi, dan KPP Pratama menerbitkan SKB PPh yang akan digunakan oleh ahli waris sebagai bukti pembebasan PPh atas peralihan hak atas tanah pada pendaftaran peralihannya

ke kantor pertanahan.

B. Kelemahan Dari Segi Struktur Hukum

Mekanisme Penegakan yang Tidak Efektif. Otoritas pajak sering kali kesulitan menegakkan regulasi pajak warisan secara efektif. Keterbatasan sumber daya dan pedoman yang tidak konsisten mengakibatkan penerapan yang tidak merata, yang pada akhirnya menumbuhkan ketidakpercayaan di kalangan wajib pajak.

Kurangnya Koordinasi Antar Lembaga. Tidak adanya sistem terintegrasi antara kantor pajak, PPAT, dan pengadilan agama mempersulit proses verifikasi. Fragmentasi ini memperlambat pengumpulan pajak dan meningkatkan biaya administrasi.

Lemahnya Jalur Hukum. Wajib pajak yang menghadapi sengketa pajak warisan tidak memiliki mekanisme penyelesaian sengketa yang efisien. Proses penyelesaian sengketa saat ini cenderung lama dan mahal, yang menghalangi ahli waris untuk mencari keadilan.

Kembangkan basis data terpusat yang menghubungkan kantor pajak, PPAT, dan pengadilan agama untuk menyederhanakan verifikasi pajak.

Tingkatkan pendanaan untuk otoritas pajak guna meningkatkan kapasitas penegakan hukum.

Ciptakan sistem penyelesaian sengketa yang mudah diakses dan efisien untuk kasus pajak warisan.

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. Penyelesaian hak serta kewajiban dari peristiwa hukum meninggalnya seseorang diatur dalam hukum waris.¹⁸³ Hukum waris merupakan 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.¹⁸⁴ 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. Kemudian pembagian harta warisan 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.¹⁸⁵

Peristiwa hukum kematian pewaris mengakibatkan terbukanya warisan, yang berakibat hukum terjadinya pecah waris yaitu seluruh harta yang sebelumnya

¹⁸³ Erman Suparman, *Hukum Waris Indonesia*, Refika Aditama, Bandung, 2018, hlm. 1

¹⁸⁴ Surini Ahlan Sjarif dan Nurul Elmiyah, *Hukum Kewarisan Perdata Barat Pewarisan menurut Undang-Undang*, Kencana, Jakarta, 2006, hlm. 11

¹⁸⁵ 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, hlm. 123

dimiliki oleh pewaris beralih secara otomatis kepada para ahli waris.¹⁸⁶ Peralihan tersebut akan menyebabkan pemilikan bersama terhadap objek waris. Kepemilikan bersama yaitu suatu situasi ketika suatu hak kebendaan dimiliki lebih dari satu orang.¹⁸⁷ 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 apabila berupa tanah, yang memiliki nilai ekonomis tinggi. Guna menghindari sengketa atas objek waris tersebut maka harus segera dilaksanakan pembagian warisan. Pembagian warisan yang berupa tanah, peralihan haknya harus dilaksanakan pendaftaran peralihan hak atas tanah. Pendaftaran peralihan hak atas tanah tersebut harus disertai dengan akta yang dibuat oleh PPAT yaitu Akta Pembagian Hak Bersama. APHB 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.

Setiap negara pasti memiliki prinsip yang dijadikan pedoman dalam melaksanakan sistem pemerintahan, Indonesia memegang prinsip sebagai negara

¹⁸⁶ Syahril Sofyan, *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan)*, Pustaka Bangsa, Medan, 2011, hlm. 5

¹⁸⁷ Budiono, *Loc.Cit.*

hukum (*rechtstaat/rule of law*), sebagaimana dituangkan pada Pasal 1 ayat (3) UUD NRI Tahun 1945. Konsekuensinya terhadap segala sesuatu yang berlaku dan akan berlaku harus memenuhi kaidah hukum, dan harus diatur dalam peraturan perundang-undangan. Pembentukan peraturan perundang-undangan ini melalui proses komunikasi politik antara pemerintah dengan rakyat, sehingga pembentuk undang-undang pastilah memahami prinsip umum terkait norma pengaturan pada undang-undang yang dibentuk guna memberikan kepastian hukum bagi masyarakat.¹⁸⁸

Kepastian hukum yang diharapkan yaitu pengaturan norma secara jelas sehingga tidak menimbulkan multitafsir, oleh karenanya setiap pembentukan undang-undang harus memiliki pertimbangan hukum yang jelas. Selaras dengan pemikiran Bagir Manan bahwa pertimbangan hukum (*ratio legis*) merupakan suatu pemikiran hukum yang mengandung alasan serta tujuan dari lahirnya suatu peraturan hukum.¹⁸⁹ Maka dapat disimpulkan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan harus sesuai dengan nilai filosofis pembentukannya, yang akan dicantumkan pada konsideran undang-undang, sehingga konsideran merupakan roh pembentukan undang-undang tersebut.

Pentingnya konsideran dikarenakan nilai filosofis didalamnya akan

¹⁸⁸ Bayu Indra Permana, dkk., “Legal Certainty of Income Tax Exemption on the Transfer of Rights to Land in the Sharing of Collective Integration Rights”, *International Journal of Social Science and Education Research Studies*, Vol. 2 No. 11, 2022, hlm. 13

¹⁸⁹ Bagir Manan, *Dasar-dasar Konstitusional Peraturan Perundang-Undangan Nasional*, Fakultas Hukum Universitas Andalas, Padang, 1994, hlm. 13

dijabarkan pada norma-norma yang terkandung pada pasal didalam undang-undang. Sehingga undang-undang yang terkonstruksi dengan baik maka tidak akan menimbulkan konflik norma, kekosongan norma, maupun kekaburan norma, dan tidak akan memunculkan kesenjangan antara *das sein* (kenyataan) dan *das sollen* (yang dicita-citakan). Kesenjangan antara keduanya ini merupakan salah satu sumber dari timbulnya permasalahan hukum.

Berkaitan dengan pengenaan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama, pengenaan PPh ini sangat memberatkan ahli waris. Guna memahami pertimbangan hukum pengenaan pajak tersebut perlu diketahui terlebih dahulu berkaitan dengan dasar hukum pengenaan pajak tersebut.

Setiap pemungutan pajak oleh negara harus memiliki landasan hukum, guna memberikan perlindungan kepada wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Landasan konstitusional pemungutan pajak di Indonesia terdapat pada Pasal 23 ayat (2) UUD NRI Tahun 1945 yang menjelaskan bahwa pemungutan pajak atau pungutan lainnya yang bersifat memaksa untuk keperluan negara harus didasari oleh undang-undang. Tujuannya agar memenuhi aspek kepastian hukum pada undang-undang pajak tersebut, karena peraturan perpajakan tidak boleh memberikan keragu-raguan yang menyebabkan multitafsir. Sehingga diharapkan pemungutan pajak mampu mewujudkan keadilan bagi wajib pajak.

Atas besarnya peran pajak tersebut, mendorong pemerintah untuk menggali

lebih jauh potensi pajak yang dapat diterima dari masyarakat.¹⁹⁰ 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 objek pemungutan PPh yaitu penghasilan, pada 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.

Pemaknaan penghasilan tersebut menganut pengertian penghasilan dalam arti yang luas, karena pajak yang dikenakan atas suatu penghasilan tidak memperhatikan adanya suatu penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pemaknaannya lebih luas yaitu pada setiap tambahan kemampuan ekonomis. Pemaknaan ini dirasa sebagai indikator paling relevan guna mengukur kemampuan wajib pajak dalam rangka turut berpartisipasi secara langsung membantu pemasukan dana untuk pemerintah.

Penghasilan yang menjadi objek PPh terdiri dari 2 (dua) jenis yaitu, PPh final yang merupakan pengenaan pajak dengan tarif tertentu atas penghasilan yang

¹⁹⁰ Niru Anita Sinaga, "Pemungutan Pajak dan Permasalahannya di Indonesia", *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 7 No. 1, 2016, hlm. 143

diterima, dan pengenaannya pada saat wajib pajak menerima penghasilan.¹⁹¹ Sedangkan PPh non final merupakan pajak dengan tarif umum dan pengenaannya diakumulasi pada akhir tahun pajak secara bersama-sama atas seluruh penghasilan yang diterima dalam satu tahun pajak.¹⁹² Selain itu terdapat juga penghasilan yang bukan tergolong sebagai objek PPh, sehingga atas penerimaan penghasilan tersebut tidak dikenakan PPh.

Penghasilan yang bukan merupakan objek pajak 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. Peralihan harta warisan ini terjadi tepat pada saat pewaris meninggal dunia dengan diawali terbukanya warisan dan terjadi pecah waris yaitu harta warisan tersebut beralih demi hukum kepada para ahli warisnya. Hal ini mengakibatkan pemilikan bersama.

Pemilikan bersama merupakan keadaan dimana suatu hak kebendaan dimiliki lebih dari satu orang, dan berdampak terhadap kewenangan bertindak atas hak kebendaan yang dimiliki.¹⁹³ Pemilikan atas harta warisan yang ditinggalkan oleh pewaris merupakan suatu pemilikan bersama secara terikat. Pemilikan bersama atas harta warisan sebaiknya segera dilaksanakan pembagian warisan, guna memperjelas kepemilikan hak atas benda tersebut, terlebih apabila objeknya

¹⁹¹ Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2011, hlm. 101

¹⁹² *Loc.Cit.*

¹⁹³ Herlien Budiono, *Loc.Cit.*

berupa tanah.

Peralihan harta kekayaan akibat pewarisan ini tidak akan dikenakan PPh sebagaimana ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh, karena warisan bukan merupakan objek PPh. Sehingga atas peralihan karena waris dalam bentuk apapun tidak akan dikenakan PPh. Apabila objek warisnya berupa tanah diatur lebih lanjut pada PP 34/2016 berkaitan pengenaan PPh atas penghasilan pada peralihan hak atas tanah. Pada PP 34/2016 dijelaskan bahwa setiap penerimaan penghasilan atas pengalihan hak atas tanah pasti akan dikenakan PPh yang bersifat final sebesar 2,5% dari NPOP. PPh ini dikenakan kepada pihak yang mengalihkan hak, dengan dasar penerimaan penghasilan atas pengalihan tersebut.

Apabila hak atas tanah yang dialihkan merupakan warisan, maka pengalihan ini dikecualikan dari pemungutan PPh berdasar Pasal 6 huruf d PP 34/2016, merujuk pada Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh yang dijelaskan bahwa penerimaan warisan bukan merupakan objek pajak. Namun agar ahli waris dibebaskan PPh atas peralihan hak atas tanah akibat pewarisan tersebut, maka harus disertai dengan adanya SKB PPh yang diterbitkan oleh KPP Pratama. Guna mendapatkan SKB PPh tersebut, ahli waris harus memohonkan penerbitannya kepada KPP Pratama. Atas permohonan tersebut KPP Pratama melakukan penelitian formal terhadap kelengkapan berkas serta kesesuaian permohonan dengan jenis peralihan yang dibebaskan PPh yang diatur pada Pasal 6 PP 34/2016.

Atas penelitian tersebut, KPP Pratama dapat menerima atau menolak

permohonan penerbitan SKB PPh. Apabila permohonan diterima, maka Kepala KPP Pratama akan menerbitkan SKB PPh. Namun apabila permohonan ditolak, maka ahli waris tidak akan memiliki SKB PPh untuk dasar pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah tersebut.

C. Kelemahan Dari Segi Kultur Hukum

Dalam sistem hukum menurut Lawrence M. Friedman, terdapat tiga subsistem, yaitu struktur hukum, substansi hukum, dan kultur hukum. Kultur hukum (*legal culture*) adalah sikap manusia terhadap hukum dan sistem hukum — kepercayaan, nilai, dan harapan mereka terhadap hukum tersebut. Dalam konteks pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) terhadap harta warisan, kultur hukum memegang peranan penting karena berkaitan erat dengan bagaimana masyarakat dan aparat penegak hukum memahami, mempercayai, dan menjalankan ketentuan pajak tersebut secara adil dan konsisten.¹⁹⁴

1. *Internal Legal Culture*

Internal legal culture mengacu pada persepsi dan perilaku aparat penegak hukum seperti pegawai pajak, pejabat pembuat akta tanah, hingga pejabat legislatif dan yudikatif. Dalam konteks ini, ditemukan adanya kelemahan internal legal culture berupa minimnya kesadaran dan konsistensi aparat dalam menerapkan ketentuan hukum yang berlaku. Banyak aparat pajak

¹⁹⁴ Lawrence M. Friedman, *American Law: An Introduction*, W.W. Norton & Company, 1984, hlm. 15-17.

masih bersikap formalistik dan tidak sensitif terhadap substansi keadilan sosial dalam pemungutan pajak warisan. Hal ini dapat dilihat dari seringnya penolakan terhadap permohonan SKB PPh atas pembagian warisan, meskipun secara hukum warisan bukan objek pajak sebagaimana tertuang dalam Pasal 4 ayat (3) huruf b UU PPh.

Lebih jauh, dalam konteks *law enforcement*, ditemukan pula adanya kecenderungan multitafsir di kalangan petugas pajak dalam memahami perbedaan antara proses waris utuh dan waris pecah. Ini menciptakan ketidakpastian hukum, karena dalam kasus serupa aparat dapat memberikan keputusan berbeda di wilayah berbeda, menunjukkan lemahnya internalisasi nilai-nilai keadilan dan kepastian hukum dalam kultur hukum internal aparat pajak.

2. *External Legal Culture*

External legal culture mencerminkan persepsi masyarakat terhadap hukum, dalam hal ini terhadap kewajiban membayar pajak atas harta warisan. Dalam penelitian ini ditemukan bahwa masyarakat umum memiliki sikap skeptis terhadap sistem perpajakan, khususnya pada pengenaan pajak warisan. Banyak ahli waris yang merasa keberatan karena merasa telah diperlakukan tidak adil — mereka mendapatkan beban pajak tambahan atas harta yang secara moral dan hukum merupakan bagian dari hak mereka sebagai ahli waris.

Kultur hukum masyarakat menunjukkan adanya resistensi terhadap

peraturan pajak yang dianggap tidak berpihak dan tidak transparan. Masyarakat tidak hanya enggan membayar pajak, tetapi juga kehilangan kepercayaan terhadap otoritas pajak yang dianggap tidak akuntabel dan inkonsisten. Hal ini mencerminkan kegagalan dalam membangun kepercayaan hukum (*legal trust*) sebagai salah satu komponen dari kultur hukum yang sehat.

Di sinilah relevansi *Teori Hukum Progresif* dari Satjipto Rahardjo yang menyatakan bahwa hukum harus mengabdikan pada nilai kemanusiaan dan keadilan, bukan semata-mata pada teks formal hukum. Tanpa memperkuat aspek keadilan substansial dan budaya hukum masyarakat, hukum tidak akan mampu menjadi alat rekayasa sosial yang efektif dalam menciptakan sistem perpajakan yang adil dan partisipatif.¹⁹⁵

Rendahnya Kesadaran Pajak. Sebagian besar masyarakat memandang pajak warisan sebagai sesuatu yang tidak adil atau tidak perlu, yang berasal dari nilai budaya yang mengutamakan pelestarian kekayaan keluarga.

Resistensi terhadap Kepatuhan. Kecenderungan budaya untuk melewati prosedur formal warisan memperburuk ketidakpatuhan. Sebagai contoh, kesepakatan informal untuk mendistribusikan warisan tanpa dokumentasi sering kali luput dari pengawasan pajak.

Ketidakpercayaan terhadap Otoritas Pajak. Skeptisisme masyarakat terhadap penggunaan pendapatan pajak yang tepat merusak kepatuhan sukarela.

¹⁹⁵ Satjipto Rahardjo, *Hukum Progresif: Hukum yang Membebaskan*, Kompas, 2009, hlm. 23.

Persepsi bahwa pajak warisan secara tidak proporsional memengaruhi keluarga berpenghasilan menengah dan rendah memperdalam ketidakpercayaan ini.

Luncurkan kampanye edukasi publik untuk meningkatkan kesadaran tentang pentingnya pajak warisan. Bangun kepercayaan dengan meningkatkan transparansi dalam alokasi pendapatan pajak. Dorong pemimpin komunitas untuk mendukung kepatuhan terhadap regulasi pajak warisan.

Penerimaan objek waris dalam pembagian hak bersama merupakan suatu tambahan kemampuan ekonomis yang diterima dan menambah kekayaan ahli waris. Sehingga pelaksana undang-undang dalam memungut PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris ini dirasa logis. guna menunjang *income* keuangan negara yang sebesar-besarnya ditujukan untuk mencapai kesejahteraan umum. Namun dari sisi ahli waris hal ini sangat memberatkan, karena mereka akan terbebani pajak ganda atas peralihan tersebut.

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. Sehingga 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. Oleh karena itu 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.

Kewajiban perpajakan pada hakekatnya merupakan kewajiban kenegaraan bagi masyarakat dalam kerangka pemikiran tentang keikutsertaan atau peran serta rakyat dalam pembiayaan negara maupun pembangunan nasional. Hal ini sangat penting untuk diupayakan agar lebih didasarkan pada kesadaran dan kepatuhan masyarakat yang timbul dan dirasakan oleh Wajib Pajak.

Kewajiban perpajakan timbul karena perbuatan hukum/peristiwa hukum, dimana perbuatan hukum dapat dibedakan menjadi dua yaitu yang merupakan tindakan manusia dan bukan tindakan manusia misalnya kelahiran, kematian.

Hukum berarti keseluruhan peraturan tentang tingkah laku yang berlaku dalam suatu kehidupan bersama, yang dapat dipaksakan pelaksanaannya dengan suatu sanksi, yang pada dasarnya merupakan konkretisasi dari sistem nilai yang berlaku dalam masyarakat.¹⁹⁶

Kaedah-kaedah hukum inilah yang diwujudkan dalam bentuk peraturan perundang-undangan yang harus dipatuhi pelaksanaannya oleh masyarakat.

Kepatuhan Wajib Pajak melunasi utang pajaknya dapat dijabarkan sebagai berikut:

1. Wajib Pajak patuh dan setuju terhadap ketentuan hukum yang ada sehingga membayar/melunasi hutang pajak yang ditetapkan.
2. Wajib Pajak patuh dan setuju terhadap ketentuan hukum yang ada, ia membayar

¹⁹⁶ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum (Suatu Pengantar)*, Edisi Ketiga, Penerbit Liberty, Yogyakarta, 1991, hlm. 38

/melunasi hutang pajak yang ditetapkan namun sebenarnya ia tidak setuju dengan dasar ketetapan pajaknya.

