

**INKONSISTENSI PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN DI BIDANG
PENDAFTARAN PERALIHAN HAK ATAS TANAH BERDASARKAN PERJANJIAN
NOMINEE DALAM RANGKA PENGAMPUNAN PAJAK**

TESIS

Untuk memenuhi sebagian persyaratan memperoleh gelar Magister Kenotariatan (M.Kn.)



Oleh:

Angelica Saulina Hutapea

NIM: 166010200111062

PROGRAM STUDI MAGISTER KENOTARIATAN

FAKULTAS HUKUM

UNIVERSITAS BRAWIJAYA

MALANG

2018

Tesis

Judul:

**INKONSISTENSI PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN DI BIDANG
PENDAFTARAN PERALIHAN HAK ATAS TANAH BERDASARKAN PERJANJIAN
NOMINEE DALAM RANGKA PENGAMPUNAN PAJAK**

Oleh:

Angelica Saulina Hutapea

NIM: 166010200111062

telah dipertahankan di depan majelis penguji
pada tanggal 12 Juli 2018
dan dinyatakan memenuhi syarat

Pembimbing Utama

Pembimbing Kedua

Dr. Iwan Permadi, S.H., M.Hum
NIP. 197201172002121002

Fathul Laila, S.H., M.Kn.

Malang, 16 Juli 2018

Fakultas Hukum
Universitas Brawijaya
Dekan,

Ketua Program Studi
Magister Kenotariatan

Dr. Rachmad Safa'at, SH. M.Si
NIP. 19620805 198802 1 001

Dr. Imam Koeswahyono, S.H., M.Hum
NIP. 19571021 198601 1 002

KATA PENGANTAR

Segala Puji syukur penulis haturkan kepada Tuhan Yesus Kristus yang telah memberikan berkat-Nya yang tiada henti hingga penulis dapat sampai pada tahap ini.

Terima kasih penulis sampaikan kepada:

1. Bapak Dr. Rachmad Safa'at, SH., M.Si selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Brawijaya.
2. Bapak Dr. Imam Koeswahyono, S.H., M.Hum selaku Ketua Program Studi Magister Kenotariatan atas segala bimbingan dan masukan selama proses pengajuan judul tesis sampai akhirnya tesis bisa terselesaikan.
3. Bapak Dr. Iwan Permadi, S.H., M.Hum selaku pembimbing utama, atas kesabaran dalam membimbing dan memberi masukan, saran dan kritik selama proses pengerjaan tesis ini hingga selesai dengan baik dan tepat pada waktunya.
4. Ibu Fathul Laila, SH.,M.Kn selaku pembimbing kedua yang atas kesabaran dalam membimbing dan memberi masukan, saran, dan kritik serta motivasi untuk bisa menyelesaikan tesis ini dengan baik dan tepat pada waktunya.
5. Bapak Dr. Tunggul Anshari, SH.,M.Hum selaku dosen penguji yang memberikan masukan dan kritik yang membangun pada tesis penulis.
6. Bapak R. Imam Rahmat Safi'I, SH.,M.Kn selaku dosen penguji yang memberikan masukan dan kritik yang membangun pada tesis penulis.
7. Papa Yustinus Ridwan Hutapea, S.H dan Mama Laurentia Wiryosandjojo, S.H serta kedua kakak penulis, Steven Togar, S.E dan Christofer Ronggur, S.T yang selalu memberikan dukungan dan doa agar penulis tetap semangat sehingga bisa menyelesaikan tesis ini tepat pada waktunya.
8. Sahabat penulis yang selalu memberi ide dan inspirasi serta semangat untuk menyelesaikan tesis ini, Christian Adi Santoso, S.H, M.Kn.
9. Teman-teman seperjuangan Kelas B Magister Kenotariatan angkatan 2016 yang sama-sama sedang berjuang menyelesaikan tugas akhir ini: Widya Nusifera, Hesty Ayu, Rizky Fajar Sani, dan teman-teman sekelas lainnya.

10. Sahabat-sahabat penulis yang selalu memberikan motivasi dan dukungan, Mega Sonia, Sherly Elvina, Sheren Natalia, Dian Lestari, Tesalonika San, Marcella Iskandar, Atika Ayu, dan teman-teman lain yang tidak dapat penulis sebutkan satu per satu.
11. Pihak-pihak lain yang turut membantu terselesaikannya tesis ini.

Penulis rasa tesis ini masih jauh dari kata sempurna, sehingga masukan dan kritikan selalu penulis harapkan untuk memperbaiki tesis ini. Akhir kata penulis mohon maaf jika dalam proses pembuatan tesis ini, penulis melakukan kesalahan baik yang disengaja maupun tidak sengaja. Semoga ada inspirasi dan pencerahan yang dapat ditarik dalam penulisan ini.

Malang, Mei 2018

Penulis



RINGKASAN

Angelica Saulina Hutapea, Program Studi Magister Kenotariatan, Fakultas Hukum Universitas Brawijaya, Mei 2018, **INKONSISTENSI PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN DI BIDANG PENDAFTARAN PERALIHAN HAK ATAS TANAH BERDASARKAN PERJANJIAN *NOMINEE* DALAM RANGKA PENGAMPUNAN PAJAK**, Dr, Iwan Permadi, S.H,M.Hum, Fathul Laila, S.H,M.Kn

Pada tesis ini penulis mengangkat permasalahan mengenai inkonsistensi peraturan perundang-undangan terkait pendaftaran peralihan hak atas tanah dalam rangka program pengampunan pajak.

Dalam Pasal 37 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah menerangkan bahwa proses peralihan hak atas tanah melalui jual-beli, tukar menukar, inbreng, hibah, dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya yang dibuktikan dengan akta PPAT. Namun dengan adanya Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak, menyebutkan secara eksplisit bahwa peralihan hak atas tanah dapat dilakukan berdasarkan perjanjian *nominee* yang dibuktikan dengan Akta Pernyataan yang bersifat notariil. Hal demikian tentu menyebabkan konflik norma dalam peraturan perundang-undangan di Indonesia.

Rumusan masalah berdasarkan latar belakang yang ada ialah bagaimana dampak dari inkonsistensi peraturan perundang-undangan di bidang pendaftaran peralihan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak dan bagaimana keabsahan perjanjian *nominee* dalam peraturan hukum di Indonesia terkait pengampunan pajak. Penelitian ini merupakan penelitian yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual.

Berdasarkan penelitian yang penulis dapatkan bahwa dampak dari adanya inkonsistensi peraturan perundang-undangan tersebut ialah diperbolehkannya perjanjian *nominee* sebagai dasar untuk balik nama sertifikat hak atas tanah dari pihak-pihak yang berkepentingan dalam bentuk akta notarial yakni akta pernyataan, serta penghapusan pajak penghasilan (Pph) dan adanya perubahan status harta bawaan dalam perkawinan.