3. Wajib Pajak patuh terhadap hukumnya, ia membayar/melunasi utang pajak yang ditetapkan tapi ia tidak setuju dengan hukum dan dasar ketetapan pajaknya.
4. Wajib Pajak tidak patuh terhadap ketentuan hukumnya sehingga ia tidak membayar/melunasi utang pajaknya, namun sebenarnya setuju dengan hukum dan dasar ketetapannya.
5. Wajib Pajak tidak patuh baik terhadap hukum maupun dasar ketetapan pajaknya sehingga ia tidak membayar/melunasi utang pajaknya.

Dalam hubungannya dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB, khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 tentang obyek pajak warisan, penegakan hukum yang dilaksanakan (oleh Wajib Pajak) adalah dengan cara membayar utang pajak yang telah ada sesuai dengan ketentuan ketentuan yang diatur.

Kekhususan dari pasal tersebut dalam pelaksanaannya masih terdapat beberapa hal yang menyimpang sehingga menghambat pelaksanaan pengenaan BPHTB atas warisan tanah dan/atau bangunan. **Hal ini dikarenakan kurang jelasnya ketentuan yang mengatur hal tersebut dan juga kurang sosialisasi di dalam masyarakat.**

Keadaan ini disadari atau tidak menghambat penegakan hukum yaitu karena faktor hukumnya yang tidak memberi kepastian hukum dan faktor sarana

atau fasilitas yang mendukung penegakan hukum tersebut. Penjelasan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB tidak menyebutkan apa yang dimaksud dengan warisan sebagai obyek pajak BPHTB.

Menurut Agus Saptono¹⁹⁷, warisan yang dimaksud bisa warisan dalam bentuk pemilikan bersama atau warisan yang telah terbagi. Namun dalam praktek sering terjadi keadaan dimana salah seorang ahli waris atau para ahli waris lainnya memberikan bagiannya atau bagian meraka saja.

Misalnya A meninggal dunia dengan meninggalkan ahli waris B, C dan D. Kemudian B dan C berniat memberikan warisannya kepada D. Terhadap peristiwa hukum seperti ini menurut Harya Inasir¹⁹⁸, beberapa orang Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) di Kabupaten Sukoharjo menerapkan cara yang berbeda dalam penghitungan pajak BPHTB.

Perbedaan pendapat para PPAT ini semakin memperjelas bahwa kepastian hukum dari Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB *jo* Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah khususnya mengenai obyek warisan masih sangat kurang di samping sosialisasi kemudian dengan Peraturan Daerah

¹⁹⁷ Hasil wawancara dengan Agus Saptono, Notaris/PPAT di Kabupaten Sukoharjo, tanggal 8 Februari 2025

¹⁹⁸ Hasil wawancara dengan Harya Inasir, Notaris/PPAT di Malang, tanggal 8 Februari 2025

(Perda) Sukoharjo Nomor 10 Tahun 2023 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah.

Kesalahan dalam penerapan hukum tidak terbatas terhadap peristiwa hukum tersebut perlu dipungut pajak BPHTB atau tidak tetapi juga mengenai besarnya utang pajak yang seharusnya dibayar oleh Wajib Pajak.

Pemerintah khususnya Pemerintah Daerah dan Wajib Pajak tentu saja sangat dirugikan. Kerugian Pemerintah adalah dalam hal penerimaan pendapatan dari sektor perpajakan. Sedangkan kerugian Wajib Pajak adalah apabila PPAT salah menerapkan ketentuan hukumnya sehingga Wajib Pajak membayar jumlah pajak melebihi utang pajak yang seharusnya dibayar.

Ketentuan Pasal 87 ayat (5) UU PDRD, NPOPTKP dalam perolehan hak karena waris kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau ke bawah, termasuk suami/isteri, ditetapkan paling rendah Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). NPOPTKP atas BPHTB yang telah ditetapkan Pemerintah di mana untuk Kota Malang NPOPTKP untuk obyek pajak diluar warisan dan hibah wasiat adalah sebesar Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) dan untuk obyek pajak warisan dan hibah wasiat adalah sebesar Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah) dalam prakteknya sering terjadi kesalahan dalam penerapannya.

Dalam hal terjadi peristiwa sebagaimana dicontohkan di atas, maka oleh beberapa PPAT yang menyatakan bahwa terhadap peristiwa hukum tersebut dikenai pungutan BPHTB, NPOPTKP yang ditetapkan adalah sebesar Rp.

300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). Beberapa PPAT tersebut mengasumsikan bahwa peristiwa hukum tersebut adalah waris sehingga wajar apabila NPOPTKP yang diterapkan adalah NPOPTKP untuk warisan yaitu sebesar Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah) meskipun dalam peristiwa ini obyek pajak yang ditetapkan bukan berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 *jo* Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 36 Tahun 2008 tetapi obyek tersebut bahwa yang dimaksud dengan pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesame pemegang hak bersama. Dasar perhitungannya sama dengan dasar penghitungan yang digunakan untuk obyek warisan yang telah terbagi sebagaimana contoh di atas.

Menurut Agus Suki Widodo¹⁹⁹, beberapa PPAT yang lain termasuk dirinya dalam menghadapi peristiwa hukum tersebut menerapkan NPOPTKP berdasarkan obyek pajak di luar warisan dan hibah wasiat yaitu sebesar Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah). Alasannya adalah walaupun latar belakang peristiwanya adalah waris tapi hal tersebut sudah merupakan peristiwa hukum sendiri yaitu pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan.

Dasar penghitungannya adalah sebagai berikut:

A meninggal dunia pada tanggal 12 Februari 2006, meninggalkan empat orang ahli waris yaitu B,C, D dan E. Sebelum meninggal A telah memiliki tanah

¹⁹⁹ Hasil wawancara dengan Agus Suki Widodo, Notaris/PPAT di Kabupaten Sukoharjo, tanggal 07 Februari 2025

dan bangunan yang terletak di Malang seluas 480 m² dengan NJOP sebesar Rp. 800.000.000,00 (delapan ratus juta rupiah). Pada tanggal 15 April 2006 telah dilakukan turun waris terhadap tanah dan bangunan peninggalan almarhum A tersebut sehingga di dalam sertifikat tercantum nama-nama B,C, D dan E. Kemudian pada tanggal 3 Februari 2007 B,C, D dan E menghadap kepada PPAT kabupaten Sukoharjo dengan menyatakan maksudnya bahwa B,C,dan D dan E memberikan warisannya kepada E. B, C dan D berhak memberikan bagian warisannya kepada E. Maka besarnya pajak BPHTB yang harus dibayar:

$$\begin{aligned}
 \text{BPHTB} &= \text{NPOPKP} \times \text{Tarif Pajak} \\
 &= (\text{NPOP} - \text{NPOPTKP}) \times 5 \% \\
 &= \text{Rp. } 800.000.000,00 - \text{Rp. } 60.000.000,00 \times 5 \% \\
 &= \text{Rp. } 740.000.000,00 \times 5 \% \\
 &= \text{Rp. } 37.000.000,00
 \end{aligned}$$

Dari kasus ini, Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Kabupaten Sukoharjo dalam hal ini diwakili oleh Didiek Adi Widoyoko²⁰⁰ diperoleh keterangan sebagai berikut:

1. Peristiwa hukum dimana salah satu atau beberapa ahli waris memberikan bagian warisannya kepada salah seorang ahli waris, maka tetap dipungut pajak yaitu berdasarkan obyek pajak Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 3 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang Undang Nomor 21

²⁰⁰ Hasil wawancara dengan Didiek Adi Widoyoko, Kepala Seksi Penetapan KP PBB Malang, tanggal 27 Juni 2007

Tahun 1997 tentang BPHTB mengenai hibah.

2. Obyek pajak yang dimaksud tidak berdasarkan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 UU yang sama mengenai pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan dengan alasan pemisahan yang dimaksudkan adalah pemisahan hak bersama yang merupakan pemilikan bersama yang bebas, misalnya pemilikan bersama yang terjadi karena pembelian bersama. Sedangkan waris sebagai bentuk pemilikan bersama yang terikat.
3. NPOPTKP yang dijadikan dasar penghitungan BPHTB di luar obyek pajak waris dan hibah wasiat yaitu sebesar Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta) tapi dasar penghitungannya dengan besarnya nilai tanah dan bangunan yang diterima oleh salah seorang ahli waris. Misalnya dengan menggunakan contoh di atas maka besarnya pajak BPHTB yang harus dibayar oleh Wajib Pajak adalah:

$$\begin{aligned}\text{BPHTB} &= \frac{3}{4} \times \text{NPOP} \times \text{Tarif Pajak} \\ &= \left(\left(\frac{3}{4} \times \text{NPOP} \right) - \text{NPOPTKP} \right) \times 5 \% \\ &= \left(\left(\frac{3}{4} \times \text{Rp. 800.000.000,00} \right) - \text{Rp. 60.000.000,00} \right) \times 5 \% \\ &= (\text{Rp. 600.000.000,00} - \text{Rp. 60.000.000,00}) \times 5 \% \\ &= \text{Rp. 540.000.000,00} \times 5 \% \\ &= \text{Rp. 27.000.000,00}\end{aligned}$$

4. Ketentuan Pasal 87 ayat (5) UU PDRD, NPOPTKP dalam perolehan hak karena waris kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau ke bawah, termasuk suami/isteri, ditetapkan paling rendah

Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). NPOPTKP atas obyek pajak yang sama mengenai waris sebesar Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah) dapat diterapkan apabila sebelumnya pernah dilakukan pemungutan pajak berdasarkan waris yaitu pada saat turun waris tetapi langsung diberikan kepada salah seorang ahli waris dengan syarat dari ahli waris atau para ahli waris yang lain dapat menunjukkan penolakan waris.

Menurut Edi Kartono²⁰¹, Interpretasi dari Direktorat Jenderal Pajak menyebutkan bahwa waris dibagi menjadi 2 (dua) macam:

1. waris atas objek yang sudah bersertifikat.
2. waris atas objek yang belum bersertifikat.

Objek yang belum bersertifikat dikenakan bukan atas peristiwa warisnya tetapi apabila didaftarkan ke kantor pertanahan, dikenakan atas pendaftaran hak dengan NPOPTKP paling banyak Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) tanpa pengurangan 50% seperti pada perlakuan waris pada umumnya menurut ketentuan Pasal 2 ayat (2) huruf b yaitu Pemberian hak baru diluar pelepasan hak.

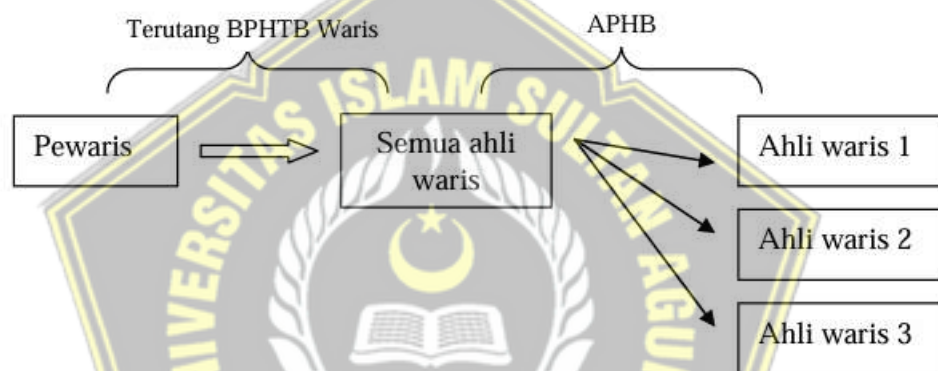
Objek yang sudah bersertifikat bisa dengan 2 perlakuan, yaitu:

1. Objek langsung dibuatkan APHB yakni masing masing ahli waris dibuatkan akte sesuai dengan bagiannya, hal ini berpengaruh pada penghitungan NPOPTKP masing-masing akta atau NPOPTKP sebanyak jumlah ahli waris
2. Objek diwariskan secara utuh kesemua ahli waris dengan NPOPTKP satu kali

²⁰¹ Hasil wawancara dengan Edi Kartono, Kepala KP PBB Kota Malang, tanggal 27 Juni 2007

waktu pelaksanaan waris, kemudian dibagi rata sehingga semua ahli waris memperoleh bagian yang sama berdasarkan akta, hal ini tidak terutang lagi BPHTB, kecuali ada bagian dari ahli waris yang melebihi pembagian.

Pelaksanaan di lapangan, kebanyakan menggunakan perlakuan kedua yaitu disatukan dahulu warisnya kemudian baru dibagi sesuai Akte Pembagian Hak bersama (APHB), **tidak melihat unsur sudah bersertifikat atau belum.**



Pengenaan satu kali waris dilakukan apabila pembagian luas tanah dan atau bangunan masing-masing ahli waris adalah sama. Namun apabila tidak sama maka kelebihan bagian tersebut harus dikenakan peralihan hibah dari ahli waris yang lain.

Peralihan waris khusus untuk Wajib Pajak pribadi biasanya hanya menggunakan surat keterangan ahli waris yang dikeluarkan kelurahan dan diketahui kecamatan tempat domisili Wajib Pajak. Hal ini mengakibatkan Kantor Pajak kesulitan menelusuri pendaftaran/peralihan tersebut, dikarenakan tidak ada data yang masuk kepada kantor pajak sebagai tindak lanjut kewenangan kantor pajak mengeluarkan Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar apabila ditemukan

kurang bayar BPHTB. Di lain pihak, kantor pertanahan bisa memproses persertifikatan dengan dasar SSB waris. Khusus untuk Wajib Pajak non pribumi peralihan waris biasanya berbeda dengan Wajib Pajak pribumi karena untuk Wajib Pajak non pribumi menggunakan pembagian berdasarkan akta PPAT, dan biasanya istri/suami pewaris terlebih dahulu menerima setengah dari semua tanah dan bangunan. Kemudian setengah bagian pewaris yang meninggal tersebut dibagi rata lagi, dan istri/suami pewaris tersebut menerima lagi pembagian tersebut.

Kantor Pertanahan apabila menggunakan metode ini maka harusnya istri/suami pewaris membayar lagi hibah dari ahli waris yang lain, dikarenakan yang bersangkutan menerima warisan paling banyak. Tetapi dikarenakan sudah diaktakan dan NPOPTKP diberikan untuk masing masing ahli waris maka penerimaan BPHTB oleh negara berkurang . Pengenaan pajak dengan bantuan pihak ketiga, memungkinkan Kantor Pajak mengoreksi perhitungan yang salah dengan perhitungan yang benar sesuai Undang-Undang dengan melalui Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar (SKBKB) kepada Wajib Pajak BPHTB. Hal inilah yang menyebabkan pembayaran BPHTB **berlarut-larut karena Wajib Pajak dapat mengajukan banding** dan seterusnya di tingkat Badan Peradilan dan Sengketa Pajak (BPSP) sampai ada keputusan yang tetap dari BPSP.

Apabila dibandingkan kenyataan yang ada dalam praktek, pemungutan pajak BPHTB terhadap obyek pajak berupa warisan dengan keterangan yang didapat dari KP PBB Kota Malang terlihat ketidaksesuaian di antar PPAT, yaitu menurut PP 24 Tahun 1997 objek waris secara utuh harus melalui hak bersama

dahulu yang kemudian dibagi rata ke semua ahli waris, sedangkan dalam prakteknya objek waris langsung dibuatkan APHB (Akte Pembagian Hak Bersama) yang ketidaksesuaiannya terlihat pada jumlah NPOPTKP masing-masing ahli waris.

Menurut Edi Kartono²⁰², apabila terjadi ketidaksesuaian sebagaimana tersebut di atas, maka dapat diterbitkan Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar atau Surat Ketetapan BPHTB Lebih Bayar oleh Direktur Jenderal Pajak apabila hasil pemeriksaan yang dilakukan ternyata ditemukan data yang belum lengkap atau kesalahan dalam penghitungan pajak yang seharusnya terutang.

Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar dan Surat Ketetapan BPHTB Lebih Bayar dapat diterbitkan dalam jangka waktu paling lama 5 (lima) tahun sesudah saat terutangnya pajak. Dengan adanya kekurangan jumlah pajak terutang, maka Wajib Pajak harus membayar dengan ditambah sanksi administrasi berupa bunga 2% sebulan untuk jangka waktu paling lama 24 (duapuluh empat) bulan, dihitung mulai saat terutangnya pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan **BPHTB Kurang Bayar**.

PPAT yang melakukan kesalahan dalam hal penghitungan BPHTB **tidak ada sanksi dari Direktur Jenderal Pajak**. Sanksi hanya diberikan menurut Pasal 36 UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 apabila PPAT melanggar ketentuan Pasal 24 ayat (1) dan Pasal 25 ayat

²⁰² Hasil wawancara dengan Edi Kartono, Kepala Kp PBB Kota Malang, tanggal 27 Juni 2007

(1) mengenai jangka waktu melaporkan pembuatan akta kepada Dirjen pajak.

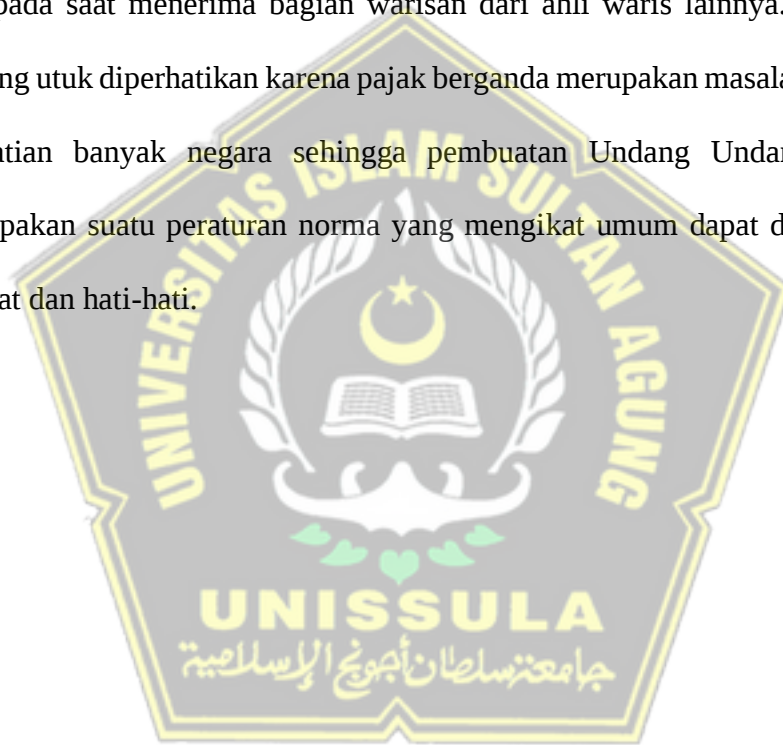
Wajib Pajak yang dirugikan karena mendapatkan Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar atau Surat Ketetapan BPHTB Lebih bayar akibat kesalahan PPAT menentukan dasar pengenaan BPHTB maupun dalam cara menghitung besarnya jumlah pajak BPHTB seyogyanya PPAT dan Pejabat BPN bertanggung jawab secara moral karena kedudukan PPAT serbagai Pejabat Umum dan Pejabat BPN sebagai Pejabat Negara yang harusnya mengerti dan memahami ketentuan perundang-undangan yang berhubungan dengan tugas dan jabatannya sehingga diharapkan memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

Hambatan-hambatan yang dihadapi dalam pelaksanaan pengenaan BPHTB atas warisan tanah dan/atau bangunan dapat disimpulkan adalah **kurangnya kepastian hukum dari perangkat hukum yang mengatur mengenai pajak BPHTB dan kurangnya sosialisasi** mengenai peraturan-peraturan hukum yang berlaku bagi Wajib Pajak dan Pejabat-pejabat lain yang diberi wewenang untuk melakukan pemungutan pajak BPHTB.

Secara yuridis formal, pemungutan pajak harus memenuhi beberapa asas salah satunya asas yuridis yang artinya pemungutan pajak harus berdasarkan peraturan atau Undang-Undang yang berdasarkan kepastian hukum. Sementara dalam pelaksanaannya belum memberikan kepastian hukum. Perangkat hukumnya harus disempurnakan agar syarat dari pemungutan pajak yang dapat memberikan keadilan baik bagi negara (Pemerintah) ataupun masyarakat (Wajib Pajak) dapat tercipta sehingga dapat mendukung tercapainya fungsi perpajakan yaitu fungsi

budgeter dan fungsi *regular* di dalam kehidupan kenegaraan.

Larangan pajak berganda juga merupakan salah satu asas perpajakan, sehingga apabila melihat kenyataan dalam praktek dari contoh yang diuraikan dimana terdapat satu orang yang harus mengeluarkan dua kali untuk obyek pajak yang sama, yaitu pada saat turun waruis bersama-sama dengan ahli waris lainnya dan pada saat menerima bagian warisan dari ahli waris lainnya. Hal ini sangat penting untuk diperhatikan karena pajak berganda merupakan masalah yang menjadi perhatian banyak negara sehingga pembuatan Undang Undang Pajak yang merupakan suatu peraturan norma yang mengikat umum dapat dilakukan secara cermat dan hati-hati.



BAB V

REKONSTRUKSI PERLINDUNGAN HUKUM ATAS PEMUNGUTAN

PAJAK PENGHASILAN (PPh) TERHADAP HARTA WARISAN

YANG DIPEROLEH AHLI WARIS MELALUI PROSES WARIS

UTUH MAUPUN PROSES WARIS PECAH BERBASIS NILAI

KEADILAN

A. Perbandingan Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan dengan Negara Lain

Disertasi ini akan membahas perbandingan perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan di empat negara, yaitu Jepang, Korea Selatan, Inggris, dan Swedia. Dengan menggunakan pendekatan analisis komparatif, artikel ini menyoroti perbedaan substansi hukum, struktur administratif, dan budaya hukum di masing-masing negara. Kajian ini bertujuan untuk memberikan rekomendasi kebijakan yang relevan bagi Indonesia dalam meningkatkan perlindungan hukum atas pajak warisan.

Pajak penghasilan atas harta warisan merupakan salah satu mekanisme penting untuk mendukung stabilitas keuangan negara dan memastikan distribusi kekayaan yang adil. Namun, regulasi ini sering kali menghadapi tantangan terkait keadilan, efisiensi, dan penerimaan masyarakat. Dalam konteks ini, pembelajaran dari negara-negara lain dapat memberikan wawasan yang berguna bagi perbaikan regulasi di Indonesia. Disertasi ini akan membandingkan sistem pajak warisan di

Jepang, Korea Selatan, Inggris, dan Swedia untuk mengidentifikasi praktik terbaik dan kelemahan yang dapat dihindari.

Inheritance tax sebenarnya bukan pajak yang disukai masyarakat dan tidak populer terutama secara politik. Pajak warisan dianggap sebagai pajak yang kejam karena muncul di saat seseorang/keluarga berada di masa kehilangan dan kesedihan. Di Indonesia sendiri, wacana penerapan pajak warisan masih menggantung. Hingga saat ini belum ada.

Setidaknya ada 32 (tiga puluh dua) negara di dunia yang sudah menerapkan pajak warisan.²⁰³ Negara-negara maju seperti Inggris dan Amerika Serikat sudah mengimplementasikan pajak atas kekayaan (*wealth transfer taxes*) sejak sebelum abad 20 (dua puluh), termasuk pajak warisan ini. Transfer kekayaan setelah kematian biasa dikenakan pajak warisan, sedangkan yang dilakukan pada saat masih hidup disebut *gift tax*. Dari 36 (tiga puluh enam) negara anggota OECD, 24 (dua puluh empat) negara telah memungut *inheritance* dan *estate taxes*. Sebagian besar negara tersebut menggunakan pendekatan *recipient-based inheritance taxes* yaitu pengenaan pajak waris yang berbasiskan pada penerima waris.²⁰⁴

Pajak warisan muncul sebenarnya untuk mengatasi isu kesenjangan ekonomi. Selain itu, di Jepang, pajak warisan juga dalam rangka memicu generasi

²⁰³ Ardiansyah, B. G. (2021). Mungkinkah Mengenakan Pajak Warisan? Retrieved from [https://news.ddtc.co.id/ website: https://news.ddtc.co.id/mungkinkahmengenakan-pajak-warisan-29898](https://news.ddtc.co.id/website:https://news.ddtc.co.id/mungkinkahmengenakan-pajak-warisan-29898). Diakses tanggal 2 November 2022.

²⁰⁴ OECD (2021), *Inheritance Taxation in OECD Countries*, *OECD Tax Policy Studies*, No. 28, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>

muda untuk tetap dan selalu bekerja keras, dan tidak mengharapkan warisan dari orang tua. Kebiasaan orang-orang terkaya untuk menimbun kekayaan untuk kemudian mewariskannya kepada keluarganya membuat jurang antara si kaya dan si miskin terus melebar. Pajak warisan dianggap sebagai cara yang efektif untuk melakukan redistribusi pendapatan dan pemerataan kesejahteraan bagi masyarakat.

Namun demikian, pajak ini juga merupakan salah satu cara untuk menaikkan penerimaan dari sektor perpajakan, meskipun di banyak negara sebenarnya pajak warisan memegang porsi sangat kecil dari total penerimaan pajak. Di negara-negara OECD sendiri pada tahun 2019, rata-rata persentase penerimaan dari pajak warisan hanya di angka 0,53% (enol poin lima puluh tiga) persen saja. Korea menjadi negara yang memiliki persentase tertinggi, itupun hanya di angka 1,59% (satu poin lima puluh sembilan) persen.²⁰⁵

1. Jepang²⁰⁶

- **Regulasi dan Tarif Pajak:** Jepang menerapkan pajak warisan progresif dengan tarif maksimal mencapai 55% untuk aset yang melebihi ambang batas tertentu. Pajak ini dihitung berdasarkan nilai total aset yang diwariskan, setelah dikurangi pengurangan untuk pasangan dan anak.
- **Proses Administrasi:** Pewaris diwajibkan untuk melaporkan pajak warisan dalam waktu 10 bulan setelah kematian pewaris. Administrasi dilakukan oleh *National Tax Agency* (NTA), yang memastikan transparansi dan

²⁰⁵ OECD (2021), *Loc.Cit.*, <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>

²⁰⁶ National Tax Agency Japan. (2023). *Inheritance Tax Overview*. Tokyo: NTA, hlm. 303

kepatuhan.

- **Kritik dan Dampak:** Tingginya tarif pajak sering memaksa ahli waris menjual properti untuk membayar kewajiban pajak, yang dapat berdampak negatif pada stabilitas ekonomi keluarga.

Berdasarkan informasi dari situs otoritas pajak Jepang, negara ini telah mengenakan pajak warisan (*inheritance tax*) sejak 1905. Pajak ini dimaksudkan untuk mendukung redistribusi kekayaan. Sejak 1983 telah terjadi berkali-kali perubahan tarif, lapisan tarif dan pengecualian (*basic exemption*). Di awal pemberlakuannya, pemerintah Jepang mengenakan tarif sangat tinggi untuk lapisan teratas yaitu sebesar 75% (tujuh puluh lima) persen dengan 14 (empat belas) jenis lapisan tarif (brackets). Tarif ini terus turun hingga menjadi 50% (lima puluh) persen pada 2003. Sejak 2015, Jepang menerapkan tarif adalah **sebesar 55%** (lima puluh lima) persen dengan 8 (delapan) lapisan tarif. Tarif ini merupakan besaran tarif yang tertinggi di dunia saat ini.

Penerimaan negara dari pajak warisan ini mencapai 2.232 (dua ribu dua ratus tiga puluh dua) miliar yen pada tahun 2019. Penerimaan tertinggi adalah sebesar 2.937 (dua ribu sembilan ratus tiga puluh tujuh) miliar yen dicapai ditahun 1993. Adapun rasio perbandingan pembayaran pajak warisan dari total nilai properti warisan kena pajak berkisar di angka 12% (dua belas) persen sejak tahun 1990-an. Pada 2019, rasio ini mencapai 12,9% (dua belas poin sembilan) persen.

Jika warga negara Jepang menerima warisan, maka ia terkena pajak

tanpa melihat lokasi hartanya. Untuk penerima yang tidak berdomisili di Jepang atau bukan warga negara Jepang namun menerima warisan dari warga negara Jepang, maka harta warisan tersebut juga menjadi objek pajak.

Pajak hanya dikenakan jika jumlah total hartanya melampaui batas pengecualian (*basic exemption*). Total nilai harta warisan dihitung dari penjumlahan seluruh harta warisan dikurangi dengan utang, biaya pemakaman dan nilai harta yang tidak kena pajak. Jumlah ini kemudian ditambah nilai properti yang didonasikan selama tiga tahun sebelum dimulainya pewarisan. Deklarasi dan pembayaran pajak warisan ini harus dilakukan dalam jangka waktu 10 (sepuluh) bulan sejak hari kematian. Jumlah pengecualian (*basic exemption*) dihitung dengan cara menambahkan 30 (tiga puluh) juta yen dengan 6 (enam juta) yen untuk setiap ahli waris.

Tabel 3 Tarif Pajak Warisan di Jepang

Tax Base of Property For each statutory heir Tax Base of Property For each statutory heir (¥)	Tax Rate (%)
Up to 10,000,000	10%
10,000,000-30,000,000	15%
30,000,000-50,000,000	20%
50,000,000-100,000,000	30%
100,000,000-200,000,000	40%
200,000,000-300,000,000	45%
300,000,000-600,000,000	50%
Over 600,000,000	55%

Sumber: Diolah dari situs NTA Jepang

2. Korea Selatan²⁰⁷

²⁰⁷ Ministry of Economy and Finance Korea. (2023). *Taxation System in Korea*. Seoul: MOEF, hlm. 233

- **Regulasi dan Tarif Pajak:** Korea Selatan memiliki sistem yang mirip dengan Jepang, dengan tarif progresif hingga 50%. Namun, terdapat insentif pajak bagi pewaris yang melanjutkan usaha keluarga.
- **Proses Administrasi:** Administrasi pajak dikelola oleh *National Tax Service* (NTS) dengan dukungan teknologi modern, yang memungkinkan pelaporan pajak secara daring.
- **Kritik dan Dampak:** Kompleksitas regulasi dan tingginya tarif pajak memicu penghindaran pajak, terutama melalui pemberian aset sebelum kematian pewaris.

Aturan mengenai pajak warisan diatur dalam *The Inheritance and Gift Tax Law* yang mencakup pemajakan atas harta warisan dan hadiah/hibah. Pajak warisan dikenakan atas pengalihan harta/properti ketika properti tersebut ditransfer kepada anggota keluarga atau saudara ketika seseorang meninggal. Sedangkan pajak hadiah dikenakan terhadap pemberian properti untuk sumbangan dan nilai pengalihan di bawah harga wajar.²⁰⁸

Pajak atas hadiah/hibah merupakan suplemen dari pajak warisan. Pajak hadiah ini tidak otomatis dikenakan ketika pengenaan pajak warisan. Jika dalam nilai pajak warisan sudah termasuk hadiah/hibah di dalamnya yang telah dibayarkan pajaknya, maka pajak hadiah dapat dikurangkan dari penghitungan

²⁰⁸ Park, Ju-Hee. (2022). *Republic of Korea: Individual – Other taxes. Worldwide Tax Summaries*. PWC. Retrieved from <https://taxsummaries.pwc.com/republic-ofkorea/individual/other-taxes> Diakses tanggal 28 November 2022

pajak warisan.

Tarif pajak ini berkisar antara 10% (sepuluh) persen hingga 50% (lima puluh) persen dari dasar pengenaan/basis pajak, tidak termasuk pajak penghasilan daerah. Daftar tarif pajak warisan dapat dilihat pada Tabel 3.

Tabel 4 Tarif Pajak Warisan Korea

Basis pajak dalam KRW	Tarif	Pengurangan progresif (dalam KRW)
< 100 juta	10%	
100 – 500 juta	20%	10 juta
500 juta – 1 miliar	30%	60 juta
1 – 3 milyar	40%	160 juta
➢ 3 miliar	50%	460 juta

Sumber: Diolah dari <https://pureumlawoffice.com/blog-updates/koreainheritance-tax/>

Basis pajaknya adalah nilai warisan setelah dikurangi dengan pengurangan. Daftar pengurangan atas pajak warisan dapat dilihat pada Tabel 4.

Tabel 5 Pengurangan pajak warisan

Uraian	Jumlah (dalam KRW)
General deduction	500 juta
Basic deduction	200 juta
Minor deduction	10 juta
Senior (+65) deduction	50 juta per orang
Disabled deduction	10 juta
Children deduction	50 juta per anak
Spouse deduction	500 Juta
Financial property deduction	< 20 juta = seluruhnya 20-100 juta = 20 juta 100-1000 juta = 20% dari nilai asset >1 milyar = 200 juta

Sumber: Diolah dari <https://pureumlawoffice.com/blog-updates/koreainheritance-tax/>

3. Inggris²⁰⁹

- **Regulasi dan Tarif Pajak:** Inggris memberlakukan inheritance tax sebesar 40% untuk aset yang melebihi ambang batas £325.000. Pasangan dan donasi amal dikecualikan dari pajak ini.
- **Proses Administrasi:** Sistem ini diawasi oleh HM Revenue and Customs (HMRC). Pewaris harus mengajukan dokumen dalam waktu enam bulan setelah kematian pewaris untuk menghindari penalti.
- **Kritik dan Dampak:** Banyak ahli waris menggunakan celah hukum untuk mengurangi beban pajak, seperti melalui perencanaan keuangan yang kompleks.

²⁰⁹ HM Revenue and Customs. (2023). *Inheritance Tax Manual*. London: HMRC, hlm. 84

Pajak warisan selalu menjadi isu utama yang diangkat setiap kali pemilihan umum berlangsung di Inggris. Seringkali para calon perdana Menteri menjanjikan akan menaikkan *threshold* pajak warisan agar mereka dipilih oleh masyarakat yang memang tidak pernah rela membayar pajak bagi mereka kejam. Menurut mereka, pajak warisan merupakan pajak berganda, karena pemerintah sudah memajaki penghasilan mereka ketika mereka mendapatkannya.²¹⁰

Pajak warisan di Inggris mulai dikenakan sejak 1894.²¹¹ Undang-undang pajak warisan terbaru dikeluarkan pada tahun 1986 dan masih berlaku hingga saat ini. Adapun penerimaan dari pajak warisan hanya mencapai 0,71% (enol poin tujuh) persen dari total penerimaan pajak di Inggris pada tahun 2019.

Definisi pajak warisan di Inggris berdasarkan situs resmi pemerintah Inggris adalah pajak atas tanah (properti, uang, dan harta benda) seseorang yang telah meninggal dunia. Ada beberapa kondisi yang menyebabkan tidak dikenakan pajak warisan, yaitu:

- nilai harta di bawah £325.000 (tiga ratus dua puluh lima ribu) poundsterling.
- Pewaris meninggalkan segala sesuatu di atas £325.000 (tiga ratus dua puluh lima ribu) poundsterling kepada pasangannya, mitra sipil, badan amal atau klub komunitas olahraga amatir.

²¹⁰ O'Neill, M. (2007). Death and taxes'. *RENEWAL LONDON JOURNAL*-, Vol. 15 No. (4), hlm. 62

²¹¹ OECD (2021), *Loc.Cit.*, <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>.

Jika yang meninggal mewariskan rumahnya kepada anak-anak (termasuk anak angkat, anak asuh atau anak tiri) atau cucu, *threshold* dapat meningkat menjadi £500.000 (lima ratus ribu) poundsterling. Jika pewaris menikah atau memiliki pasangan dan nilai harta kurang dari *threshold*, setiap *threshold* yang tidak terpakai dapat ditambahkan ke *threshold* pasangan saat pewaris meninggal.

Tarif pajak warisan adalah 40% (empat puluh) persen atas nilai harta setelah dikurangi *threshold*. Sebagai contoh, harta pewaris bernilai £500.000 (lima ratus ribu) poundsterling dan nilai tidak kena pajak adalah £325.000 (tiga ratus dua puluh lima ribu) poundsterling, maka pajak warisan yang dikenakan adalah 40% dari £175.000 (seratus tujuh puluh lima ribu) poundsterling (£500.000 dikurangi £325.000). Tanah dapat dikenakan pajak warisan lebih rendah yaitu sebesar 36% (tiga puluh enam) persen untuk asset-aset yang disumbangkan untuk badan amal dalam surat wasiat. Untuk mendapatkan pengurangan ini, jumlah aset yang disumbangkan paling rendah 10% (sepuluh) persen dari nilai bersih warisan (Nilai bersih adalah total nilai harta dikurangi utang).

Ahli waris biasanya tidak membayar pajak atas barang yang mereka warisi. Mereka mungkin harus membayar pajak terkait, misalnya jika mereka mendapatkan pendapatan sewa dari rumah yang diwariskan dalam surat wasiat. Yang mengurus pajak warisan adalah orang yang berurusan dengan tanah tersebut. Rumah yang diwariskan kepada pasangan tidak dikenakan pajak

warisan.

Di Inggris, hibah atau hadiah yang diberikan kepada orang lain ketika masih hidup juga dikenai pajak warisan dengan syarat tertentu. Orang yang menerima hadiah/hibah dari pewaris harus membayar pajak warisan, hanya jika hadiah/hibah yang diberikan bernilai lebih dari £325.000 (tiga ratus dua puluh lima ribu) poundsterling dan diberikan dalam waktu 7 (tujuh) tahun sebelum meninggal. Adapun tarif pajak atas hadiah/hibah ini adalah 40% (empat puluh) persen jika diberikan dalam waktu 3 tahun sebelum meninggal. Tarif untuk hibah yang diberikan lebih dari 3 (tiga) tahun sebelum meninggal akan dikenakan tarif menurun (dikenal dengan istilah *Taper Relief*) seperti dapat dilihat dalam Tabel 5.