Keabsahan perjanjian *nominee* dalam peraturan hukum di Indonesia menjadi sah bilamana penafsirannya merujuk pada Pasal 1337 KUHPerdara yang menafsirkan secara *a contrario*, yakni apabila hal yang menjadi larangan tersebut dituangkan dalam peraturan perundang-undangan maka hal tersebut tidak lagi menjadi suatu larangan karena telah diatur oleh Undang-Undang, Maka dari itu, perjanjian *nominee* dalam bentuk Akta Pernyataan sebagaimana dimaksud dalam peraturan tersebut dibolehkan dengan catatan: hanya dapat dilakukan dalam rangka Pengampunan Pajak.

SUMMARY

Angelica Saulina Hutapea, Master's in Notarial Law, Faculty of Law Universitas Brawijaya, May 2018, **Inconsistency of Legislation Regulating Registration of Land Right Transfer according to Nominee Agreement in regard to Tax Amnesty**, Dr. Iwan Permadi, S.H., M.Hum, Fathul Laila, S.H., M.Kn.

Article 37 of Government Regulation Number 24 of 1997 on Land Registration contains provision regarding the process of land right transfer by means of sale and purchase, barter, *inbreng*, bequest, and legal act of other forms of right transfer proven with the deed issued by Land Deed Official (PPAT). Regulation of Head of National Land Agency Number 15 of 2017 on Registration of Land Right Transfer in regard to Tax Amnesty specifically suggests that the land right transfer can be performed based on nominee agreement proven with the notarial deed. This sparks conflict of norm in Indonesian Legislation.

This research problem is focused on the impact of the inconsistency of Legislation that regulates the registration of land right transfer in regard to tax amnesty and the validity of nominee agreement based on regulations in Indonesia regarding the tax amnesty. This is a normative juridical research that employed statute and conceptual approaches.

The research result concludes that the impact of the inconsistency of legislation is that the nominee agreement is allowed as a basis for title transfer of land from all parties concerned in the form of notarial deed such as deed of declaration. This also has impact on income tax amnesty and the status of separate property in a marriage.

The validity of nominee agreement in Indonesian law is acceptable when its interpretation refers to Article 1337 of Civil Code regarding the *a contrario* interpretation, meaning that when prohibition is enacted in the legislation, it is no longer a prohibition because it is regulated in the Law. Therefore, the nominee agreement in the form of the deed of declaration as intended in the regulation is allowed under the following condition: it is valid only to be used for tax amnesty.

DAFTAR ISI

| | |
|--|----------|
| Halaman Pengesahan | i |
| Ringkasan..... | ii |
| <i>Summary</i> | iii |
| Kata Pengantar | iv |
| Daftar Isi..... | vi |
| Daftar Tabel | ix |
| BAB 1 PENDAHULUAN | 1 |
| 1.1. Latar Belakang Masalah..... | 1 |
| 1.2. Rumusan Masalah | 11 |
| 1.3 Tujuan Penulisan..... | 11 |
| 1.4 Manfaat Penulisan..... | 11 |
| 1.5 Kerangka Teoritik | 12 |
| 1.5.1 Teori Kepastian Hukum..... | 12 |
| 1.5.2 Teori Harmonisasi Hukum | 17 |
| 1.5.3 Teori Hierarki (Stufenbau Theory)..... | 21 |
| 1.6 Orisinalitas Penelitian | 23 |
| 1.7 Metode Penelitian..... | 25 |
| 1.7.1 Jenis Penelitian | 25 |
| 1.7.2 Pendekatan Masalah | 26 |
| 1.7.3 Sumber Bahan Hukum..... | 27 |
| 1.7.4. Teknik Pengumpulan Bahan Hukum..... | 29 |

| | |
|---|-----------|
| 1.7.5 Teknik Analisis Bahan Hukum..... | 29 |
| 1.8 Sistematika Penulisan | 30 |
| BAB II KAJIAN PUSTAKA | 31 |
| 2.1 Kajian Umum Tentang Pendaftaran Tanah..... | 31 |
| 2.2 Kajian Umum Tentang Peralihan Hak Atas Tanah..... | 35 |
| 2.3 Kajian Umum Tentang Perjanjian <i>Nominee</i> | 39 |
| 2.3.1 Pengertian <i>Nominee</i> | 39 |
| 2.3.2 Pengertian Perjanjian <i>Nominee</i> | 44 |
| 2.3.3 Unsur Perjanjian <i>Nominee</i> | 45 |
| 2.4 Kajian Umum Tentang Pengampunan Pajak | 46 |
| 2.4.1 Pengertian Umum Mengenai Pajak | 46 |
| 2.4.2 Pengertian Pengampunan Pajak..... | 48 |
| 2.4.3 Asas Pengampunan Pajak..... | 50 |
| 2.4.4 Tujuan Pengampunan Pajak | 51 |
| 2.4.5 Subjek Pengampunan Pajak..... | 51 |
| 2.4.6 Objek Pengampunan Pajak..... | 52 |
| 2.4.7 Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak..... | 54 |
| BAB III HASIL DAN PEMBAHASAN | 57 |
| 3.1 Dampak dari Inkonsistensi Peraturan Perundang-Undangan Di Bidang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak.... | 57 |

| | |
|--|------------|
| 3.1.1 Identifikasi Inkonsistensi Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Peraturan Perundang-Undangan | 57 |
| 3.1.2 Perbandingan Mengenai Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Secara Umum Dengan Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak | 68 |
| 3.1.3 Hubungan Pengampunan Pajak dengan Peralihan Hak Atas Tanah | 87 |
| 3.1.4 Analisis Pertentangan Peraturan Menteri Agrarian Nomor 15 Tahun 2017 Dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah Berdasarkan Asas Dan Teori Perundang-Undangan.. | 93 |
| 3.1.5 Dampak Hukum Dari Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak | 104 |
| 3.2 Keabsahan Perjanjian Nominee dalam Peraturan Hukum di Indonesia Terkait Pengampunan Pajak | 108 |
| 3.2.1 Perjanjian Nominee Menurut Hukum Perdata Dan Hukum Perpajakan Di Indonesia | 123 |
| BAB IV PENUTUP | 128 |
| 4.1 Kesimpulan | 128 |
| 4.2 Saran..... | 129 |
| DAFTAR PUSTAKA | 130 |

DAFTAR TABEL

Tabel. 1 Orisinalitas24



BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Tanah merupakan sebuah aset yang sangat berharga bagi kehidupan masyarakat sejak dahulu kala hingga kini dikarenakan nilai ekonomisnya bertambah seiring dengan berjalannya waktu. Hal tersebut menjadikan setiap orang berlomba-lomba menggunakan tanah sebagai sarana investasi bagi masa depan beserta dengan keturunannya. Untuk itu pembentuk Undang-Undang Dasar Negara Kesatuan Republik Indonesia Tahun 1945 merasa wajib merumuskan peraturan mengenai tanah beserta air dan kekayaan alam didalamnya bagi kehidupan bangsa Indonesia. Maka pada Pasal 33 ayat (1) Undang-Undang Dasar Negara Kesatuan Republik Indonesia Tahun 1945 dinyatakan bahwa:

“Bumi air dan ruang angkasa, termasuk kekayaan alam yang terkandung di dalamnya itu pada tingkatan tertinggi dikuasai oleh Negara.”