Tabel 6 *Taper Relief*

Jangka waktu antara pemberian hibah dan kematian	Tarif pajak atas hibah/hadiah
3-4 tahun	32%
4-5 tahun	24%
5-6 tahun	16%
6-7 tahun	8%
Lebih dari 7 tahun	0%

Sumber: www.gov.uk

4. Swedia²¹²

- **Regulasi dan Tarif Pajak:** Swedia menghapus pajak warisan sejak 2005.

²¹² Swedish Tax Agency. (2023). *Capital Gains Tax Policy*. Stockholm: STA, hlm. 95

Namun, pajak atas capital gains tetap berlaku ketika aset yang diwariskan dijual oleh ahli waris.

- **Proses Administrasi:** Dengan dihapuskannya pajak warisan, tidak ada prosedur administrasi khusus terkait transfer harta warisan.
- **Kritik dan Dampak:** Kebijakan ini dinilai berhasil mengurangi beban administrasi dan ekonomi bagi keluarga pewaris, meskipun memunculkan kritik terkait potensi ketimpangan ekonomi.

Pajak warisan di Swedia memiliki sejarah sejak abad ke-17 (tujuh belas), namun pajak warisan modern diperkenalkan sejak 1895 dan undang-undang yang mengatur pajak warisan (*inheritance tax*) resmi dikeluarkan pada 1915. Awalnya pemajakan atas waris dikategorikan menjadi tiga kelas. Class 1 (satu) yaitu warisan kepada pasangan dan anak dikenakan dengan tarif tertinggi sebesar 1,5% (satu poin lima) persen, Tarif ini naik menjadi 4% (empat) persen pada 1911, menjadi 8% (delapan) persen pada 1918, dan 20% (dua puluh) persen pada tahun 1933.

Pada tahun 1948 *estate tax* (pajak properti) diperkenalkan mengiringi pajak warisan. namun pajak ini dicabut mulai 1 Januari 1959 bersamaan dengan dinaikkannya *inheritance tax*, yaitu menjadi maksimum 60% (enam puluh) persen untuk pasangan dan anak. Tarif ini naik lagi menjadi 65% (enam puluh lima) persen pada 1971. Tarif tertinggi yang pernah dikenakan pada warisan ini adalah sebesar 70% (tujuh puluh) persen pada tahun 1983. Tarif ini sempat turun menjadi 60% (enam puluh) persen pada 1987, diturunkan lagi hingga

separuhnya pada 1992 dan **akhirnya dicabut** pada 2004.

Inheritance tax dikenakan atas properti yang diperoleh dari warisan dan harta lainnya termasuk uang penggantian dari asuransi jiwa. Ahli waris menjadi subjek pajak yang menanggung beban pajak. Adapun tarif yang dikenakan juga beragam tergantung hubungan ahli waris dengan yang meninggal. Terdapat batasan tidak kena pajak (*threshold*), yang tertinggi untuk pasangan dan anak-anak.

Penerimaan dari pajak warisan di Swedia tidaklah signifikan. Perolehan tertinggi adalah pada tahun 1930, penerimaan dari pajak warisan hanya mencapai angka 2,5% (dua poin lima) persen dan total pajak penghasilan atau setara 0,3% (enol poin tiga) persen dari Produk Domestik Bruto (PDB). Pada 2004, ketika pajak warisan ini dihapuskan, jumlah penerimaannya hanya berkisar 0,15% (enol poin lima belas) persen dari PDB.

Pengenaan pajak warisan ini ternyata memiliki dampak yang destruktif. Kasus paling ekstrim terjadi pada tahun 1984 ketika Sally Kistner, janda pendiri perusahaan farmasi Astra meninggalkan warisan senilai 300 (tiga ratus) juta krona kepada ahli warisnya yang mayoritas berasal dari saham.²¹³ Karena pajak yang tinggi, pasar saham menyadari bahwa ahli warisnya terpaksa menjual sebagian besar porsi sahamnya dan penjualan ini akan berefek menjatuhkan harga saham di pasaran. Anjloknya harga saham, ditambah dengan pajak atas

²¹³ Ydstedt, A. dan Wollstad, A. (2015). *Ten years without the Swedish inheritance tax: Confederation of Swedish Enterprise*, hlm. 34

penjualan saham, membuat ahli waris tidak mampu membayar pajak warisan yang telah ditentukan nilainya tersebut.

Banyak hal yang akhirnya dilakukan warga Swedia untuk menghindari pajak ini. Dalam studi yang dilakukan,²¹⁴ salah satu yang dilakukan adalah memindahkan perusahaan dan juga asset-asetnya ke luar Swedia. Hal ini tentu tidak diharapkan pemerintah karena pemindahan ini tidak hanya mengurangi penerimaan dari pajak warisan, namun juga akan mengerosi basis pajak. Hal lain yang dilakukan untuk mengurangi beban pajak adalah mendirikan yayasan (foundation). Selain itu, bahkan ada yang akhirnya memutuskan untuk pindah kewarganegaraan atau keluar dari Swedia.

Dalam studi ini dijelaskan pula bahwa para responden sepakat bahwa pajak warisan sangat menyulitkan mereka. Mereka menyadari bahwa pemindahan kepemilikan dalam keluarga mustahil dilakukan sehingga mereka terpaksa menjual perusahaannya atau menghentikannya. Mereka menyadari pentingnya redistribusi pendapatan namun merasa bahwa pajak warisan membuat hak itu semakin buruk.

Bagi pengusaha, penghapusan pajak warisan memberikan hawa segar dan membuat mereka kembali bersemangat dalam membangun bisnisnya di Swedia. Bagi konsultan pajak, penghapusan pajak warisan ini membuat mereka

²¹⁴ Ydstedt, A. dan Wollstad, A. (2015). *Ibid*, hlm. 35

dapat memberikan saran yang konstruktif kepada wajib pajak untuk mengembangkan usahanya dan melakukan investasi.

Analisis Perbandingan:

1. **Tarif Pajak**

Tarif pajak di Jepang dan Korea Selatan sangat tinggi, yang mencerminkan upaya untuk mengurangi konsentrasi kekayaan. Inggris menerapkan tarif moderat dengan pengecualian yang signifikan, sementara Swedia memilih pendekatan yang lebih liberal dengan menghapus pajak warisan.

2. **Mekanisme Penghitungan**

Jepang dan Korea Selatan memiliki sistem penghitungan yang kompleks, dengan berbagai pengurangan dan insentif. Inggris lebih sederhana namun tetap membutuhkan perencanaan keuangan yang matang. Swedia menonjol dengan pendekatan minimalis

3. **Efisiensi Administrasi**

Teknologi memainkan peran penting dalam administrasi pajak di Korea Selatan dan Inggris. Jepang juga menunjukkan efisiensi tinggi meskipun prosesnya cukup birokratis. Swedia tidak menghadapi tantangan administrasi karena penghapusan pajak warisan.

4. **Dampak Sosial dan Ekonomi**

Tingginya pajak di Jepang dan Korea Selatan dapat membebani keluarga pewaris, sementara kebijakan Inggris lebih ramah bagi kelas

menengah. Pendekatan Swedia mendukung stabilitas ekonomi keluarga, namun kurang efektif dalam redistribusi kekayaan.

Aspek	Rekomendasi Untuk Indonesia	Sumber Acuan Negara
Tarif Pajak	Progresif 5–25%	Korea Selatan
Ambang Batas	Bebas pajak hingga Rp2 miliar	Inggris
Insentif Sosial	Bebas pajak untuk waris anak/amal	Inggris
Pelaporan & Teknologi	Pelaporan online, integrasi BPN–DJP	Korea Selatan
Waris Usaha Keluarga	Insentif warisan UMKM & lahan produktif	Korea Selatan
Cakupan Pajak	Aset dalam & luar negeri	Jepang
Model Administrasi	Sederhana, efisien, anti birokrasi	Inggris/Korea

Model terbaik untuk Indonesia adalah kombinasi sistem Korea Selatan dan Inggris:

1. Korea Selatan menawarkan keadilan fiskal dan perlindungan usaha keluarga.
2. Inggris menawarkan simpel, humanis, dan administrasi moderat.
3. Model Jepang terlalu berat, dan model Swedia terlalu longgar bagi kondisi fiskal dan sosial Indonesia.

Rekomendasi untuk Negara Indonesia:

1. **Tarif Pajak yang Proporsional.** Indonesia dapat menerapkan tarif pajak progresif yang moderat, dengan pengurangan untuk ahli waris langsung dan donasi amal.

2. **Sederhana dan Transparan.** Regulasi pajak warisan harus dirancang sederhana untuk menghindari interpretasi yang beragam dan meningkatkan kepatuhan masyarakat.
3. **Pemanfaatan Teknologi.** Pemerintah harus mengadopsi sistem administrasi berbasis teknologi untuk meningkatkan efisiensi dan transparansi.
4. **Edukasi dan Kesadaran Publik.** Program edukasi harus ditingkatkan untuk mengubah persepsi masyarakat tentang pajak warisan sebagai instrumen keadilan sosial.

B. Rekonstruksi Nilai Keadilan dalam Regulasi Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Proses Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah Berdasarkan Teori Rekayasa Sosial dan *Adequate*

Dalam konteks hukum pajak warisan di Indonesia, masih terdapat ketimpangan antara ketentuan normatif yang berlaku dengan kondisi keadilan yang diharapkan masyarakat. Sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan bahwa warisan dikecualikan dari objek pajak, namun pelaksanaannya di lapangan justru kerap menyebabkan ketidakpastian hukum dan beban tambahan yang tidak proporsional bagi ahli waris. Fakta ini mencerminkan bahwa hukum positif belum sepenuhnya mengakomodasi keadilan substantif yang berpihak pada masyarakat kecil.

Hukum progresif yang dikembangkan oleh Satjipto Rahardjo menyatakan bahwa hukum bukan sekadar teks atau peraturan perundang-undangan, tetapi lebih dari itu, hukum adalah alat untuk merealisasikan keadilan substantif dan kesejahteraan rakyat. Oleh karena itu, dalam konteks pajak warisan, harus ada rekonstruksi yang tidak hanya legalistik-formal, melainkan juga berdimensi sosiologis dan moral.²¹⁵

Menggunakan pendekatan hukum progresif, rekonstruksi diusulkan melalui pembaruan norma hukum yang adaptif terhadap kondisi sosial ekonomi masyarakat. Salah satu langkah strategis adalah memisahkan regulasi antara “proses waris utuh” dan “proses waris pecah”. Proses waris utuh dan pecah seharusnya dikenakan PPh karena hanya merupakan proses hukum untuk menentukan hak, merupakan satu rangkaian kesatuan dimana jika ingin melakukan waris utuh melewati tahapan waris pecah juga.

Hukum progresif juga membuka ruang partisipasi masyarakat dalam pembentukan hukum. Oleh karena itu, rekonstruksi ini perlu melibatkan komunitas ahli waris, akademisi, dan pemangku kepentingan lainnya dalam proses legislasi, bukan hanya dari lembaga fiskal. Proses ini penting untuk membangun hukum yang tidak hanya *law in book*, tetapi juga *law in action* yang efektif dan adil.

Regulasi mengenai pajak penghasilan (PPh) terhadap harta warisan di Indonesia sering kali menjadi topik kontroversial karena dianggap belum

²¹⁵ Satjipto Rahardjo, *Hukum Progresif: Hukum yang Membebaskan*, Jakarta: Kompas, 2009, hlm. 19.

mencerminkan keadilan secara menyeluruh. Dalam konteks ini, pendekatan nilai keadilan sebagaimana dikemukakan oleh Yudi Lathif, yang mengedepankan prinsip keadilan substantif dan inklusivitas, dapat menjadi panduan penting untuk merekonstruksi tersebut. Artikel ini bertujuan untuk menganalisis bagaimana nilai-nilai keadilan Yudi Lathif dapat diterapkan dalam konteks perlindungan hukum atas pemungutan pajak penghasilan terhadap harta warisan, baik melalui proses waris utuh maupun waris pecah. Dengan memanfaatkan pendekatan hukum normatif dan analisis doktrinal, tulisan ini memberikan rekomendasi untuk menciptakan sistem yang lebih adil dan responsif terhadap kebutuhan masyarakat.

Pajak penghasilan (PPh) atas harta warisan merupakan salah satu instrumen fiskal yang diterapkan oleh negara untuk memastikan pemerataan ekonomi. Namun, penerapan regulasi ini di Indonesia sering kali menimbulkan polemik, terutama terkait kejelasan aturan, pelaksanaannya, dan dampaknya terhadap ahli waris dari berbagai lapisan sosial. Dalam perspektif Yudi Lathif, keadilan tidak hanya berarti kesetaraan formal, tetapi juga melibatkan keadilan substantif yang mempertimbangkan kebutuhan dan keadaan spesifik individu atau kelompok. Pendekatan ini memberikan dasar yang kuat untuk mengevaluasi dan merekonstruksi PPh atas warisan.

Yudi Lathif²¹⁶ memandang keadilan sebagai prinsip universal yang harus mencakup aspek substantif dan prosedural. Keadilan substantif mengacu pada

²¹⁶ Lathif, Yudi. (2011). *Negara Paripurna: Historisitas, Rasionalitas, dan Aktualitas Pancasila*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, hlm. 34

bagaimana kebijakan atau regulasi dapat secara nyata memberikan manfaat bagi semua pihak, sementara keadilan prosedural menekankan pentingnya transparansi dan partisipasi dalam proses pengambilan keputusan. Dalam konteks perpajakan, keadilan substantif mencakup perlakuan yang berbeda sesuai dengan kemampuan dan kebutuhan wajib pajak, sementara keadilan prosedural memastikan bahwa proses pemungutan pajak dilakukan secara transparan dan akuntabel.

Rekonstruksi PPh atas warisan dapat dilakukan dengan mengacu pada nilai-nilai keadilan Yudi Lathif sebagai berikut:

Perbaikan Substansi Hukum:

1. **Penyusunan Definisi yang Komprehensif** Regulasi harus memberikan definisi yang jelas mengenai kategori harta warisan yang dikenai pajak, termasuk perbedaan antara waris utuh dan waris pecah.
2. **Penerapan Tarif Progresif** Untuk mewujudkan keadilan substantif, tarif pajak harus didasarkan pada nilai harta warisan, dengan pembebasan pajak untuk warisan bernilai kecil.
3. **Penghapusan Pajak Ganda** Regulasi harus memastikan tidak ada duplikasi pajak dengan aturan lain, seperti BPHTB.

Perbaikan Struktur Hukum:

1. **Integrasi Antar-Instansi** Membangun sistem teknologi informasi terpadu antara Direktorat Jenderal Pajak, notaris, dan pengadilan agama untuk mempercepat proses pengelolaan pajak warisan.

2. **Peningkatan Kapasitas Pengawasan** Menambah jumlah pegawai pajak yang kompeten dan memperkuat sistem pengawasan berbasis teknologi untuk mencegah manipulasi dan pelanggaran.
3. **Penyediaan Layanan Hukum yang Terjangkau** Memberikan akses layanan hukum yang mudah dan terjangkau bagi ahli waris untuk menyelesaikan sengketa perpajakan.

Perbaikan Budaya Hukum:

1. **Peningkatan Edukasi Pajak** Mengadakan kampanye edukasi yang menekankan pentingnya pajak sebagai kontribusi terhadap pembangunan negara.
2. **Transparansi dalam Penggunaan Pajak** Pemerintah harus meningkatkan transparansi dalam penggunaan pajak untuk meningkatkan kepercayaan masyarakat.
3. **Pelibatan Pemimpin Masyarakat** Melibatkan tokoh masyarakat dan pemuka agama dalam menyosialisasikan pentingnya kepatuhan terhadap regulasi pajak warisan.

Sektor perpajakan memegang peranan penting dan strategis dalam penerimaan negara. Peningkatan pendapatan negara, terutama dari sektor perpajakan, memberikan sumbangan positif terhadap upaya untuk menurunkan volume dan rasio defisit anggaran maupun rasio stok utang Pemerintah terhadap Pendapatan Domestik Bruto (PDB). Namun, dalam pelaksanaan pemungutan pajak ada kalanya terjadi silang pendapat antara wajib pajak dan fiskus.

Prinsip pemajakan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan adalah *unitary (global) taxation*. Maksudnya adalah bahwa semua penghasilan dari berbagai kategori dan sumber dikonsolidasikan menjadi satu kesatuan (*unaitary*) basis pemajakan. Untuk mencapai keadilan (horisontal dan vertikal) atas satuan basis pemajakan tersebut dikenakan tarif umum (progresif). Namun disadari bahwa kultur, dan kondisi sosial, ekonomi dan politik masyarakat belum mendukung pelaksanaan sistem ideal tersebut (*unitary* dengan *vertical* dan *horizontal equity*). Sementara menuju ke sana, dicari jembatan penyeberangan berupa sistem pemajakan yang sederhana (*simple tax system*). Sistem tersebut adalah pemotongan pajak final dengan tarif sepadan (*final flat tax system*). Dalam sistem pemajakan, agar sederhana pengenaan pajak dilakukan dengan pemotongan (*withholding*) pada sumbernya, berdasar penghasilan bruto (*gross base*), dengan tarif sepadan (*flat rate*) dan bersifat final. *Gross base* artinya bahwa pajak dihitung berdasar penerimaan bruto (*proceeds*) tanpa memperhatikan jumlah biaya dan keadaan diri pembayar pajak. Tarif sepadan dimaksudkan untuk mengimplementasikan prinsip pengenaan pajak sama rata (*horizontal equity*) kepada semua Wajib Pajak. Sedangkan, final bertujuan untuk menyederhanakan pengenaan pajak dengan memperlakukan pembayaran pajak tersebut sebagai pelunasan keseluruhan kewajiban pajak atas Objek Pajak tersebut tidak ada kewajiban tambahan lainnya (sepanjang telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku). Penghasilan yang telah dikenakan pajak final tidak lagi digabungkan dengan penghasilan lainnya (dalam rangka *unitary system*) dan pajaknya tidak merupakan kredit pajak. Baik

penghasilan maupun pajaknya, tidak perlu lagi digunggungkan (dilaporkan) dalam SPT Tahunan.²¹⁷

Pajak penghasilan termasuk dalam kategori pajak subjektif, artinya, pajak dikenakan karena ada subjeknya, yakni mereka yang telah memenuhi kriteria pemajakan seperti yang telah ditetapkan dalam peraturan perpajakan. Kemudian dalam Pasal 2 ayat (1) nya disebutkan secara jelas siapa-siapa yang dapat menjadi Subjek Pajak, yaitu orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Menurut Gunadi, yang dimaksud dengan orang pribadi adalah mereka yang bertempat tinggal (domisili) atau berada di Indonesia (residensi) ataupun di luar Indonesia. Orang pribadi sebagai Subjek Pajak tidak melihat batasan umur, jenjang sosial ekonomi dan kebangsaan atau kewarganegaraan. Dengan kata lain istilah orang pribadi yang dapat menjadi Subjek Pajak PPh Indonesia berlaku sama untuk semua orang (*comprehensive, all inclusive*).²¹⁸ Sedangkan yang dimaksud dengan Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan satu kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha, lebih lanjut diuraikan dalam Penjelasan Pasal 2 Ayat (1) Huruf (b) Undang-Undang Pajak Penghasilan.

Pemungutan Pajak dapat terlaksana apabila unsur-unsur dalam pemungutan pajak dapat dipenuhi yaitu: ada masyarakat pembayar pajak, ada undang-undang yang mengatur, ada pemungut pajaknya (negara/pemerintah), ada wajib pajaknya

²¹⁷ Raden Agus Suparman, *Ibid*, hlm. 59

²¹⁸ *Ibid.*, hlm.17

dan ada objek pajak yang dikenakan pajak.²¹⁹

Pengertian Pajak mengandung ciri-ciri yang terdiri dari:²²⁰

1. Adanya pengalihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor pemerintahan.
2. Pemungutan pajak dapat dipaksakan secara hukum dengan melalui dua cara, yaitu melalui pengadilan atau menggunakan surat paksa.
3. Pajak dapat dikenakan atas orang atau barang.
4. Pajak dapat dipungut secara periodik maupun insidentil.
5. Pungutan pajak tidak dapat ditunjukkan adanya imbalan secara langsung.
6. Pajak mempunyai fungsi budgeter dan fungsi mengatur.

Konsep keadilan bagi masyarakat sudah menjadi watak manusia akan merasa senang bila diperlakukan adil dan merasa tidak senang jika diperlakukan tidak adil. Pengertian adil menurut Notonagoro yang mengartikannya menurut pengertian klasik ilmiah ialah dipenuhinya segala sesuatu yang telah merupakan hak di dalam hidup bersama sebagai sifat hubungan antara satu orang dengan yang lainnya, mengakibatkan bahwa memenuhi tiap-tiap hak di dalam hubungan antara yang satu dengan yang lain adalah suatu hal yang wajib. “Keadilan sosial”²²¹ adalah merupakan keadilan yang berlaku dalam masyarakat disegala bidang kehidupan, baik materiil maupun spiritual, dan selanjutnya makna dari kalimat "seluruh rakyat

²¹⁹ Eko Lasmana. *Sistem Perpajakan di Indonesia - Buku Peruana*, ed.1, (Jakarta:PrimaKampur Grafika. 1992), hlm. 6

²²⁰ *Ibid.*, hlm. 6-7

²²¹ Sila kelima Pancasila ialah Keadilan Sosial Bagi Seluruh Rakyat Indonesia, dalam kaitannya dengan pajak, maka pajak yang dipungut dari rakyat harus mencerminkan keadilan, baik dalam undang-undangnya maupun dalam penerapannya, lihat dalam Rochmat Soemitro, *Asas-asas Hukum Perpajakan*, (Jakarta: Badan Pembinaan Hukum Nasional Departemen Kehakiman, 1991), hlm. 6

Indonesia" mempunyai arti bahwa seharusnya setiap orang Indonesia mendapat perlakuan yang adil dalam bidang hukum, politik, sosial, ekonomi dan kebudayaan.²²²

Pelaksanaan keadilan²²³ (*administration of justice*) yang berarti mengatur hubungan-hubungan dan menertibkan kelakuan manusia di dalam dan melalui pengadilan-pengadilan dari masyarakat yang berorganisasi politik, sedang sekarang oleh penulis-penulis tentang filsafat hukum, keadilan itu diartikan sebagai hubungan yang ideal antar manusia.²²⁴

Demikian pula masalah kekuasaan (*power*) memegang peranan yang sangat penting di dalam proses keadilan, hal ini telah banyak dipertimbangkan di berbagai negara. Kekuasaan ini pada umumnya dimanifestasikan dalam undang-undang dan peraturan agar mempunyai kekuatan hukum di dalam mengendalikan dan menjatuhkan sanksi. Kaitan ini perhatian perlu ditujukan kepada sejauh mana batas batas yang diberikan untuk melaksanakan kekuasaan tersebut seperti dikemukakan

²²² Lasiyo dan Yuwono, *Pancasila {Pendekatan Secara Kefilsafatan}*, (Yogyakarta: Liberty, 1985), hlm. 36-37

²²³ Pengertian keadilan itu dapat disoroti dari berbagai sudut pandang, yaitu dari segi filsafat hukum, politik, ekonomi, etika dan ilmu hukum. Seperti halnya Plato mencoba menjelaskan konsepsinya tentang keadilan dari inspirasi, sedang Aristoteles mendekati analisa yang berdasarkan ilmu dan prinsip-prinsip rasional dengan latar belakang tipe masyarakat politik dan peraturan-peraturan hukum yang ada pada waktu itu. Hubungan antara keduanya adalah asumsi *concept of virtue*, yaitu sikap baik suatu pengertian yang mencakup segala-galanya darimana keadilan merupakan suatu bagiannya. Dari *concept of virtue* ini mengalir pengertian balance dan harmony, sebagai suatu ukuran pada masyarakat dan perorangan yang adil. Plato berpendapat bahwa harmoni adalah suatu keadaan balans pikiran dari alam yang tidak dapat dianalisa oleh akal. Sedang menurut Aristoteles harmoni adalah suatu yang ada di tengah-tengah antara dua keadaan yang ekstrim, pengertian harmoni ini bisa didapat dengan mempergunakan prinsip-prinsip yang mirip dengan dasar-dasar ilmu pasti.

²²⁴ Roscoe Pound, *Tugas Hukum*, diterjemahkan oleh Radjab Muhammad, (Jakarta: Bhralara, 1965), hlm.9

oleh Dias.²²⁵ Pelaksanaan pemungutan pajak-pajak oleh negara di Indonesia telah diatur dalam konstitusi negara sehingga dengan demikian diharapkan dapat menjamin rasa keadilan dalam pemungutan pajak.²²⁶

Selain masalah keadilan, masalah lain yang berkaitan dengan perasaan adil adalah "kemampuan membayar", walaupun telah diusahakan untuk menghitung besarnya pajak yang harus dibayar dengan seadil-adilnya, akan tetapi jika jumlah yang harus dibayar itu tidak mungkin dapat ditanggung oleh Wajib Pajak yang bersangkutan, maka tetap saja **perasaan tidak adil** itu akan melekat pada diri Wajib Pajak itu. Untuk sebesar mungkin menghindari "Kemampuan membayar" Bagi Wajib Pajak, dalam hal ini terdapat suatu teori yang dinamakan Teori Gaya Pikul, yang menyatakan bahwa pajak harus dibayar menurut gaya pikul seseorang secara kongkrit.

Penerapan teori ini dilakukan dalam peraturan perpajakan di negara kita, diwujudkan sebagai batas seseorang tidak akan dikenakan Pajak Penghasilan yang disebut sebagai Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) dengan menghitung berapa besar jumlah anggota keluarganya dengan menghitung berapa besar jumlah anggota keluarganya dengan pembatasan banyaknya tanggungan untuk wajib pajak adalah tiga orang anak. Tetapi mengenai apa yang menjadi dasar pertimbangan sehingga peraturan ini diterapkan hingga saat ini penulis belum pernah menemukan

²²⁵ R.W.M. Dias, *Jurisprudence*, edisi 4, (London: Butterworths, 1976), hlm. 102.

²²⁶ Pasal 23 A Undang-undang Dasar NRI Tahun 1945: "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-undang."

penjelasannya dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dengan demikian walaupun pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak telah mencoba menerapkan teori gaya pikul ini pada peraturan perpajakan yang berlaku, akan tetapi dalam kenyataannya belum sepenuhnya dapat memenuhi apa yang dimaksudkan dalam teori ini. Rasa keadilan bagi Wajib Pajak dalam turut bertanggung jawab terhadap bangsa dan negara melalui pembayaran pajak sangat penting artinya, sehingga dengan demikian mereka akan rela melaksanakan kewajibannya dengan baik. Akan tetapi yang tak kalah pentingnya lagi adalah harus terdapat suatu kepastian hukum dalam peraturan yang diberlakukan, bahwa sistem hukum pada hakikatnya merupakan sistem hirarkis yang tersusun dari peringkat terendah hingga peringkat tertinggi (*grundnorm*). Hukum yang lebih rendah harus berdasarkan dan tidak boleh bertentangan dengan hukum yang lebih tinggi, sebagaimana yang dikembangkan oleh Adolf Merkl dengan ajarannya tentang "*stufenbau theori*". Sifat yang bertentangan dari hukum yang lebih rendah mengakibatkan batalnya daya laku hukum itu, sebaliknya hukum yang lebih tinggi merupakan dasar dan sumber dari hukum yang lebih rendah.²²⁷

Memperhatikan cara pemungutan yang dilakukan maka penulis melihat bahwa dasar pemikiran mengapa diterapkannya pengenaan Pajak Penghasilan sebagaimana yang dimaksud dalam tulisan ini, adalah untuk menerapkan konsep

²²⁷ Hans Kelsen, *Pure Theory of Law*, diterjemahkan oleh Max Knight dari Bahasa Jerman. (Berkeley: University of California Press, 1967), hlm. 221 -276

*Pay as You Earn.*²²⁸

Menurut Smith, untuk keadilan beban pajak²²⁹ pertama-tama hendaknya dibebankan kepada masyarakat berdasarkan manfaat yang dinikmati oleh anggota masyarakat yang bersangkutan. Apabila manfaat yang dinikmati tersebut tidak dapat dipakai untuk membagi beban pajak yang diperlukan, maka anggota masyarakat harus dikenakan pajak sebanding dengan kemampuan membayar masing-masing, yaitu sebanding dengan penghasilan yang diperolehnya berkat perlindungan pemerintah.²³⁰ Sehingga dengan demikian dimaksudkan bahwa pajak yang dipungut dari masyarakat hendaknya memenuhi rasa keadilan dan pemungutannya merata, dengan demikian hal yang juga sangat penting untuk diperhatikan adalah tingkat kemampuan seseorang dalam membayar pajak-pajak yang harus dibebani kepadanya (*ability to pay*).²³¹

Pengenaan tarif pajak hibah wasiat sebesar 0% (nol) persen yang diterapkan, berdasarkan teori-teori tentang fungsi dari pemungutan pajak,

²²⁸ *Pay as you Earn*, yang berarti bahwa pengenaan pajak dilakukan pada saat yang tepat bagi si pembayar pajak, yaitu pada saat yang bersamaan dengan saat penerimaan diterima oleh si pembayar pajak, sehingga dana untuk pembayaran pajak tersedia dan bagi wajib pajak yang membayar tidak dirasakan terlampau berat untuk mengeluarkan uang pembayaran pajak tersebut.

²²⁹ Pada dasarnya rasa keadilan bagi masyarakat pembayar pajak hendaknya dilihat dari rasa kebersamaan bertanggung jawab dan turut serta dalam pembangunan bangsa dan negara ini, terlebih lagi agar mereka dapat merasakan bahwa mereka berada dalam kedudukan yang sama di muka hukum, yang artinya hak dan kewajibannya adalah sama antara sesama masyarakat wajib pajak dengan tidak memandang status sosialnya, bahwa dia sebagai seorang masyarakat biasa ataupun seorang pejabat yang berkuasa.

²³⁰ *Ibid.*, hlm. 7

²³¹ Untuk memberikan dasar pada keadilan, maka dijelaskan dengan bermacam-macam teori, yaitu Teori asuransi, Teori Kepentingan, Teori Gaya Pikul, Teori Bakti atau Teori Kewajiban Pajak Mutlak, serta Teori Gaya Beli, lihat Muhammad Gade dan Djamaluddin Gade, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 1995), hlm. 12

kebijakan tersebut menurut penulis tepat. Pajak yang menjadi sebuah kenyataan dalam kehidupan masyarakat tentunya memiliki fungsi tertentu.

Pada umumnya dikenal adanya dua fungsi utama dari pajak itu sendiri yaitu:

1. Fungsi *Budgetair* (Sumber Keuangan Negara)

Pajak mempunyai fungsi *budgetair* artinya pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran baik rutin maupun pembangunan, sebagai sumber keuangan negara. Upaya tersebut ditempuh dengan cara ekstensifikasi maupun intensifikasi pemungutan pajak melalui penyempurnaan peraturan berbagai jenis pajak seperti Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pajak Bumi dan Bangunan, dan lain-lain.

2. Fungsi *Regulerend* (mengatur)

Pajak mempunyai fungsi mengatur artinya pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi, dan mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar bidang keuangan.²³²

Kedua fungsi tersebut diatas, tidak dapat dipisahkan satu dengan yang lainnya. Pemberian kebijakan pengenaan tarif pajak hibah wasiat sebesar 0% (nol persen) akan mengesampingkan fungsi pajak yang pertama yaitu fungsi *budgetair* (sumber keuangan negara). Tentunya dengan mengesampingkan fungsi pajak sebagai fungsi anggaran tersebut, lebih mengutamakan fungsi pajak yang kedua

²³² Siti Resmi, *Op.Cit*, hlm. 2

yaitu fungsi mengatur (*regulerend*).

Pajak digunakan untuk mengatur dan mengarahkan masyarakat ke arah yang dikehendaki pemerintah. Oleh karenanya fungsi mengatur ini menggunakan pajak untuk dapat mendorong dan mengendalikan kegiatan masyarakat agar sejalan dengan rencana dan keinginan pemerintah.²³³ Fungsi mengatur yang dimiliki oleh pajak ini tentunya akan sangat banyak dipengaruhi oleh kebijakan-kebijakan politik yang akan lebih mengutamakan kepentingan politik pemerintah dibandingkan dengan kepentingan masyarakat.

Untuk dapat melaksanakan fungsi mengatur ini, pada umumnya fiskus menggunakan beberapa cara, yang terdiri dari:

1. Cara Umum

Cara ini biasanya dilakukan dengan menggunakan tarif-tarif pajak untuk mengadakan perubahan terhadap tarif yang bersifat umum. Tarif yang merupakan presentase atau jumlah yang dikenakan terhadap basis pajak (*tax base*), yang berlaku secara umum, dijadikan instrumen perwujudan fungsi pajak ini.

2. Cara Khusus

Pelaksanaan fungsi mengatur dari pajak yang bersifat khusus ini dapat dibedakan kembali menjadi dua, yakni yang bersifat positif (*insentif*) dan yang

²³³ Y. Sri Pudyatmoko, 2009, *Pengantar Hukum Pajak*, CV. Andi Offset, Yogyakarta, hlm. 16-

bersifat negatif (dis-insentif).²³⁴

Pengenaan tarif pajak hibah wasiat sebesar 0% (nol persen) pada BPHTB, tentunya lebih menitik beratkan pada pelaksanaan fungsi mengatur dari pajak yang dilakukan dengan cara melakukan perubahan terhadap tarif pajak hibah wasiat pada BPHTB. Bahwa dengan mengesampingkan fungsi anggaran dari pajak itu sendiri, dalam hal pengenaan tarif pajak hibah wasiat pada BPHTB sebesar 0% (nol persen) tidaklah tepat karena dengan lebih mengutamakan fungsi mengatur dari pajak itu sendiri, akan dengan mudahnya memasukkan unsur-unsur kepentingan politik yang akan digunakan untuk mengatur dan mengendalikan kegiatan masyarakat untuk segera mewariskan dan menghibah wasiatkan tanah ataupun lahan-lahan pertanian.

Pelaksanaan fungsi mengatur dari pajak yang dilakukan dengan cara umum sebagaimana telah disebutkan di atas, tentunya berkaitan erat dengan sistem tarif yang digunakan di Indonesia. Setiap negara akan menentukan sendiri sistem tarif pajak yang akan diterapkan di negaranya masing-masing. Di Indonesia untuk Pajak Penghasilan (PPh) menggunakan tarif proporsional, Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2) dan BPHTB menggunakan tarif yang disebut dengan tarif *bentham*. Adapun yang dimaksud dengan tarif *bentham* yaitu sebuah tarif pajak yang memodifikasi tarif proporsional dengan memberikan jumlah tertentu sebagai batas tidak kena pajak yang tidak dikenakan pajak, pajak hanya dikenakan atas jumlah yang melebihi batas tidak kena pajak. Kalau diperhatikan

²³⁴ Erly Suandi, 2014, *Hukum Pajak*, Edisi 6, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 16

secara seksama tarif ini akan menghasilkan tarif efektif yang berbeda-beda. Tarif efektif tidak pernah mencapai tarif pajak yang ditentukan tetap semakin mendekati kalau objek pajaknya semakin besar.

Pemerintah untuk mencapai tujuannya, baik yang bersifat politis maupun yang bukan politis, menggunakan kebijaksanaan tarif dengan cara mengkombinasikan penggunaan tarif pajak tinggi dan tarif pajak yang rendah yakni sebesar 0% (nol persen). Meskipun merupakan sebuah kebijaksanaan, namun karena ketentuan tentang tarif tersebut termasuk ketentuan material, maka ketentuan tentang tarif tersebut harus pula dimuat dalam sebuah undang-undang, terkecuali jika undang-undang memberi kuasa kepada pemerintah atau Menteri Keuangan (*delegation of authority*). Penggunaan tarif *bentham* pada pajak PBB-P2 dan BPHTB ini tentunya akan mengakibatkan perbedaan pengenaan tarif pada masing-masing daerah.

Ketika sebuah tarif terhadap suatu jenis pajak menggunakan tarif rendah seperti halnya penerapan tarif 0% (nol persen) atas hibah wasiat pada BPHTB, menurut penulis kebijakan tersebut lebih cenderung memiliki sebuah tujuan politis. Tentang dasar pengenaan pajak hibah wasiat pada BPHTB sendiri adalah pada Nilai Perolehan Objek Pajak (selanjutnya disebut NPOP). Sedangkan untuk dasar pengenaan NPOP ini sendiri tentunya berbeda-beda untuk setiap jenis perolehan hak yang didapat. Misalnya untuk hibah, hibah wasiat dan waris, NPOP didasarkan pada nilai pasar.

Kebijakan pengenaan tarif sebesar 0% (nol persen) terhadap pajak

membebaskan masyarakat dari pajak BPHTB ketika melakukan waris atau hibah wasiat, justru akan merugikan. Saat ini ketika masih mampu untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran untuk menjalankan pemerintahannya, akan merasa semuanya akan berjalan baik-baik saja karena masih ada sektor-sektor pajak lain yang lebih besar pemasukan dananya ke kas daerah. Tetapi seiring dengan perkembangan waktu, tidak menutup kemungkinan akan kekurangan sumber pendanaan guna menutupi pengeluaran-pengeluaran untuk menjalankan pemerintahannya. Ketika merasa kekurangan sumber pendanaan, sudah pasti akan kembali melakukan pemungutan terhadap pajak waris atau hibah wasiat pada BPHTB dengan menggunakan tarif yang lebih besar guna mendapatkan sumber pendanaan baru.