Diartikan bahwa Negara merupakan organisasi kekuasaan seluruh rakyat mempunyai hak menguasai terhadap tanah. Aturan pokok mengenai tanah diatur secara khusus dalam Undang-undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria (selanjutnya disingkat UUPA). Tujuan UUPA sebagaimana dimuat dalam Penjelasan Umumnya, yaitu:¹

1. *Meletakkan dasar-dasar bagi penyusunan Hukum Agraria Nasional, yang akan merupakan alat untuk membawakan*

¹ Urip Santoso, *Pendaftaran dan Peralihan Hak atas Tanah*, (Jakarta: Kencana, 2010), hlm.1.

kemakmuran, kebahagiaan dan keadilan bagi Negara dan rakyat, terutama rakyat tani, dalam rangka masyarakat adil dan makmur;

2. *Meletakkan dasar-dasar untuk mengadakan kesatuan dan kesederhanaan hukum pertanahan;*
3. *Meletakkan dasar-dasar untuk memberikan kepastian hukum mengenai hak-hak atas tanah bagi rakyat seluruhnya.”*

Salah satu tujuan diundangkannya UUPA adalah pemberian jaminan atas kepastian hukum terhadap hak-hak atas bagi seluruh rakyat Indonesia dengan perwujudannya sebagai berikut:²

1. Adanya perangkat hukum yang tertulis secara lengkap dan jelas serta pelaksanaannya dilakukan secara konsisten sesuai dengan ketentuan-ketentuannya.
2. Dengan diadakannya penyelenggaraan pendaftaran tanah diharapkan bagi pemegang hak atas tanah dapat dengan mudah membuktikan hak atas tanah yang dikuasainya, dan bagi pihak yang berkepentingan lainnya, seperti calon pembeli dan calon kreditor dapat dengan mudah memperoleh keterangan yang diperlukan mengenai tanah yang menjadi objek perbuatan hukum yang akan dilakukan. Peran pemerintah juga dibutuhkan dalam melaksanakan kebijaksanaan pertanahan.

Pendaftaran tanah dikenal dengan istilah *rechts cadaster/legal cadaster*, dimana kegiatan wajib tersebut diselenggarakan oleh Pemerintah di seluruh wilayah Republik Indonesia sebagaimana diatur dalam UUPA Pasal 19 ayat (1), yaitu:

² *Ibid.*, hlm.2

“Untuk menjamin kepastian hukum oleh Pemerintah diadakan pendaftaran tanah diseluruh wilayah Republik Indonesia menurut ketentuan-ketentuan yang diatur dengan Peraturan Pemerintah.”

Peraturan Pemerintah yang dimaksud dalam Pasal 19 UUPA tersebut ialah Peraturan Pemerintah Nomor 10 tahun 1961 tentang Pendaftaran Tanah yang kemudian digantikan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah yang diundangkan pada tanggal 8 Juli 1997 dalam Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1997 Nomor 59 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3696, untuk selanjutnya disebut PP Pendaftaran Tanah. Dalam ketentuan Umum Pasal 1 angka 1 PP Pendaftaran Tanah dikatakan bahwa:

“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 sertifikat sebagai surat tanda bukti haknya bagi bidang-bidang tanah yang sudah ada haknya dan hak milik satuan rumah susun serta hak-hak tertentu yang membebaninya.”

Sejak berlakunya UUPA terlebih setelah diundangkannya Peraturan Pemerintah tentang Pendaftaran Tanah, setiap perjanjian yang bermaksud memindahkan (peralihan) hak atas tanah, membebankan (tanggungan) hak atas tanah serta perbuatan hukum lainnya atas hak tanah sebelum didaftar harus dibuktikan terlebih dahulu dengan akta yang dibuat oleh dan dihadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah yang selanjutnya disebut PPAT yang diangkat oleh Kepala Badan Pertanahan (Ps. 37 PP Pendaftaran Tanah). Di dalam UUPA sendiri nyatanya tidak mengatur mengenai sahnya peralihan hak atas tanah,

mengingat hukum adat merupakan dasar hukum Agraria Nasional (Pasal 5 UUPA)³. Maka hukum adat bisa dijadikan dasar hukum untuk menentukan sah tidaknya suatu peralihan hak atas tanah. Mengingat pentingnya pengaturan mengenai pendaftaran peralihan dan pemindahan hak atas tanah maka terumuslah Pasal 37 ayat (1) PP Pendaftaran Tanah yang berbunyi,

“Peralihan hak atas tanah dan hak milik atas satuan rumah susun melalui jual beli, tukar-menukar, hibah, pemasukan dalam perusahaan dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya, kecuali pemindahan hak melalui lelang hanya dapat didaftarkan jika dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.”

Mengacu Pasal 1 angka 1 PP Pendaftaran Tanah yang menerangkan sertifikat menjadi bukti tanda kepemilikan suatu hak atas tanah sebagaimana yang telah diterangkan di atas dan Pasal 37 ayat (1) PP Pendaftaran Tanah mengenai berbagai macam peralihan hak atas tanah yang hanya dapat dilakukan dengan cara jual beli, tukar menukar, hibah, pemasukan dalam perusahaan, dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya⁴ yang dibuktikan dengan akta PPAT, nyatanya tidak menghapus kemungkinan bagi sebagian orang untuk melakukan penyelundupan hukum dibidang kepemilikan tanah dengan cara menyimpangi

³ Pasal 5 UUPA: “Hukum agraria yang berlaku atas bumi, air dan ruang angkasa ialah hukum adat, sepanjang tidak bertentangan dengan kepentingan nasional dan Negara, yang berdasarkan atas persatuan bangsa, dengan sosialisme Indonesia serta dengan peraturan-peraturan yang tercantum dalam Undang-undang ini dan dengan peraturan perundang-undangan lainnya, segala sesuatu dengan mengindahkan unsur-unsur yang bersandar pada hukum agama.”

⁴ Pemindahan hak ditafsirkan sebagai perbuatan hukum atau peristiwa hukum yang mengakibatkan berpindahnya hak atas tanah yang tidak dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT, tetapi oleh pejabat lain atau dengan cara lain yang diatur oleh peraturan perundang-undangan, misalnya dengan pelelangan, pewarisan, penggabungan dan peleburan perseroan dan koperasi (Ps.43 ayat (1) PP Nomor 24 Tahun 1997) Sumber: Dr. Udin Narsudin, SH, M.Hum, SpN.

aturan-aturan diatas. Salah satu caranya dengan mengadakan Perjanjian *Nominee* atau Perjanjian Pinjam Nama.