Asas *Equity/Equality* (keadilan) merupakan salah satu asas yang sering kali menjadi pertimbangan penting dalam memilih policy option yang ada dalam membangun sistem perpajakan. Suatu sistem perpajakan dapat berhasil apabila masyarakatnya merasa yakin bahwa pajak-pajaknya dipungut pemerintah telah dikenakan secara adil dan setiap orang membayar sesuai dengan bagiannya.

Persepsi umum bahwa pajak hanya merupakan upaya-upaya *law enforcement* untuk mereka yang berusaha untuk menghindarinya, sementara disisi lain terlihat jelas bahwa golongan masyarakat yang **kaya justru membayar pajak lebih sedikit** dari berapa yang seharusnya mereka bayar atau bahkan justru mereka yang menikmati fasilitas-fasilitas perpajakan, sulit diharapkan terciptanya kesadaran dan kepatuhan membayar pajak dari wajib pajak. Dalam bukunya

berjudul *Public Finance*, Eickstein menyebutkan bahwa salah satu alasan mengapa tingkat *tax consciousness* (kesadaran membayar pajak) di negara-negara maju relatif sangat tinggi adalah karena mereka sangat yakin bahwa pajak yang dipungut pemerintah sudah adil.²³⁵

Sejarah juga membuktikan bahwa pajak yang **dipungut dengan tidak adil** dapat menyebabkan timbulnya revolusi sosial, sebagaimana yang terjadi di Perancis dan Inggris. Oleh karena itu, kebutuhan akan ditegakkannya asas keadilan dalam pemungutan pajak merupakan suatu hal yang mutlak. Keadilan dalam Pajak Penghasilan terdiri dari keadilan horizontal dan keadilan vertikal. *Horizontal Equity* yaitu suatu pungutan pajak dikatakan memenuhi keadilan horizontal apabila wajib pajak yang berada dalam kondisi yang sama diperlakukan sama (*equal treatment for the equals*). Pengertian sama (*equal*) adalah besarnya seluruh tambahan kemampuan ekonomi netto. Sedangkan yang dimaksud *vertical equity* yaitu asas keadilan vertikal terpenuhi apabila wajib pajak yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda diperlakukan tidak sama. Sehingga dari penjelasan tersebut menunjukkan bahwa asas keadilan bukanlah sesuatu hal yang tidak bisa diimplementasikan atau hanya sekedar motto bahkan tidak sedikit orang yang beranggapan bahwa keadilan adalah sesuatu yang jauh di sana. Sebaliknya, keadilan merupakan asas yang bisa diimplementasikan juga bisa diukur.²³⁶

²³⁵ Haula Rosdiana dan Rasin Tarigan, *Loc.Cit.*, hlm. 119

²³⁶ *Ibid.*, hlm. 124-125

Asas *Revenue Productivity* merupakan asas yang lebih menyangkut kepentingan pemerintah sehingga asas ini oleh pemerintah yang bersangkutan sering dianggap sebagai asas yang terpenting. Sebagaimana telah dijelaskan bahwa pajak mempunyai fungsi utama sebagai penghimpun dana dari masyarakat untuk membiayai kegiatan pemerintah, baik pembiayaan rutin maupun pembiayaan pembangunan (fungsi *budgetair*). Karena itu dalam pemungutan pajak, harus selalu dipegang teguh asas produktivitas pembiayaan. Upaya ekstensifikasi maupun intensifikasi sistem perpajakan nasional serta penegakan *law enforcement*, tidak akan berarti bila hasil yang diperoleh tidak memadai. Di berbagai negara berkembang reformasi perpajakan pada umumnya masih menekankan pada aspek penerimaan, sehubungan dengan kebutuhan untuk menutupi anggaran belanja pemerintah, padahal seharusnya *Revenue Productivity* dan *equity* seharusnya bukan merupakan dua hal yang dipertentangkan, melainkan melengkapi satu dengan yang lainnya.

Asas *Certainty* (kepastian) menyatakan bahwa harus ada kepastian, baik bagi petugas pajak maupun semua wajib pajak dan seluruh masyarakat. Asas kepastian antara lain mencakup kepastian mengenai siapa-siapa yang harus dikenakan pajak, apa-apa saja yang dijadikan objek pajak, serta besarnya jumlah pajak yang harus dibayar dan bagaimana jumlah pajak yang terutang itu harus dibayar. Artinya, kepastian bukan hanya menyangkut kepastian mengenai subjek pajak (dan pengecualiannya), objek pajak (dan pengecualiannya), dasar pengenaan pajak serta besarnya tarif pajak, tetapi juga mengenai prosedur pemenuhan

kewajibannya, antara lain prosedur pembayaran dan pelaporan, serta pelaksanaan hak-hak perpajakannya. Tanpa prosedur yang jelas, wajib pajak akan sulit untuk menjalankan kewajiban serta haknya, dan bagi fiskus, akan kesulitan untuk mengawasi pelaksanaan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak juga dalam melayani hak-hak wajib pajak.

Asas *Convenience* (kemudahan/kenyamanan) menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaklah dimungkinkan pada saat yang menyenangkan/memudahkan wajib pajak, misalnya pada saat menerima gaji atau menerima penghasilan lain seperti pada saat menerima bunga deposito. Asas *Convenience* bisa juga dilakukan dengan cara membayar terlebih dulu pajak yang terutang selama satu tahun pajak secara berangsur-angsur setiap bulan (seperti PPh Pasal 25). Dengan demikian pada akhir tahun pajak, wajib pajak tidak perluterlalu berat dalam membayar pajaknya dibandingkan dengan jika pajak yang terutang selama satu tahun pajak tersebut dibayar sekaligus pada akhir tahun.

Asas *Efficiency* dapat dilihat dari dua sisi yaitu sisi fiskus pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya pemungutan pajak yang dilakukan oleh kantor pemungut pajak (antara lain dalam rangka pengawasan kewajiban wajib pajak) lebih kecil daripada jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan. Dari sisi wajib pajak, sistem pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya bisa seminimal mungkin.

Asas *Simplicity* pada umumnya peraturan yang sederhana akan lebih pasti, jelas dan mudah dimengerti oleh wajib pajak. Oleh karena itu, dalam menyusun

suatu undang-undang perpajakan, harus diperhatikan juga asas kesederhanaan. Dalam sistem pajak penghasilan, terdapat suatu metode perhitungan pajak yang disebut *presumptive tax* dan *deemed taxable income*, dimana dalam menghitung pajak penghasilan yang terutang, wajib pajak diberi kemudahan untuk menghitung dengan menggunakan norma perhitungan penghasilan neto yang sifatnya hanya merupakan asumsi atau perkiraan. Metode perhitungan semacam ini jauh lebih sederhana dibandingkan dengan ketentuan perhitungan pajak penghasilan pada umumnya, yang membutuhkan pembukuan yang lengkap dan akurat. Pajak Penghasilan yang terutang dalam peralihan hak atas tanah dan bangunan merupakan pajak yang bersifat final, berarti pula bahwa pajak tersebut diatur secara tersendiri, sesuai ketentuan undang-undang maka Pajak Penghasilan tersebut diatur dalam Peraturan Pemerintah.

PPh adalah pajak yang dikenakan kepada orang pribadi atau badan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu Tahun Pajak. Yang dimaksud penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang berasal baik dari Indonesia maupun luar Indonesia yang dapat digunakan untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan dengan dapat digunakan untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan dengan nama dan dalam bentuk apapun. Dengan demikian maka penghasilan itu dapat berupa keuntungan usaha, gaji, honorarium, hadiah, dan lain sebagainya. Berdasarkan UU PPh objek pajak yang dikenakan pajak final menurut Pasal 4 ayat (2) antara lain, yaitu bunga deposito dan tabungan-tabungan lainnya, penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa

efek, penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, serta penghasilan tertentu lainnya, pengenaan pajaknya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Undang-undang dapat menyerahkan kepada Peraturan Pemerintah **untuk menentukan besarnya tarif pajak** sepanjang tarif yang ditentukan tidak melebihi tarif umum pajak yang berlaku sesuai dalam undang-undang itu sendiri. Hal ini dilakukan dengan pertimbangan kesederhanaan, keadilan, pemerataan dan efektivitas dalam pengenaan pajak. Alasan itu sangat tepat bila mengingat kembali materi muatan dalam undang-undang hanya terbatas pada pokok-pokoknya saja, sedangkan pengaturan lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah dimaksud tidak melanggar undang-undang, karena undang-undang itu sendiri telah memberikan pelimpahan agar diatur Peraturan Pemerintah dengan suatu batasan yang ditentukan.²³⁷

Pembentukan Peraturan Pemerintah sebagai pengaturan lebih lanjut dari undang-undang adalah hal yang sesuai dengan tata perundang-undangan di Indonesia, karena undang-undang hanya berisi hal-hal pokok, sedangkan penjabarannya dituangkan dalam Peraturan Pemerintah dengan pertimbangan agar lebih sederhana, dan mudah manakala akan dilakukan penyesuaian-penyesuaian sesuai dengan keadaan masyarakat. Dengan demikian halnya PPh dalam pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan yang dapat dikatakan semua

²³⁷ Richard Burton, *Kajian Aktual Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2009), hlm. 176 178

aturannya ada dalam Peraturan Pemerintah (PP) karena sifatnya sebagai pajak final. Hal ini menjadi kendala karena dalam proses peralihan hak tersebut, tidak hanya melibatkan wajib pajak dan pemerintah tetapi ada pejabat-pejabat lain yang berkaitan dengan peralihan hak tersebut seperti Notaris, Pejabat Pembuat Akta Tanah, Camat, Pejabat Lelang atau pejabat lain yang diberi wewenang sesuai peraturan yang berlaku. Dalam PP tidak memungkinkan untuk dibuat ketentuan sanksi pidana sehingga ketentuan-ketentuan dalam PP tersebut **hanya berupa larangan saja tanpa sanksi.**

Namun, ketentuan yang mengatur untuk melakukan pembayaran pajak sebelum peralihan hak dilaksanakan adalah dimaksudkan untuk meningkatkan kepatuhan para wajib pajak sehingga pendapatan negara dari sektor pajak dapat meningkat. Sehingga pengaturan pembayaran pajak sebelum peralihan hak dilaksanakan sesuai dengan asas certainty yang artinya, kepastian bukan hanya menyangkut kepastian mengenai subjek pajak (dan pengecualiannya), objek pajak (dan pengecualiannya), dasar pengenaan pajak serta besarnya tarif pajak, tetapi juga mengenai prosedur pemenuhan kewajibannya, antara lain prosedur pembayaran dan pelaporan, serta pelaksanaan hak-hak perpajakannya. Dan peraturan Perpajakan yang mengenai pajak penghasilan harus disesuaikan dengan perbuatan hukumnya, karena Hibah dan Warisan bukan merupakan objek pajak penghasilan yang ada penambahan nilai ekonomis bagi si pemberi hibah dan pewaris.

Rekonstruksi Berdasarkan Teori Roscoe Pound: *Social Engineering*
Menurut Roscoe Pound, hukum harus menjadi alat untuk merekayasa masyarakat

(*law as a tool of social engineering*). Dalam konteks ini, hukum perpajakan harus diarahkan untuk:

1. Menjamin keadilan distributif dan keseimbangan antara hak negara dan hak rakyat.
2. Tidak menjadikan hukum sebagai alat pemaksaan yang membebani kelompok rentan (dalam hal ini ahli waris yang tidak berniat melakukan aktivitas ekonomi).
3. Memberikan perlindungan hukum kepada subjek pajak yang memperoleh hak karena sistem kekeluargaan, bukan karena aktivitas usaha.

Dengan demikian, regulasi PPh atas warisan perlu direvisi agar membedakan secara eksplisit:

1. Warisan yang belum menghasilkan keuntungan (waris utuh) sehingga tidak dikenakan PPh.
2. Warisan yang menghasilkan penghasilan nyata melalui penjualan sehingga dikenakan PPh dengan pertimbangan keadilan proporsional.

Analisis Berdasarkan Teori *Adequate* Von Kries dalam teori *adequate causality* menyatakan bahwa sebab hukum harus merupakan akibat yang secara wajar dapat diperkirakan oleh orang biasa. Dalam konteks warisan:

1. Tidak wajar jika seseorang yang menerima warisan kemudian dijatuhkan beban pajak seolah-olah menerima penghasilan aktif.
2. Pajak atas warisan yang dijual hanya layak bila perbuatan menjual itu sendiri merupakan perbuatan hukum yang wajar menimbulkan konsekuensi ekonomi.

Dengan pendekatan ini, pajak hanya adil jika dikenakan terhadap akibat hukum yang wajar dari tindakan komersialisasi warisan, bukan dari perolehan hak atas dasar hukum keluarga.

Rekonstruksi yang Berkeadilan:

1. Memasukkan definisi eksplisit dalam UU PPh bahwa warisan bukan objek pajak, termasuk ketika masih dalam bentuk harta tak terbagi.
2. Memberikan perlakuan khusus terhadap warisan yang dijual untuk kebutuhan dasar, seperti pendidikan, kesehatan, atau pelunasan utang pewaris.
3. Menambahkan klausul bahwa hanya warisan yang dijual dengan maksud mendapatkan laba (tujuan ekonomi) yang dikenakan PPh.
4. Menyusun regulasi teknis yang membedakan transaksi:
 - a. Transaksi antar ahli waris (pembagian) adalah bukan objek PPh.
 - b. Penjualan warisan ke pihak ketiga adalah termasuk objek PPh.

Kesimpulannya bahwa hukum perpajakan tidak boleh semata-mata berorientasi pada penerimaan negara, tetapi juga harus mempertimbangkan keadilan sosial dan filosofi hukum. Berdasarkan teori rekayasa sosial Roscoe Pound, regulasi harus diarahkan untuk memperbaiki struktur sosial tanpa menimbulkan beban baru bagi warga negara yang tidak melakukan aktivitas ekonomi. Sedangkan dari teori Von Kries, kewajiban hukum (dalam hal ini pajak) hanya layak jika akibatnya bisa diprediksi dan pantas. Oleh karena itu, perlindungan hukum terhadap ahli waris dalam konteks PPh atas warisan harus

direkonstruksi agar membedakan secara adil antara hak yang bersifat pasif (menerima warisan) dan tindakan aktif (mengalihkan untuk keuntungan).

C. Rekonstruksi Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Proses Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah Berbasis Nilai Keadilan

Pertama, Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan peneliti melihat bahwa belum adanya pasal yang memberikan memberikan pengecualian atau pengaturan khusus bagi warisan yang bernilai kecil. Tidak ada pengaturan progresivitas atau batas nilai minimum, sehingga ahli waris dari kelompok ekonomi lemah tetap dikenai pajak. Pengusulannya ditambahkan pasal mengenai: *“Harta yang diterima oleh ahli waris hanya dikenakan pajak penghasilan apabila nilai harta warisan melebihi Rp1.000.000.000 (satu miliar rupiah). Harta dengan nilai di bawah batas ini dibebaskan dari pajak penghasilan sebagai bentuk perlindungan terhadap kelompok ekonomi lemah.”*

Kedua, rumusan Pasal 7 ayat (2) UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan berbunyi “Penerapan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditentukan oleh keadaan pada awal tahun pajak atau awal bagian tahun pajak.” Dirubah menjadi, *“Tarif Pajak Penghasilan atas harta warisan dikenakan secara progresif dengan tarif sebesar 0% untuk harta warisan*

bernilai di bawah Rp1.000.000.000 (satu miliar rupiah), 10% untuk harta bernilai Rp1.000.000.000 hingga Rp5.000.000.000, dan 20% untuk harta bernilai di atas Rp5.000.000.000. Tarif ini hanya berlaku untuk warisan yang diterima setelah proses pembagian yang sah.”

Ketiga, Pasal 17 ayat (1) huruf a UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dikritisi bahwa pasal ini tidak memperhitungkan bahwa harta warisan adalah harta yang sudah dikenai pajak pada saat diperoleh oleh pewaris. Tarif progresif maksimum 30% dapat memberatkan ahli waris, terutama jika harta warisan diterima dalam bentuk aset yang tidak likuid, seperti properti atau tanah. Dirubah menjadi, “*Tarif pajak penghasilan atas harta warisan ditetapkan sebagai berikut:*

1. *0% untuk warisan bernilai hingga Rp1.500.000.000 (satu miliar lima ratus juta rupiah);*
2. *10% untuk warisan bernilai Rp1.500.000.000 hingga Rp5.000.000.000 (lima miliar rupiah);*
3. *15% untuk warisan bernilai di atas Rp5.000.000.000 (lima miliar rupiah).”*

Supaya dapat mewujudkan pengimplementasian rekonstruksi nilai keadilan Pancasila dalam Rekonstruksi Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Proses Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah Berbasis Nilai Keadilan peneliti memberikan saran-saran dalam ruang lingkup serta materi muatan apa saja yang

hendak direkonstruksi dalam tabel sebagai berikut:



Tabel 7

Rekonstruksi Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh)
Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Proses Waris Utuh
Maupun Proses Waris Pecah Berbasis Nilai Keadilan

No. Nomor	Sebelum Direkonstruksi	Kelemahan- Kelamahan	Setelah Direkonstruksi
1.	“Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Nomor 7 Tahun 2021 <i>jo</i> UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Pasal 4 3) Yang dikecualikan dari objek pajak adalah: b. Warisan”	Pasal ini tidak memberikan pengecualian atau pengaturan khusus bagi warisan yang bernilai kecil. Tidak ada pengaturan progresivitas atau batas nilai minimum, sehingga ahli waris dari kelompok ekonomi lemah tetap dikenai pajak.	“Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Nomor 7 Tahun 2021 <i>jo</i> UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Pasal 4 1) Yang dikecualikan dari objek pajak adalah: b. Harta yang diterima oleh ahli waris hanya dikenakan pajak penghasilan apabila nilai harta warisan melebihi Rp1.000.000.000 (satu miliar rupiah). Harta dengan nilai di bawah batas ini dibebaskan dari pajak penghasilan sebagai bentuk perlindungan terhadap kelompok ekonomi lemah.”

2.	“Pasal 7 ayat (2) UU Nomor 7 Tahun 2021 <i>jo</i> UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Pasal 7 2) Penerapan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditentukan oleh keadaan pada awal tahun pajak atau awal bagian tahun pajak.”	Peneliti melihat dalam pasal ini mengabaikan fakta bahwa warisan bukan penghasilan aktif yang diperoleh melalui usaha langsung, melainkan harta yang telah dikenai pajak pada saat perolehan oleh pewaris.	“Pasal 7 ayat (2) UU Nomor 7 Tahun 2021 <i>jo</i> UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Pasal 7 2) Tarif Pajak Penghasilan atas harta warisan dikenakan secara progresif dengan tarif sebesar 0% untuk harta warisan bernilai di bawah Rp1.000.000.000 (satu miliar rupiah), 10% untuk harta bernilai Rp1.000.000.000 hingga Rp5.000.000.000, dan 20% untuk harta bernilai di atas Rp5.000.000.000. Tarif ini hanya berlaku untuk warisan yang diterima setelah proses pembagian yang sah.”
----	--	---	--

3.	“Pasal 17 ayat (1) huruf a UU Nomor 7 Tahun 2021 <i>jo</i> UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Pasal 17 1) Tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi: a. Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri adalah sebagai berikut: - Lapisan Penghasilan Kena Pajak sampai dengan Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah), tarif pajaknya 5% - Lapisan Penghasilan Kena Pajak di atas Rp50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp250.000.000,00 (dua ratus lima puluh juta rupiah), tarif pajaknya 15% - Lapisan Penghasilan Kena Pajak di atas Rp250.000.000,00 (dua ratus lima	Pasal ini tidak memperhitungkan bahwa harta warisan adalah harta yang sudah dikenai pajak pada saat diperoleh oleh pewaris. Tarif progresif maksimum 30% dapat memberatkan ahli waris, terutama jika harta warisan diterima dalam bentuk aset yang tidak likuid, seperti properti atau tanah.	“Pasal 17 ayat (1) huruf a UU Nomor 7 Tahun 2021 <i>jo</i> UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan Pasal 17 1) Tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi: a. Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri adalah sebagai berikut: - 0% untuk warisan bernilai hingga Rp1.500.000.000 (satu miliar lima ratus juta rupiah) - 10% untuk warisan bernilai Rp1.500.000.000 hingga Rp5.000.000.000 (lima miliar rupiah) - 15% untuk warisan bernilai di atas Rp5.000.000.000 (lima miliar rupiah).”
----	--	--	---

	puluh juta rupiah) sampai dengan Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah), tarif pajaknya 25% - Lapisan Penghasilan Kena Pajak di atas Rp500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah), tarif pajaknya 30%”		
--	--	--	--



BAB VI

PENUTUP

A. Simpulan

1. Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah Belum Berbasis Nilai Keadilan

Pengenaan pajak atas warisan memiliki manfaat sama dengan pajak lainnya yaitu untuk kepentingan negara yang berguna bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Namun pengenaan pajak atas warisan tidak memberikan kemanfaatan bagi ahli waris, justru menjadi beban yang harus ditanggung oleh ahli waris. Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Pajak Penghasilan menimbulkan banyak penafsiran yang berbeda, karena harusnya harta yang timbul dari warisan tidak dikenai pajak. Pajak yang timbul dari harta yang diperoleh dari warisan tidak bias disebut sebagai hutang kepada negara, karena pada saat harta tersebut menjadi milik pewaris tidak atau belum pernah ditagihkan oleh negara. Tujuan hukum sebagai kemanfaatan yang seharusnya memberikan kebahagiaan bagi ahli waris tidak dapat tercapai, berarti negara belum memberikan kemanfaatan bagi ahli waris.

Pasal 2 ayat (1) huruf a mengatur warisan yang belum terbagi merupakan subjek pajak, sedangkan Pasal 4 ayat (3) huruf b mengatur warisan bukan merupakan objek pajak. Ahli waris yang memperoleh tambahan penghasilan dari warisan dikecualikan dari kewajiban pembayaran PPh atas

penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang diberikan dengan penerbitan SKB PPh, SKB PPh diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan telah dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan jumlah bruto pengalihannya kurang dari Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah) sesuai dengan PP Nomor 71 tahun 2008 dan SE 20/PJ/2015. Surat Edaran yang ditetapkan Direktur Jenderal Pajak seharusnya tidak bisa digunakan untuk mengikat wajib pajak, karena bukan merupakan sumber hukum. Aturan untuk pengenaan pajak atas warisan selain tanah dan/atau bangunan belum ada aturan yang mengatur atau adanya kekosongan hukum.

Pengenaan pajak bagi ahli waris atas pertambahan penghasilan yang diperoleh dari warisan dilihat dari tujuan hukum, yaitu: belum memenuhi unsur keadilan, baik keadilan distributif maupun komutatif, kemudian belum memenuhi unsur kepastian hukum karena masih adanya konflik norma dan kekosongan hukum. Sedangkan pengenaan pajak pada ahli waris ternyata juga belum memberikan kemanfaatan bagi ahli warisnya.

Meskipun ada upaya melindungi ahli waris melalui pengecualian sementara, terdapat sejumlah kelemahan yang membuat regulasi ini belum berbasis keadilan, di antaranya:

e. Tidak Adanya Standar Progresifitas yang Memadai

Tarif PPh yang berlaku tidak mempertimbangkan faktor kemampuan ekonomi ahli waris. Ahli waris dengan penghasilan rendah dikenakan tarif yang sama dengan mereka yang memiliki penghasilan tinggi, yang bertentangan dengan prinsip keadilan distributif.

f. Beban Administratif yang Berat

Proses administrasi yang panjang dan kompleks sering kali memberatkan ahli waris, terutama dalam hal pembuktian status warisan dan pelaporan pajak.

g. Kurangnya Kepastian Hukum

Tidak adanya panduan teknis yang jelas dalam pengenaan pajak atas warisan pecah menciptakan ketidakpastian hukum bagi ahli waris.

h. Minimnya Transparansi

Kurangnya informasi yang transparan mengenai bagaimana pajak dihitung dan dialokasikan menimbulkan ketidakpercayaan terhadap sistem perpajakan.

Analisis Berdasarkan Teori Keadilan Yudi Latif dan Pancasila:

i. Keadilan Distributif

Dalam konteks keadilan distributif, pengenaan PPh atas harta warisan seharusnya memperhatikan proporsi beban yang ditanggung oleh ahli waris sesuai dengan kemampuan ekonomi mereka. Sistem pajak progresif yang lebih adil perlu diterapkan, di mana ahli waris dengan penghasilan rendah atau yang mewarisi aset dalam jumlah kecil dapat dikenakan tarif pajak yang lebih rendah.

j. Keadilan Komutatif

Prinsip keadilan komutatif menekankan kesetaraan perlakuan dan transparansi dalam pengenaan pajak. Dalam praktiknya, sering ditemukan bahwa ahli waris dengan pengetahuan hukum perpajakan yang terbatas mengalami kesulitan dalam memahami kewajiban mereka, sementara pihak-pihak dengan akses ke konsultan pajak dapat menghindari beban pajak yang sama.

k. Keadilan Legal

Keadilan legal berkaitan dengan kepastian hukum dan keselarasan regulasi dengan nilai-nilai Pancasila. Regulasi saat ini cenderung tidak memberikan kejelasan yang memadai mengenai mekanisme pembagian harta warisan yang terkena pajak, sehingga melanggar prinsip keadilan legal dan menimbulkan ketidakpastian hukum.

l. Keadilan Pancasila

Sebagai dasar ideologi negara, Pancasila menekankan pada asas keadilan sosial bagi seluruh rakyat Indonesia. Penerapan PPh atas harta warisan perlu mencerminkan nilai ini dengan cara yang tidak hanya adil secara hukum, tetapi juga memberikan perlindungan kepada masyarakat yang kurang mampu.

2. Kelemahan-Kelemahan Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Proses Waris Utuh Maupun Waris Pecah Pada Saat Ini

Kelemahan dari segi substansi: Ketidakjelasan Definisi Hukum.

Undang-Undang Pajak Penghasilan di Indonesia tidak memberikan batasan yang jelas antara harta warisan yang dikenakan pajak dan yang tidak. Sebagai contoh, apakah waris utuh dianggap sebagai penghasilan kena pajak sering kali menjadi subjek interpretasi yang berbeda-beda. Ketidakjelasan ini mengakibatkan perhitungan pajak yang tidak konsisten dan sengketa hukum.

Tumpang Tindih dengan Hukum Lain. Interaksi antara Undang-Undang Perpajakan dan regulasi warisan, seperti Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata) atau hukum waris Islam, menciptakan konflik. Sebagai contoh, pembagian warisan menurut hukum Islam dapat mengklasifikasikan bagian tertentu sebagai "hibah" yang bebas pajak, sementara Undang-Undang Perpajakan mungkin menganggapnya sebagai penghasilan kena pajak.

Kurangnya Pengecualian untuk Warisan Bernilai Kecil. Regulasi saat ini kurang memperhatikan pengecualian untuk warisan bernilai kecil, yang membebani ahli waris dengan harta warisan yang sederhana. Kurangnya diferensiasi ini memperparah ketidakadilan dalam sistem perpajakan.

Penetapan NPOPTKP ditentukan oleh Pemerintah Daerah khususnya Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota ketentuan Pasal 7 ayat (1) UU BPHTB yang menyatakan bahwa NPOPTKP ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah), kecuali dalam hal perolehan hak karena waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas

atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/isteri, Ketentuan Pasal 87 ayat (5) UU PDRD, NPOPTKP dalam perolehan hak karena waris kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau ke bawah, termasuk suami/isteri, ditetapkan paling rendah Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). NPOPTKP ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). Untuk Kabupaten Sukoharjo NPOPTKP yang ditetapkan khusus untuk obyek pajak waris atau hibah wasiat pada tahun 2024 ditetapkan adalah sebesar Rp. 100.000.000,00. (seratus juta rupiah).

Kelemahan dari segi struktur hukum: Mekanisme Penegakan yang Tidak Efektif. Otoritas pajak sering kali kesulitan menegakkan regulasi pajak warisan secara efektif. Keterbatasan sumber daya dan pedoman yang tidak konsisten mengakibatkan penerapan yang tidak merata, yang pada akhirnya menumbuhkan ketidakpercayaan di kalangan wajib pajak. Kurangnya Koordinasi Antar Lembaga. Tidak adanya sistem terintegrasi antara kantor pajak, PPAT, dan pengadilan agama mempersulit proses verifikasi. Fragmentasi ini memperlambat pengumpulan pajak dan meningkatkan biaya administrasi. Lemahnya Jalur Hukum. Wajib pajak yang menghadapi sengketa pajak warisan tidak memiliki mekanisme penyelesaian sengketa yang efisien. Proses penyelesaian sengketa saat ini cenderung lama dan mahal, yang menghalangi ahli waris untuk mencari keadilan.

Penerimaan objek waris dalam pembagian hak bersama merupakan suatu tambahan kemampuan ekonomis yang diterima dan menambah

kekayaan ahli waris. Sehingga pelaksana undang-undang dalam memungut PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris ini dirasa logis guna menunjang *income* keuangan negara yang sebesar-besarnya ditujukan untuk mencapai kesejahteraan umum. Namun dari sisi ahli waris hal ini sangat memberatkan, karena mereka akan terbebani pajak ganda atas peralihan tersebut.

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. Sehingga 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. Oleh karena itu 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.

Kelemahan dari segi kultur hukum: Rendahnya Kesadaran Pajak. Sebagian besar masyarakat memandang pajak warisan sebagai sesuatu yang tidak adil atau tidak perlu, yang berasal dari nilai budaya yang mengutamakan pelestarian kekayaan keluarga. Resistensi terhadap Kepatuhan. Kecenderungan budaya untuk melewati prosedur formal warisan memperburuk ketidakpatuhan. Sebagai contoh, kesepakatan informal untuk

mendistribusikan warisan tanpa dokumentasi sering kali luput dari pengawasan pajak. Ketidakpercayaan terhadap Otoritas Pajak. Skeptisisme masyarakat terhadap penggunaan pendapatan pajak yang tepat merusak kepatuhan sukarela. Persepsi bahwa pajak warisan secara tidak proporsional memengaruhi keluarga berpenghasilan menengah dan rendah memperdalam ketidakpercayaan ini. Hambatan-hambatan yang dihadapi dalam Pelaksanaan Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan/atau bangunan terjadinya ketidaksesuaian antar PPAT selaku pihak ketiga yang membantu dalam melakukan perhitungan dan pembayaran BPHTB waris, khususnya mengenai suatu peristiwa di mana seorang ahli waris atau para ahli waris berniat memberikan bagian warisannya kepada salah seorang ahli waris. Hal ini disebabkan ketentuan dalam UU BPHTB khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 tentang waris yang tidak memberikan kepastian hak bagi masyarakat serta kurangnya sosialisasi mengenai peraturan-peraturan hak tersebut di dalam masyarakat (Wajib Pajak dan para Pejabat yang diberi wewenang untuk memungut pajak).

3. Rekonstruksi Perlindungan Hukum Atas Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Terhadap Harta Warisan Yang Diperoleh Ahli Waris Melalui Proses Waris Utuh Maupun Proses Waris Pecah Berbasis Nilai Keadilan

Rekonstruksi pajak penghasilan (PPh) terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan berupa jual beli, hibah dan warisan berbasis keadilan

adalah regulasi yang mencerminkan keadilan. Keadilan adalah keseimbangan antara pemberian hak dan pembebanan kewajiban. Sesuatu akan dikatakan adil apabila antara keduanya berjalan seimbang, janganlah membebankan kewajiban apabila tidak ada pemberian haknya demikian pula sebaliknya. Regulasi pajak penghasilan (PPh) terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan wajib direkonstruksi menjadi regulasi yang mencerminkan keadilan.

Pertama, Pasal 4 ayat (3) huruf b UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan peneliti melihat bahwa belum adanya pasal yang memberikan memberikan pengecualian atau pengaturan khusus bagi warisan yang bernilai kecil. Tidak ada pengaturan progresivitas atau batas nilai minimum, sehingga ahli waris dari kelompok ekonomi lemah tetap dikenai pajak. Pengusulannya ditambahkan pasal mengenai: *“Harta yang diterima oleh ahli waris hanya dikenakan pajak penghasilan apabila nilai harta warisan melebihi Rp1.000.000.000 (satu miliar rupiah). Harta dengan nilai di bawah batas ini dibebaskan dari pajak penghasilan sebagai bentuk perlindungan terhadap kelompok ekonomi lemah.”*

Kedua, rumusan Pasal 7 ayat (2) UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan berbunyi “Penerapan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditentukan oleh keadaan pada awal tahun pajak atau awal bagian tahun pajak.” Dirubah menjadi, *“Tarif Pajak Penghasilan atas harta warisan dikenakan secara progresif dengan tarif sebesar 0% untuk harta warisan bernilai di bawah Rp1.000.000.000 (satu miliar rupiah), 10% untuk harta bernilai Rp1.000.000.000 hingga Rp5.000.000.000, dan 20% untuk harta*

bernilai di atas Rp5.000.000.000. Tarif ini hanya berlaku untuk warisan yang diterima setelah proses pembagian yang sah.”

Ketiga, Pasal 17 ayat (1) huruf a UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dikritisi bahwa pasal ini tidak memperhitungkan bahwa harta warisan adalah harta yang sudah dikenai pajak pada saat diperoleh oleh pewaris. Tarif progresif maksimum 30% dapat memberatkan ahli waris, terutama jika harta warisan diterima dalam bentuk aset yang tidak likuid, seperti properti atau tanah. Dirubah menjadi, “Tarif pajak penghasilan atas harta warisan ditetapkan sebagai berikut:

- 1. 0% untuk warisan bernilai hingga Rp1.500.000.000 (satu miliar lima ratus juta rupiah);*
- 2. 10% untuk warisan bernilai Rp1.500.000.000 hingga Rp5.000.000.000 (lima miliar rupiah);*
- 3. 15% untuk warisan bernilai di atas Rp5.000.000.000 (lima miliar rupiah).”*

B. Saran

- 1. Substansi Hukum:** *Pertama* perkenalkan ketentuan yang jelas dan terperinci dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang membedakan antara warisan yang dikenakan pajak dan yang tidak. *Kedua* selaraskan regulasi pajak warisan dengan hukum yang ada untuk memastikan konsistensi di seluruh kerangka hukum. *Ketiga* tetapkan pengecualian pajak progresif untuk warisan bernilai kecil guna mempromosikan keadilan.

2. Struktur Hukum: *Pertama* Kembangkan basis data terpusat yang menghubungkan kantor pajak, PPAT, dan pengadilan agama untuk menyederhanakan verifikasi pajak. *Kedua* tingkatkan pendanaan untuk otoritas pajak guna meningkatkan kapasitas penegakan hukum. *Ketiga* ciptakan sistem penyelesaian sengketa yang mudah diakses dan efisien untuk kasus pajak warisan.
3. Kultur Hukum: *Pertama* luncurkan kampanye edukasi publik untuk meningkatkan kesadaran tentang pentingnya pajak warisan. *Kedua* bangun kepercayaan dengan meningkatkan transparansi dalam alokasi pendapatan pajak. *Ketiga* dorong pemimpin komunitas untuk mendukung kepatuhan terhadap regulasi pajak warisan.

C. Implikasi Kajian

1. Jual beli, apabila wajib pajak menjual tanah dan bangunan dengan harga penjualan di bawah harga pembelian (rugi), wajib pajak wajib membayar pajak penghasilan minimal sebesar Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) dalam pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2). Wajib pajak pada saat membeli tanah dan/atau bangunan diwajibkan membayar BPHTB sebesar 5% dari nilai transaksi atau NJOP PBB-P2, dan pada saat menjual diwajibkan membayar pajak penghasilan sebesar 2,5% dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Hal ini mengakibatkan adanya ketidakadilan bagi wajib pajak;

2. Hibah hak atas tanah dan/atau bangunan walaupun merupakan pemberian, wajib pajak tetap diwajibkan untuk membayar pajak penghasilan;
3. Warisan hak atas tanah dan/atau bangunan merupakan peristiwa hukum, dikecualikan oleh undang-undang bukan objek pajak penghasilan, namun apabila hak atas tanah dan/atau bangunan tersebut tidak tercantum dalam SPT wajib pajak, maka wajib pajak yang sudah meninggal diwajibkan untuk membayar pajak penghasilan. Untuk hal tersebut di atas menimbulkan banyak ketidakadilan dan tidak ada keselarasan dalam penerapan peraturan di mana peraturan di bawah undang-undang (Surat Edaran) dapat mengesampingkan undang undang.