Di dalam peraturan perundang-undangan di Indonesia, tidak mengenal mengenai perjanjian *nominee* secara khusus dan tegas. Terdapat dua macam perjanjian menurut Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (selanjutnya disebut KUHPerdata) ialah perjanjian bernama dan perjanjian tidak bernama. Dikatakan perjanjian bernama karena telah ditentukan namanya dalam KUHPerdata, dimana penentuan nama tersebut ada dalam Bab V - Bab XVIII Buku ke III KUHPerdata. Dalam hal tersebut, maka perjanjian *nominee* dapat dikategorikan sebagai perjanjian tidak bernama atau *Innominaat Arrangement*.

Perjanjian tidak bernama atau *innominaat arrangement* berlaku terhadap peraturan yang bersifat khusus, artinya tidak mengacu dalam KUHPerdata namun terdapat dalam berbagai peraturan perundang-undangan. Berkaitan dengan KUHPerdata, perjanjian tidak bernama hanya berlandaskan Pasal 1319 KUHPerdata dimana mengatakan bahwa:

“Semua perjanjian, baik yang mempunyai suatu nama khusus maupun tidak terkenal dengan suatu nama tertentu, tunduk pada peraturan-peraturan umum yang termuat di dalam bab ini dan bab yang lalu.”

Sepintas lalu memang perjanjian *nominee* di Indonesia tidak menyalahi peraturan perundang-undangan meskipun belum diatur secara tegas bahwa perjanjian tersebut diperbolehkan. Namun pada kenyatannya perjanjian *nominee* tentu tidak mencerminkan kepastian hukum sehingga dapat menimbulkan konflik kepentingan dalam bidang pertanahan serta apabila melihat pada syarat sahnya perjanjian yaitu syarat objektif, tentu tidak memenuhi unsur suatu sebab

yang halal karena isi dari perjanjian tersebut mengenai sesuatu yang terlarang. Hal tersebut dapat dilihat dalam Pasal 3 huruf a PP Pendaftaran Tanah yang memiliki beberapa tujuan salah satunya guna memberi kepastian hukum dan perlindungan hukum kepada orang atau badan hukum yang tertulis sebagai pemegang hak atas tanah, baik berupa Hak Milik, Hak Guna Bangunan, Hak Guna Usaha, Hak Pakai, maupun Hak Satuan Rumah Susun dan hak hak lain yang terdaftar. Dengan dibuktikannya orang atau badan hukum tersebut tertulis di dalam sertifikat hak atas tanah, maka mereka dengan mudah dapat membuktikan bahwa diri mereka adalah pemegang hak atas tanah yang bersangkutan.

Munculnya perjanjian *nominee* mengakibatkan penyelundupan hukum terhadap siapa pemegang hak dan kewajiban atas tanah yang bersangkutan seperti halnya pembuktian diatas, meskipun sering kita temui bahwa perjanjian *nominee* yang dimaksud tidak dalam bentuk pemindahan hak melalui jual beli. Namun isi perjanjian tersebut memiliki maksud untuk mengalihkan atau memindahkan hak atas tanah (yang berupa hak milik) kepada orang lain.

Seringkali perjanjian *nominee* dijumpai dengan cara berpura-pura melakukan perjanjian jual beli atas nama Warga Negara Indonesia, sehingga secara yuridis formal tidak menyalahi peraturan perundang-undangan. Selain itu dibuatlah juga suatu perjanjian antara warga negara asing dan warga negara Indonesia dengan cara pemberian kuasa, sebagaimana hak tersebut tentunya tidak dapat ditarik kembali oleh pemberi kuasa (Warga Negara Indonesia) dan memberikan kewenangan bagi penerima kuasa (Warga Negara Asing) untuk

melakukan segala perbuatan hukum berkenaan dengan hak milik atas tanah tersebut.⁵

Perjanjian *nominee* dengan kepentingan seperti di ataslah yang nyatanya melanggar asas nasionalitas yang terkandung dalam UUPA, dimana dalam Pasal 9 ayat (1) berbunyi:

“Hanya warga negara Indonesia dapat mempunyai hubungan yang sepenuhnya dengan bumi, air dan ruang angkasa, dalam batas-batas ketentuan pasal 1 dan 2.”

Asas tersebut memberikan hak kepada Warga Negara Indonesia dalam kepemilikan hak atas tanah sepenuhnya di Indonesia dan menutup kemungkinan bagi warga negara asing untuk memilikinya. Dengan perkataan lain hanya Warga Negara Indonesia yang berhak atas kepemilikan hak milik, sedangkan warga negara asing dan investor asing yang berkedudukan di Indonesia dapat menggunakan tanah hak pakai (Pasal 42 UUPA) dan tanah hak sewa untuk bangunan (Pasal 45 UUPA) dan memiliki bangunan yang didirikan di atasnya.⁶ Di luar itu, Warga Negara Asing juga dimungkinkan untuk memiliki tanah diluar hak pakai namun dengan syarat dan batasan⁷ yang telah diatur

⁵ Maria SW. Sumarjono, *Kebijakan Pertanahan Antara Regulasi dan Implementasi*, Jakarta, 2006, hlm.162

⁶ Iwan Permadi, *Hak Atas Tanah Bagi Warga Negara Asing*, Gunung Samudera, 2014, hlm.29

⁷ Penguasaan hak atas tanah oleh warga Negara Asing yang secara tidak langsung mendapatkan hak milik atas tanah dikarenakan percampuran harta perkawinan atau pewarisan tanpa wasiat telah diatur dalam Pasal 21 UUPA, wajib melepaskan hak itu di dalam jangka waktu satu tahun sejak diperolehnya hak tersebut atau hilangnya kewarganegaraan itu. Jika sesudah jangka waktu tersebut tidak dilepaskan, maka hak tersebut hapus karena hukum dan tanahnya jatuh kepada Negara

dalam UUPA. Kondisi demikian menyebabkan para pihak yang berkepentingan mencari celah menyiasatinya dengan mengadakan perjanjian nominee.

Perjanjian pokok yang disertai perjanjian lain terkait dengan penguasaan hak milik atas tanah oleh Warga Negara Asing yang biasanya dibuat dihadapan Notaris dengan berpura-pura mengadakan perjanjian pernyataan ataupun pembuatan surat kuasa antara para pihak, secara tidak langsung telah menjadikan perjanjian notarill sebagai alat untuk menyelundupkan hukum.⁸ Apabila hal tersebut diketahui oleh instansi-instansi yang diberi wewenang untuk mengatur dan mengurus agrarian, maka diputuskan untuk dinyatakan bahwa jual beli itu batal demi hukum dan tanah yang dimaksud jatuh kepada Negara sesuai Pasal 26 ayat (2) UUPA.⁹ Melihat uraian diatas dapat penulis simpulkan bahwa perjanjian *nominee* di bidang pertanahan dapat dikategorikan sebagai penyelundupan hukum dengan tidak memenuhi ketentuan atas kepastian hukum dan ketentuan dari proses pendaftaran peralihan hak atas tanah sebagaimana yang tertulis dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak atau yang dikenal dengan *Tax Amnesty* (selanjutnya disebut UU Pengampunan Pajak) memberikan pengertian pengampunan pajak sebagai penghapusan pajak yang seharusnya terutang dengan tujuan agar tidak terkena sanksi administrasi

⁸ Sancaya, I Wayan Werasmana, *Kekuatan Mengikat Perjanjian Nominee Dalam Penguasaan Hak Milik atas Tanah*, Tesis, Universitas Udayana, hlm.3.