DAFTAR PUSTAKA

A. Buku/Literatur

- A. Strauss and J. Corbin, Busir, *Qualitative Research: Grounded Theory Procedure and Techniques* (London: Sage Publication, 1990)
- Abdul Rahmat Budiono. 2005. *Pengantar Ilmu Hukum*. Malang: Bayumedia Publishing
- Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013
- Afzalur Rahman, 1995. *Doktrin Ekonomi Islam*, jilid 1, Terj. Soeroyo dan Nastangin. (Yogyakarta: Dana Bhakti Wakaf)
- Agoes, S. dan Trisnawati, E. (2013). *Akuntansi Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat
- Ahmad Ali, 2008, *Menguak Tabir Hukum*, Jakarta, Ghalia Indonesia
- Andra Ata Ujan, *Membangun Hukum dan Membela Keadilan Filsafat Hukum*, (Yogyakarta, Kanisius, 2009)
- Anton, 2017, *Tinjauan Hukum Islam Terhadap Peran Notaris Dalam Pembuatan Akta Jual Beli (Studi di Kantor Notaris-PPAT Riadh indrawan)*, Skripsi, Universitas Islam Negeri Raden Intan Lampung
- Ali, H. Z. 2008. *Pelaksanaan Hukum Waris Di Indonesia*, Sinar grafika. Jakarta
- Andreas Dowen Bolo, Bartolomeus Samho, Stephanus Djunatan, Sylvester Kanisius Laku. 2012. *Pancasila Kekuatan Pembebasan*. (Yogyakarta: Kanisius)
- Ani Sri Rahayu, 2015. *Pendidikan Pancasila Dan Kewarganegaraan (PPKN)*. (Jakarta: Bumi Aksara)
- Anisitus Amanat, 2001, “*Membagi Warisan Berdasarkan Pasal-Pasal Hukum Perdata BW*”. Jakarta: Raja Grafindo Persada
- Arie S. Hutagalung, *Tebaran Pemikiran Seputar Masalah Hukum Tanah*, (Jakarta: Lembaga Pemberdayaan Hukum Indonesia, 2005)
- B. Ilyas dan Burton. (2013). *Hukum Pajak*, Edisi 6. Jakarta: Salemba Empat
- Bagir Manan, *Dasar-dasar Konstitusional Peraturan Perundang-Undangan Nasional*, Fakultas Hukum Universitas Andalas, Padang, 1994

- _____ dan Kuntana Magnar, (1997), *Beberapa Masalah Hukum Tata Negara Indonesia*, PT Alumni, Bandung
- Bambang Waluyo, *Penelitian Hukum dan Praktek*. (Jakarta: Sinar Grafika, 1991)
- Bustamar Ayza. (2017). *Hukum Pajak Indonesia*. Depok: Kencana
- Daeng Naja, *Teknik Pembuatan Akta*, (Yogyakarta: Pustaka Yustisia, 2012)
- Dedi Mulyadi, 2014. *Internalisasi Nilai-Nilai Ideologi Pancasila Dalam Dinamika Demokrasi Dan Perkembangan Ketatanegaraan Indonesia*. (Bandung: Refika Aditama)
- Denzin, Norman K. dan Yvonna S. Lincoln. (2009). *Handbook of Qualitative Research*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar
- Djamaludin Gede, 2002, *Hukum Pajak*, Fakultas Ekonomi Indonesia
- Diana Putri Trisna. 2019. *Analisis Yuridis Terhadap Warisan Yang Belum Terbagi Sebagai Subjek Pajak Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan*. Disertasi. Medan: Fakultas Hukum Universitas Sumatra Utara
- E . Sumaryono, *Hermeneutika: Sebuah Metode Filsafat*, (Yogyakarta: Kanisius. 1999)
- Edgar Hendarto. “*Pengena Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan*.” Disertasi. Surabaya: Fakultas Hukum Universitas Surabaya
- Effendi Perangin, *Hukum Waris*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2011)
- Eko Lasmana. *Sistem Perpajakan di Indonesia - Buku Peruna, ed.1*, (Jakarta:PrimaKampur Grafika. 1992)
- Eman Suparman, “*Hukum Waris Indonesia Dalam Sudut Pandang Islam, Adat, dan BW*”, Refika Aditama, Bandung, 2011
- Erly Suandy. 2014. *Hukum Pajak*. Edisi ke-5. Jakarta: Salemba Empat
- Esmi Warassih, (2011), *Pranata Hukum Sebuah Telaah Sosiologis*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang
- Fajar, Mukti dan Yulianto Achmad. (2010). *Dualisme Penelitian Hukum Normatif dan Empiris*. Yogyakarta: Pustaka Pelajar
- Fazlur Rahman, 1996. *Tema-Tema Pokok al-Qur'an*, terj. Anas Mahyuddin. (Bandung: Pustaka)

- Franz Magnis Suseno, 1987, *Etika Dasar Masalah-Masalah Pokok Filsafat Moral*, (Yogyakarta, Kanisius, Cetakan ke-31)
- _____. 1987. *Etika Politik Prinsip Moral Dasar Kenegaraan Modern*, (Jakarta, Gramedia)
- H. Bohari. 2019. *Pengantar Hukum Pajak*. Rajawali: Jakarta
- H. A. R. Tilaar, 1998. *Beberapa Agenda Refoermasi Pendidikan Nasional; Dalam Perspektif Abad 21*. (Magelang: Teras Indonesia)
- HM Revenue and Customs. (2023). *Inheritance Tax Manual*. London: HMRC
- H. Salim HS, *Teknik Pembuatan Akta Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT)*, (Jakarta: Rajawali Press, 2016)
- Habib Adjie. 2014. *Merajui Pemikiran dalam Dunia Nendaris dan PPAT*. Bandung PT Cars Aditya Bhakti
- Hamka. 1984. *Prinsip dan Kebijaksanaan dalam Islam*. (Jakarta: Pustaka Panjimas)
- _____. 1984. *Islam Revolusi Ideologi dan Keadilan Sosial*. (Jakarta: Pustaka Janji Mas)
- Hamid Darmani. 2013. *Urgensi Pendidikan Pancasila Dan Kewarganegaraan Diperguruan Tinggi*. (Bandung: Alfabeta)
- Hanitijo Soemitro, Ronny. (1990). *Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri*. Jakarta: Ghalia Indonesia
- Hans Kelsen, *Pure Theory of Law*, diterjemahkan oleh Max Knight dari *Bahas Jerman*. (Berkeley: University of California Press, 1967)
- Hardono Hadi. 1994. *Hakikat dan Muatan Filsafat Pancasila*. (Yogyakarta: Kanisius)
- Harsono, *Perkembangan Pengaturan Kewarganegaraan*, (Yogyakarta: Liberty, 2012)
- Haula Rosdiana dan edi slamet iriyanto, (2013), *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*, Rajawali Pers, Jakarta
- Herlien Budiono, *Kumpulan Tulisan Perdata Di Bidang Kenotariatan Buku Kesatu*, Citra Aditya Bakti, Jakarta, 2008
- Kaelan, *Negara Kebangsaan Pancasila Kultural, Historis, Filosofis, Yuridis, dan Aktualisasinya*, (Yogyakarta, Paradigma, 2013)

- Lasiyo dan Yuwono, *Pancasila {Pendekatan Secara Kefilsafatan}*, (Yogyakarta: Liberty, 1985)
- Latif, Y. (2011). *Negara Paripurna: Historisitas, Rasionalitas, dan Aktualitas Pancasila*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama
- Lawrence Friedman, 1986, *Gunther Teubner* (Ed)
- M. Hasbi Amiruddin. 2000. *Konsep Negara Islam Menurut Fazlur Rahman*. (Yogyakarta: UII Press)
- Mahmutarom, *Rekonstruksi Konsep Keadilan*, (Semarang, Universitas Diponegoro Semarang, 2009)
- Majjid Khaduri, *The Islamic Conception of Justice*, (Baltimore and London: The Johns Hopkins University Press, 1984)
- Mansury, R. (1996). *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Ind-Hill-Co, Jakarta
- Mardiasmo. (2016). *Perpajakan Edisi Revisi Tahun 2016*. Yogyakarta: Penerbit Andi
- Marwati Riza, *Perlindungan Hukum Pekerja Migran Indonesia di Luar Negeri*, AS Publishing, Makassar, 2009
- Mas'od Mohtar. 2003. *Politik Birokrasidan Pembangunan*. (Yogyakarta: Pustaka Pelajar)
- Ministry of Economy and Finance Korea. (2023). *Taxation System in Korea*. Seoul: MOEF
- Muhammad Gade dan Djamaluddin Gade, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 1995)
- Mukti Fajar ND dan Yulianto Achmad MH, *Dualisme Penelitian Hukum Normatif & Empiris*, (Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2019)
- National Tax Agency Japan. (2023). *Inheritance Tax Overview*. Tokyo: NTA
- Nawawi, Hadari. (1992). *Instrumen Penelitian Bidang Sosial*. Yogyakarta: Gajah Mada University Press
- Noeng Muhadjir, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, Penerbit Rake Sarasin, Yogyakarta, 2002
- Noor Bakry Ms. 1987. *Pancasila Yuridis Kenegaraan*. (Yogyakarta: Liberty)
- Notonagoro, *Pancasila Secara Ilmiah Populer*, (Jakarta, Pantjuran Tujuh, 1975)

- R.W.M. Dias, *Jurisprudence*, edisi 4, (London: Butterworths, 1976)
- R. Soeroso, *Pengantar Ilmu Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta, 2011
- Richard Burton, *Kajian Aktual Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2009)
- Rochmat Soemitro. 1998. *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung: Refika Aditama
- Ronny Hanitijo Soemitro, *Metodologi Penelitian Hukum Dan Jurimetri*. (Jakarta: Ghalia Indonesia, 1990)
- Roscoe Pound, *Tugas Hukum*, diterjemahkan oleh Radjab Muhammad, (Jakarta: Bhralara, 1965)
- Rosdiana, H. dan Irianto, E.S., (2012), *Pengantar Ilmu Pajak*, PT Raja Grafindo, Jakarta
- Rozikin Daman. 1992. *Pancasila Dasar Falsafah Negara*. (Jakarta: Rajawali Press)
- Rusdi Malik, *Penemu Agama Dalam Hukum di Indonesia*, (Jakarta: Universitas Trisakti, 2000)
- S. Tamakiran, (2002), *Asas-Asas Hukum Waris Menurut Tiga Sistem Hukum*, Bandung: CV. Pionir Jaya
- Sari Diana. (2013). *Konsep Dasar Perpajakan*. Bandung: PT. Refika Aditama
- Sarnita Basani Siahaan. (2013). *Pengaruh Corporate Governane, Kepemilikan Keluarga dan Ukuran Perusahaan Terhadap Tax Avoidance*. (Skripsi). Universitas Telkom
- Siti Resmi, (2013), *Perpajakan: Teori dan Kasus*, Edisi 7, Jakarta: Salemba Empat
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji. (2013). *Penelitian Hukum Normatif*. Jakarta: Raja Grafindo Persada
- Soeratno dan Lincoln Arsyad, *Metodologi Penelitian Untuk Ekonomi dan Bisnis*, Unit Penerbitan dan Percetakan APMP YKPN, Yogyakarta, 1993
- Sofyan, D. A. (2010). *Analisis Perbedaan Kinerja Keuangan Pada Perusahaan di Kabupaten Banyuwangi Atas Jasa Konsultan Pajak*. E-journal UPN Veteran
- Soimin, *Hukum Orang dan Keluarga Prespektif Hukum Perdata Barat/BW, Hukum Islam, dan Hukum Adat Edisi Revisi*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2010)
- Sofyan, S. 2010. *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan)*. Medan: Pustaka Bangsa Press

- Sudikno mertokusumo. 1988. *Hukum dan Politik Agraria*, Karunika Univeristas Terbuka, Jakarta
- _____. 1991, *Mengenal Hukum (Suatu Pengantar)*, Edisi Ketiga, Penerbit Liberty, Yogyakarta
- Surini Ahlan Sjarif dan Nurul Elmiyah, *Hukum Kewarisan Perdata Barat Pewarisan menurut Undang-Undang*, Kencana, Jakarta, 2006
- Swedish Tax Agency. (2023). *Capital Gains Tax Policy*. Stockholm: STA
- Syahril Sofyan, *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan)*, Pustaka Bangga, Medan, 2011
- Tamakiran, S. 2002. *Asas asas hukum waris menurut tiga sistim hukum*. Jakarta: Pionir Jay
- Tunas Hariyulianto. (1996). *Pajak Penghasilan Indonesia*. Jakarta: CV Eko Jaya Jakarta
- Urip Santoso, *Pendaftaran Tanah dan Peralihan Hak Atas Tanah*, (Jakarta: Prenamedia Group, 2014)
- Waluyo, B. (1991). *Penelitian Hukum dan Praktek*. Jakarta: Sinar Grafika
- _____. 2011. *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta
- Widhi Handoko, *Rekonstruksi Kebijakan Hukum Pertanahan Berbasis Nilai Keadilan Sosial” (Studi Tentang Stelsel Publisitas Negatif Berunsur Positif Pada Sistem Birokrasi dan Pelayanan Publik Badan Pertanahan Nasional)*, Disertasi Program Doktoral Ilmu Hukum, Undip, 2010
- William J. Chambliss dan Robert B. Seidman, *Law, Order and Power*, Reading, Mass: Addisin-Wesly, 1971
- Y Sri. Pudyatmoko, (2002). *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta: Andi Offset, Yogyakarta
- Ydstedt, A. dan Wollstad, A. (2015). *Ten years without the Swedish inheritance tax: Confederation of Swedish Enterprise*
- Yesmil Anwar & Adang., 2008. *Pengantar Sosiologi Hukum*, (Penerbit PT. Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta; 2008)
- Zainuddin Ali, *Pelaksanaan Hukum Waris di Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta, 2010

B. Jurnal

- Ahmad Munir, Tatiek Sri Djatmiati, Rr Herini Siti Aisyah, “Diskresi Presiden dalam Pengaturan Keterbukaan Informasi Perpajakan Government Discretion in Regulation of Tax Information Disclosure”, *Halu Oleo Law Review*, Vol. 5 No. 1, 2021
- Bayu Indra Permana, dkk., “Legal Certainty of Income Tax Exemption on the Transfer of Rights to Land in the Sharing of Collective Integration Rights”, *International Journal of Social Science and Education Research Studies*, Vol. 2 No. 11, 2022
- Betrix Benni, Kurniawarman, & Annisa Rahman. 2019. Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama Dalam Pengalihan Tanah Karena Pewarisan di Kota Bukittinggi, *Jurnal Cendikia Hukum*, Vol. 5, No. 1
- Edgar Hendarto. Pengenaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan. *Jurnal Magister Hukum Argumentum*. Vol. 6 No. 1 (2019): Edisi Maret
- Frederick A. Olafson, 1986. History and Theory, Vol. 25, No. 4, *Journal Beiheft*
- I Gusti Bagus Yoga Prawira, “Tanggung Jawab PPAT Terhadap Akta Jual Beli Tanah”, *Jurnal Ius*, Vol. 4 No. 1, 2016
- Khoulud Beby Bestiani. 2021. 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
- Lawrence Friedman “*Law and Development, A General Model*” dalam *Law and Society Review*, No. VI, 1972
- Lika Trisnawati. 2015. 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
- Misbah Imam Soleh Hadi & Bayu Indra Permana, Konstruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris, *Jurnal Ilmu Kenotariatan*, Vol. 3, No. 1, 2022

- Niru Anita Sinaga. 2016. Pemungutan Pajak dan Permasalahannya di Indonesia, *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara* Vol. 7, No. 1
- 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
- Suteki, *Hukum Progresif: Hukum Berdimensi Transendentak dalam Konteks Keindonesiaan. Publikasi Ilmiah Universitas Muhammadiyah Surakarta*, Prosiding Seminar Nasional/Januari 2018
- Tatik Aajati. 2017. 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. Semarang: Universitas Islam Sultan Agung
- Tina Miniawati, *et.al.* (2018). “Perencanaan Teknik dan Prosedur Pemeriksaan Pajak atas Harta Wajib Pajak yang Mengikuti Program Pengampunan Pajak Sesuai Undang-Undang No. 11 Tahun 2016.” *Jurnal Akutansi dan Keuangan*. Lampung
- Wagiman. 2016. Nilai, Asas, Norma, dan Fakta Hukum: Upaya Menjelaskan dan Menjernihkan Pemahamannya, *Jurnal Filsafat Hukum*, Vol. 1, No. 1
- Wiley, Hermeneutics: "Analytical" and "Dialectical", *Journal Wesleyan University*, DOI: 10.2307/2505130 <https://www.jstor.org/stable/2505130>

C. Peraturan Perundang-Undangan

Pancasila

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;

Kitab Undang-Undang Hukum Perdata.

Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria.

Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan.

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang perubahan atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan. Peraturan Pemerintah Nomor 7 Tahun 1997 tentang Peraturan Gaji Pegawai Negeri Sipil. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Karena Waris Dan Hibah Wasiat. 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. Peraturan Kepala BPN Nomor 8 Tahun 2012 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. Peraturan Direktorat 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.

D. Media Internet/Sumber Lain

Anonim. “*Aksonomi Pajak atas Kekayaan*”. <https://atpetsi.or.id/taksonomi-pajak-atas-kekayaan>.” diakses tanggal 12 September 2024

Ardiansyah, B. G. (2021). Mungkinkah Mengenakan Pajak Warisan? Retrieved from <https://news.ddtc.co.id/> website: <https://news.ddtc.co.id/mungkinkahmengenakan-pajak-warisan-29898>. Diakses tanggal 2 November 2022

Direktorat Hukum dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia Direktorat Jenderal Peraturan Perundang-undangan dalam karya tulisannya yang diambil dari

- https://ditjenpp.kemenkumham.go.id/index.php?option=com_content&view=article&id=849:penemuan-hukum-oleh-hakim-rechtvinding&catid=108&Itemid=161 disadur pada hari Senin, 19 September 2024 pada pukul 11.14 W.I.B
- FJP Law Offices. 2021. *Aspek Perpajakan Atas Warisan*. <https://fjp-law.com/id/aspek-perpajakan-atas-warisan/>, diakses 6 Oktober 2024
- <https://dunianotaris.com/seputar-akta-pembagian-hak-bersama-aphb.php>, diakses pada hari Sabtu, 18 Januari 2024, pukul 16.57 WIB
- Lidya Julita Sembiring. “*Tak pernah lapor rumah warisan, siap-siap kena pajak!*” CNBC Indonesia. <http://cnbcindonesia.com/news>. Diakses tanggal 24 Desember 2023
- OECD (2021), *Inheritance Taxation in OECD Countries*, *OECD Tax Policy Studies*, No. 28, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/e2879a7d-en>
- Herlambang P, Wiratraman, *Penelitian Sosio-Legal dan Konsekuensi Metodologisnya*, diakses dari <https://herlambangperdana.files.wordpress.com/2008/06/penelitian-sosio-legal-dalam-tun.pdf>, pada tanggal 25 Juli 2024
- Kajian Informasi Publik, Notaris-PPAT Terus Diperbudak Negara dan Pemerintah, dalam <https://kajianinformasipublik.com/notaris-ppat-terus-diperbudak-negara-dan-pemerintah/>, diakses Selasa, tanggal 26 November 2019
- Park, Ju-Hee. (2022). *Republic of Korea: Individual – Other taxes*. *Worldwide Tax Summaries*. PWC. Retrieved from <https://taxsummaries.pwc.com/republic-ofkorea/individual/other-taxes> Diakses tanggal 28 November 2022
- Rahayu, 2009, *Pengangkutan Orang*, disadur dari <https://etd.eprints.ums.ac.id>, tanggal 1 Juni 2024 pukul 07.33 WIB