⁹ Bachtar Mustafa, 1985, *Hukum Agraria dan Perspektif*, Remaja Karya, Bandung, hlm.11

perpajakan dan sanksi-sanksi lainnya dibidang perpajakan yang dilakukan dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan. Uang tebusan yang dimaksud ialah sejumlah uang yang dibayar ke dalam kas Negara untuk mendapatkan pengampunan pajak. Dengan obyek yang diampunan dalam rangka pengampunan pajak ialah harta baik bergerak maupun tidak bergerak yang belum pernah dilaporkan dalam SPT Tahunan terakhir (dimulai sejak 31 Desember 2015). Tujuan dari UU Pengampunan Pajak ialah mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi, mendorong reformasi perpajakan dan meningkatkan penerimaan pajak.

Dalam UU Pengampunan Pajak nyata-nyata secara eksplisit memperbolehkan adanya perjanjian *nominee*. sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 15 ayat (1) UU Pengampunan Pajak yang berbunyi:

“Wajib Pajak yang telah memperoleh Surat Keterangan dan membayar Uang Tebusan atas: a. harta tidak bergerak berupa tanah/atau bangunan; dan/atau b. Harta berupa saham, yang belum dibaliknamakan atas nama Wajib Pajak, harus melakukan pengalihan hak menjadi nama Wajib Pajak.”

Sedangkan Pasal 15 ayat (2) UU Pengampunan Pajak mengatakan bahwa pengampunan pajak terhadap harta tidak bergerak berupa tanah beserta bangunan tersebut dapat dilakukan dengan permohonan pengalihan hak atau penandatanganan surat pernyataan oleh kedua belah pihak di hadapan Notaris. Surat pernyataan tersebut akan menyatakan bahwa harta tidak bergerak berupa tanah beserta bangunan tersebut adalah benar milik wajib pajak yang mengampunkan pajak atas obyek tersebut. Dengan tambahan ketentuan bahwa atas permohonan pengalihan hak atau penandatanganan surat pernyataan tersebut

dapat wajib pajak lakukan dalam jangka waktu paling lambat hingga 31 Desember 2017.

Dengan diaturnya mengenai perjanjian *nominee* dalam rangka pengampunan pajak tersebut, maka dapat dikatakan bahwa peraturan perundang-undangan memperbolehkan adanya perjanjian *nominee* yang telah diadakan sebelumnya serta terkait dengan kekuatan hukum perjanjian *nominee* sendiri dalam hal peralihan hak atas tanah diakui keberadaannya dalam rangka pengampunan pajak, bahkan diberikan juga pengampunan pajak kepada para pihak yang terlibat. Hal tersebut kemudian dipertegas pula dengan Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang / Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia Nomor.. 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut Perkaban Nomor 15 Tahun 2017), secara tertulis dan tegas menginstruksikan balik nama atas peralihan hak atas tanah dan menyebutkan kata “*nominee*” secara eksplisit dengan dilengkapi dengan Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017 tentang petunjuk pelaksanaan Perkaban Nomor 15 Tahun 2017.

Melihat permasalahan yang timbul diatas, maka inkonsistensi antara aturan-aturan tersebut yaitu mengenai pendaftaran peralihan hak atas tanah dalam Pasal 37 PP Pendaftaran Tanah dengan Perkaban Nomor 15 Tahun 2017. Hal tersebut dapat menyebabkan terjadinya tumpang tindih (*overlapping*) dalam peraturan perundang-undangan yang mempengaruhi kepastian hukum. Disinilah peran penulis untuk mengkaji mengenai pendaftaran peralihan hak atas tanah..didalam peraturan perundang-undangan dalam rangka Pengampunan

Pajak beserta keabsahan dari perjanjian *nominee* dalam peraturan hukum di Indonesia.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang tersebut, maka rumusan masalah yang didapat sebagai berikut:

1. Apa dampak dari inkonsistensi peraturan perundang-undangan di bidang pendaftaran peralihan hak atas tanah..dalam rangka pengampunan pajak (khususnya dalam Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 dengan Peraturan Pemerintah..Nomor 24 Tahun 1997)?
2. Bagaimana keabsahan perjanjian *nominee* dalam peraturan hukum di Indonesia terkait pengampunan pajak?

1.3. Tujuan Penulisan

Tujuan penulisan yang hendak dicapai dalam berdasarkan rumusan masalah diatas adalah:

1. Menganalisis dampak dari inkonsistensi perundang-undangan di bidang pendaftaran peralihan hak atas tanah berdasarkan perjanjian *nominee* dalam..rangka pengampunan pajak.
2. Menganalisis keabsahan perjanjian *nominee* dalam peraturan hukum di Indonesia terkait pengampunan pajak.

1.4. Manfaat Penulisan

Sehubungan dengan hal diatas, maka hasil dari penelitian ini kiranya dapat memberikan manfaat kepada berbagai pihak sebagai berikut:

1. Manfaat Teoritis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan secara umum untuk pengembangan ilmu pengetahuan dalam bidang kenotariatan mengenai keabsahan perjanjian *nominee* dan peraturan perundang-undangan di bidang pendaftaran peralihan hak atas tanah disertai pengertian dari aspek hukum perpajakan khususnya dalam rangka pengampunan pajak.

2. Manfaat Praktis

Hasil penelitian ini diharapkan dapat menjadi bahan bagi Notaris, praktisi hukum, serta penulis sendiri karena dapat menambah wawasan pengetahuan di bidang ilmu hukum pada umumnya dan pengetahuan di bidang pertanahan dan perjanjian pada khususnya yang mengenai Inkonsistensi Peraturan Perundang-Undangan di Bidang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak.

1.5. Kerangka Teoritik

1.5.1. Teori Kepastian Hukum

Dalam Kamus Fockema Andrea ditemukan kata *Rechtszekerheid* yang artinya sebagai jaminan bagi anggota masyarakat bahwa ia akan diperlakukan oleh Negara atau penguasa berdasarkan aturan hukum dan tidak sewenang-wenang.¹⁰ Kepastian hukum seperti itulah yang merupakan harapan bagi pencari keadilan terhadap tindakan sewenang-wenang dari aparat penegak hukum. Melalui kepastian hukum, masyarakat akan tahu kejelasan hak dan

¹⁰ S.F Marbun, *Menggali dan Menemukan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik di Indonesia dalam Dimensi Hukum Administrasi Negara*, (Yogyakarta: UI Press, 2001), hlm.216

kewajiban masing-masing elemen masyarakat dan negara menurut hukum. Tanpa ada kepastian hukum maka orang akan tidak tahu apa yang harus diperbuat, tidak mengetahui perbuatannya benar atau salah, dilarang atau tidak dilarang oleh hukum.

Kepastian hukum merujuk pada pelaksanaan tata kehidupan yang dalam pelaksanaannya jelas, teratur, konsisten, dan konsekuen serta tidak dapat dipengaruhi oleh keadaan-keadaan yang sifatnya subjektif dalam kehidupan masyarakat, yang mana artinya bahwa kepastian akan mengarahkan masyarakat kepada ketertiban.¹¹ Dalam suatu undang-undang, kepastian hukum meliputi dua hal yakni, kepastian perumusan norma dan prinsip hukum yang tidak bertentangan satu dengan lainnya baik dari pasal-pasal undang-undang itu secara keseluruhan maupun kaitannya dengan peraturan perundang-undangan lainnya dan kepastian dalam melaksanakan norma-norma dan prinsip undang-undang tersebut. Jika perumusan norma dan prinsip hukum itu sudah memiliki kepastian hukum tetapi hanya berlaku secara yuridis saja dalam arti hanya demi undang-undang semata-mata, berarti kepastian hukum itu tidak pernah menyentuh kepada masyarakatnya.¹²

Jadi kepastian hukum berarti tepat hukumnya, subjeknya dan objeknya serta sanksinya. Akan tetapi kepastian hukum tidak dapat

¹¹ Shidarta, *Hukum Penalaran dan Penalaran Hukum*, (Yogyakarta: Genta Publishing, 2013), hlm.8.

¹² Prajudi Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara* (Jakarta : Ghalia Indonesia, 1983), hlm. 88.

dianggap sebagai elemen yang mutlak ada setiap saat, melainkan hanya sebagai sarana yang digunakan sesuai dengan situasi dan kondisi dengan tetap memperhatikan asas manfaat dan efisiensi.

Kepastian hukum menurut Peter Mahmud Marzuki adalah:

*“Aturan yang bersifat umum membuat individu mengetahui perbuatan apa yang boleh atau tidak boleh dilakukan dan kedua, berupa keamanan hukum bagi individu dari kesewenangan pemerintah karena dengan adanya aturan yang bersifat umum itu individu dapat mengetahui apa saja yang boleh dibebankan atau dilakukan oleh negara terhadap individu. Kepastian hukum bukan hanya berupa pasal-pasal dalam undang-undang, melainkan juga adanya konsistensi dalam putusan hakim antara putusan yang satu dengan putusan hakim yang lain untuk kasus serupa yang telah diputus”.*¹³

Pendapat lainnya mengenai kepastian hukum diberikan oleh M. Yahya Harahap, yang menyatakan bahwa kepastian hukum dibutuhkan di dalam masyarakat demi terciptanya ketertiban dan keadilan. Ketidakpastian hukum akan menimbulkan kekacauan dalam kehidupan masyarakat dan setiap anggota masyarakat akan bertindak main hakim sendiri.¹⁴

Gustav Radbruch memiliki pendapat yang berbeda terkait kedudukan kepastian hukum dalam suatu sistem hukum dengan menyatakan:¹⁵

¹³ Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum* (Jakarta : Kencana, 2008), hlm. 158

¹⁴ Yahya Harahap, *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP*, (Jakarta : Sinar Grafika, 2006), hlm. 76.

¹⁵ Satjipto Rahardjo, *Sisi-Sisi Lain dari Hukum di Indonesia*, (Jakarta: Kompas Media Nusantara, 2003), hlm. 25.

“Hukum yang baik adalah ketika hukum tersebut memuat nilai kepastian hukum, keadilan, dan kegunaan. Sekalipun ketiganya sama-sama sebagai nilai dasar hukum, namun masing-masing nilai memiliki tuntutan yang berbeda antara satu dengan lainnya, sehingga mempunyai potensi saling bertentangan satu dengan yang lain dan mengakibatkan adanya ketegangan diantara ketiga nilai tersebut (Spannungsverhältnis).”

Kepastian hukum secara normatif adalah suatu peraturan yang dibuat dan diundangkan secara pasti, yang digunakan untuk mengatur secara jelas dan logis suatu hal. Jelas artinya tidak menimbulkan keragu-raguan (multitafsir) atau kekaburan norma, sedangkan logis dalam artian bahwa ia menjadi suatu sistem norma bersamaan dengan norma lainnya sehingga tidak berbenturan atau menimbulkan konflik norma, kekosongan norma ataupun adanya kekaburan norma.¹⁶ Kepastian hukum secara empiris, berarti keberadaan peraturan perundang-undangan itu perlu dilaksanakan secara konsisten dan konsekuen oleh sumber daya manusia yang mendukungnya. Hal ini sejalan dengan pernyataan Gustav Radbruch mengenai empat hal yang menjadi dasar yang berhubungan dengan makna kepastian hukum, yaitu:

- a. Hukum itu positif, artinya bahwa hukum positif itu perundang-undangan.
- b. Hukum didasarkan pada fakta, artinya berdasarkan kenyataan.

¹⁶ Notohamidjojo, *Soal-Soal Pokok Filsafat Hukum* (Jakarta: Griya Media, 2011), hlm.33.

- c. Fakta harus dirumuskan secara jelas untuk menghindari kekeliruan akan maknanya.
- d. Hukum positif tidak boleh mudah diubah.¹⁷

Kepastian hukum dengan demikian berkaitan dengan kepastian aturan hukum, bukan kepastian tindakan terhadap atau tindakan yang sesuai dengan aturan hukum. Asas kepastian hukum ialah asas akan negara hukum yang menggunakan fondasi berupa peraturan perundang-undangan, kepatutan dan keadilan dalam setiap kebijakan penyelenggaraan negara yang dilaksanakan oleh pemerintah. Suatu kepastian hukum menuntut lebih banyak penafsiran secara harfiah dari ketentuan undang-undang.¹⁸

Jan Michiel Otto berpendapat bahwa kepastian hukum yang nyata mencakup kepastian hukum yuridis antara lain sebagai berikut:¹⁹

- a. Adanya aturan hukum yang jelas, konsisten dan mudah diperoleh
- b. Instansi pemerintah menerapkan aturan hukum yang ada dengan konsisten serta turut tunduk dan taat dengan peraturan yang telah dibuat.
- c. Warga secara prinsipil menyesuaikan perilaku mereka terhadap peraturan yang ada.

¹⁷ *Ibid.*, hlm 27.

¹⁸ Abdul Rahcmad Budiono, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Malang:Bayumedia, 2005), hlm.22.

¹⁹ Jan Michiel Otto, *Kepastian Hukum Yang Nyata di Negara Berkembang*, (Bali: Pustaka Larasan, 2012), hlm.122.

- d. Hakim-hakim serta peradilan turut berperan secara mandiri dan tidak berkepihakan dalam menerapkan peraturan hukum yang ada serta dengan konsisten menyelesaikan sengketa hukum berpegang pada asas-asas peradilan.
- e. Keputusan peradilan dilaksanakan secara konkrit.

Kesimpulan dari penjelasan mengenai kepastian hukum diatas, maka kepastian dapat mengandung beberapa arti, yakni adanya kejelasan, tidak menimbulkan multitafsir, tidak menimbulkan kontradiktif sehingga tidak menjadi sumber keraguan, dapat dilaksanakan, dan berlaku tegas di dalam masyarakat sehingga mampu menjamin hak dan kewajiban setiap warga negara sesuai dengan budaya masyarakat yang ada. Teori kepastian hukum digunakan sebagai salah satu analisis untuk menjawab permasalahan yang diteliti, sehingga pengaturan mengenai perjanjian nominee dalam peraturan perundang-undangan yang ada, terlebih setelah lahirnya Undang-Undang Pengampunan Pajak dapat memberikan kepastian hukum bagi para pihak yang terkait dengan kegiatan pendaftaran peralihan hak atas tanah.

1.5.2. Teori Harmonisasi Hukum

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia, Harmonis berkaitan dengan kata harmoni yang artinya seia sekata. Keharmonisan sendiri merupakan persamaan dari kata keserasian atau keselarasan. Harmonisasi hukum merupakan suatu proses pengharmonisasian

hukum tertulis dengan melihat pada nilai yang filosofis, ekonomis, sosiologis, dan yuridis dalam kegiatan yang ilmiah.

Pengharmonisan sendiri merupakan upaya untuk menyelaraskan, menyesuaikan, memantapkan dan membulatkan konsepsi suatu rancangan peraturan perundang-undangan dengan peraturan perundang-undangan lainnya, baik terhadap peraturan yang lebih tinggi, sederajat, atau lebih rendah, sehingga tersusun secara sistematis, tidak saling bertentangan atau tumpang tindih (*overlapping*).

Untuk melakukan suatu harmonisasi hukum, dilakukan melalui tahapan-tahapan prosedur sebagai berikut:²⁰

1. Identifikasi letak disharmoni hukum dalam penerapan peraturan perundang-undangan
2. Identifikasi penyebab terjadinya disharmoni hukum
3. Upaya penemuan hukum dengan menggunakan metode penafsiran dan metode konstruksi hukum untuk mengubah keadaan hukum yang disharmoni menjadi harmoni
4. Upaya penalaran hukum agar hasil penafsiran dan konstruksi hukum tersebut masuk akal atau memenuhi unsur-unsur logika.

²⁰ Kusnu Goesnadhie S, *Harmonisasi Sistem Hukum, Mewujudkan Tata Pemerintahan Yang Baik*, (Malang:Penerbit A3 dan Nasa Media, 2010), hlm.12

Kusnu Goesniadhie menyebutkan beberapa macam pendekatan dalam harmonisasi hukum, yaitu:

1. Harmonisasi hukum mengacu pada peraturan perundang-undangan. Dengan makna sebagai proses dari penyelarasan atau penyerasian peraturan undang-undang yang akan atau sedang disusun, agar peraturan yang sebagaimana dimaksud menghasilkan prinsip-prinsip hukum yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang seharusnya. Harmonisasi tersebut meliputi segala aspek dari paham peraturan perundang-undangan yakni pengertian umum, makna tata urutan, fungsi tata urutan, penamaan masing-masing dan hubungan norma peraturan perundang-undangan dengan norma hukum yang lain.
2. Harmonisasi hukum mengacu pada ruang lingkup. Harmonisasi hukum dalam pengertian mencari tujuan dari keharmonisan yang akan dicapai, beserta strategi untuk mencapai tujuan dan pedoman untuk melaksanakan strategi tersebut guna mencapai tujuan dari masing-masing peraturan perundang-undangan.
3. Harmonisasi hukum mengacu pada keterpaduan kelembagaan. Interaksi hukum dan kelembagaan terjadi di setiap komponen kegiatan serta dalam setiap komponen kegiatan, maka keterpaduan diupayakan terwujud di setiap tingkatan interaksi

hukum dan kelembagaan..Upaya untuk memantaskan peraturan perundang-undangan, menyelaraskan dan menyerasikan dapat dilakukan melalui penfsiran hukum, penalaran hukum dan argumentasi rasional dengan memperhatikan..kepentingan-kepentingan masing-masing lembaga. Keterpaduan kelembagaan senantiasa akan menjadi jaminan bagi terselenggaranya harmonisasi hukum.

4. Harmonisasi hukum mengacu kodifikasi dan unifikasi. Merupakan suatu usaha dalam membatasi dan mengunci hasil harmonisasi hukum agar tidak berubah lagi atau andaikata harus berubah, maka perubahan tersebut harus mengacu kepada unifikasi hukum yang telah dikodifikasikan. Upaya kodifikasi adalah usaha dalam menghimpun peraturan perundang-undangan kedalam satu buku. Sedangkan unifikasi hukum, ditandai dengan karakteristik yang bermacam-macam, antara lain: adanya satu kitab undang-undang, adanya satu persepsi atau satu pemahaman tentang hukum yang berlaku, adanya satu sikap dan perilaku terhadap hukum yang berlaku, adanya prinsip-prinsip non diskriminasi, dan adanya konsistensi dalam penerapan dan penegakan hukum.

Teori harmonisasi hukum digunakan untuk menganalisis permasalahan yang diteliti, dengan membantu untuk mengharmoniskan peraturan yang mengatur mengenai berbagai macam pendaftaran

perlihatkan hak atas tanah dalam perundang-undangan berkaitan dengan perjanjian nominee dalam rangka pengampunan pajak di Indonesia sehingga diharapkan pengaturan dalam perundang-undangan terkait dapat memberikan kepastian hukum bagi pihak-pihak yang membutuhkan dan berkepentingan.

1.5.3. Teori Hierarki (*Stufenbau Theory*)

Stufenbau teori adalah suatu teori tentang hukum yang diperkenalkan oleh Hans Kelsen yang menyatakan bahwa sistem hukum layaknya anak tangga dengan kaidah berjenjang dimana norma hukum yang lebih rendah wajib berpegang pada norma hukum yang lebih tinggi, dan kaidah hukum yang tertinggi (seperti konstitusi) harus berpegang pada norma hukum yang paling dasar (*grundnorm*). Norma hukum yang paling dasar tersebut bentuknya cenderung abstrak, sebagai contoh ialah Pancasila sebagai norma hukum paling dasar bersifat abstrak.²¹

Menurut Hans Kelsen dalam Teori *Stufenbau*-nya, penormaan dibagi menjadi beberapa jenjang secara bertahap. Dimulai dari *grundnorm* sebagai jenjang norma tertinggi atau terakhir sampai dengan *norm* sebagai jenjang norma yang ada dibawahnya dan begitu terus sampai jenjang norma yang rendah.²² Jenjang dan lapisan norma

²¹ Aditya Nugroho, *Harmonisasi Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Anak Luar Kawin Pasca Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 46/PUU-VIII/2010*, Tesis, Universitas Brawijaya, 2013. Hlm18.

²² Jazim Hamidi, *Revolusi Hukum Indonesia*, Konpress, Jakarta, 2006, hlm.18.

tersusun dalam suatu hierarki tata susunan,,dimana suatu norma yang lebih rendah berlaku, bersumber, dan berdasar pada norma yang lebih tinggi, kemudian.norma yang lebih tinggi tersebut berlaku, bersumber dan berdasar pada norma yang lebih tinggi lagi, demikian seterusnya sampai pada suatu norma yang tidak dapat ditelusuri lebih lanjut dan bersifat hipotesis dan fiktif, yaitu norma dasar/*grundnorm*.²³ Setiap tata kaidah hukum merupakan suatu susunan daripada kaidah-kaidah (*stufenbau*). Hal tersebut dikemukakan lebih lanjut oleh Hans Kelsen dimana dari puncak *stufenbau* tersebut terdapat *grundnorm* atau kaidah dasar/fundamental yang merupakan hasil pemikiran secara yuridis (bukan merupakan kaidah hukum positif).

Untuk kaidah hukum positif sendiri tersusun dari tingkatan bawah ke atas yaitu sebagai berikut:

- a. Kaidah hukum individual atau kaidah hukum konkrit dari badan-badan penegak hukum atau pelaksana hukum terutama pengadilan,
- b. Kaidah hukum umum atau kaidah hukum abstrak di dalam Undang-Undang atau hukum kebiasaan,
- c. Kaidah hukum konstitusi.

Di atas konstitusi terdapat hukum fundamental atau dasar yang bukan merupakan kaidah hukum positif oleh karena dihasilkan oleh

²³ Maria Farida Indrati Soeprapto, *Ilmu Perundang-undangan*, Kanisius, Yogyakarta, 1998, hlm.25

pemikiran-pemikiran yuridis. Sahnya kaidah-kaidah hukum dari golongan pada tingkat yang lebih rendah tergantung ditemukannya oleh kaidah-kaidah hukum yang termasuk golongan pada tingkat yang lebih tinggi.²⁴

Berdasarkan hal tersebut diatas, *stoffebau* teori melihat hukum sebagai suatu sistem yang terdiri dari susunan norma yang berbentuk piramid. Norma yang lebih rendah memperoleh kekuatan dari norma yang lebih tinggi yang mana semakin tinggi suatu norma maka semakin abstrak pula sifatnya begitu pula sebaliknya, semakin rendah kedudukan suatu norma maka akan semakin konkrit norma tersebut. Norma yang paling tinggi atau menduduki puncak piramida bahkan bersifat meta-yuridis atau diluar sistem hukum.²⁵

Diharapkan nantinya ada sebuah pengaturan hukum yang tepat, terang, dan mengatur implisit norma yang mampu memberikan kejelasan pada kedudukan perjanjian *nominee* di Indonesia terlebih dalam hal pendaftaran peralihan hak atas tanah pada regulasi manapun yang nantinya berlaku dan diterapkan pada sistem hukum Indonesia.

1.6. Orisinalitas Penelitian

Dalam penulisan tesis ini terdapat beberapa tesis terdahulu yang memiliki sedikit kemiripan dalam tema yang diangkat oleh penulis mengenai

²⁴ Soejono Soekanto, *Pengantar Peneliti Hukum*, UI Press Yogyakarta. 1986, hlm 127-128.

²⁵ Jazim Hamidi, *Op.cit*, hlm. 56-57.

Inkonsistensi Peraturan Perundang-Undangan Terhadap Pendaftaran Peralihan

Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak, seperti:

Tabel. 1 Orisinalitas Penelitian

| No. | Tahun Penelitian | Nama Peneliti dan Asal Instansi | Judul Penelitian | Rumusan Masalah | Keterangan |
|-----|------------------|--|---|---|--|
| 1 | 2013 | Fitroeh Oeloem, Universitas Brawijaya. | <i>Jaminan Kepastian Hukum Hak Atas Tanah Dalam Sistem Pendaftaran Tanah Negartif Bertendensi Positif</i> | <ol style="list-style-type: none"> 1. Bagaimana kekuatan sertifikat sebagai dasar kepemilikan hak atas tanah? 2. Bagaimana kepastian hukum setelah terbitnya sertifikat bagi pemegang hak atas tanah? | Tesis ini membahas tentang kekuatan sertifikat sebagai dasar kepemilikan hak atas tanah dan kepastian hukum untuk pemegang hak atas tanah tersebut. Persamaan dengan penelitian yang akan dilakukan penulis terletak pada kepastian hukum yang didapatkan oleh pemegang sah suatu hak atas tanah berdasarkan sertifikat tanah yang dimilikinya. Namun dalam tesis ini tidak membahas mengenai inkonsistensi peraturan perundang-undangan dalam hal peralihan hak atas tanah. |

| | | | | | |
|---|------|---|---|---|--|
| 2 | 2013 | I Wayan Werasmana Sancaya, Universitas Udayana. | <i>Kekuatan Mengikat Perjanjian Nominee Dalam Penguasaan Hak Milik Atas Tanah</i> | 1. Bagaimana kekuatan mengikat dari perjanjian nominee tersebut terhadap penguasaan hak milik atas tanah oleh warga Negara asing? | Tesis ini membahas mengenai kedudukan perjanjian nominee sebagai dasar dari peralihan hak atas tanah dengan surat kuasa sebagai dasar dari peralihannya dan akibat hukum apabila adanya ingkar janji dari pihak akan kewajiban yang seharusnya dipenuhi. Persamaan tesis ini dengan penelitian yang dilakukan oleh penulis ialah berfokus pada keabsahan perjanjian nominee dalam peraturan hukum positif di Indonesia. Dengan perbedaan pada penelitian penulis, bahwa sejak adanya Undang-Undang mengenai Pengampunan Pajak secara tidak langsung mengakui bahwa perjanjian nominee dapat diakui keabsahannya. |
|---|------|---|---|---|--|

Sumber: Bahan hukum primer, diolah, 2018.

1.7. Metode Penelitian

1.7.1 Jenis Penelitian

Tipe penelitian yang digunakan penulis dalam penyusunan tesis ini merupakan penelitian yuridis normatif. Tipe penelitian yuridis normatif yaitu penelitian yang telah dilakukan dengan cara mengkaji berbagai suatu aturan hukum yang bersifat formil seperti Undang-Undang, Peraturan-Peraturan serta literatur yang berisi konsep-konsep

teoritis yang kemudian dihubungkan dengan permasalahan yang akan dibahas dalam tesis ini.²⁶

1.7.2. Pendekatan Masalah

Penelitian hukum didalamnya mengandung beberapa pendekatan, metode pendekatan masalah yang digunakan dalam penyusunan tesis ini antara lain:

- a. Pendekatan perundang-undangan (*statute approach*) yaitu mengamati semua Undang-Undang dan regulasi terkait dengan isu hukum yang sedang ditangani.²⁷ Suatu penelitian normatif tentu harus menggunakan suatu pendekatan perundang-undangan, karena yang diteliti adalah berbagai aturan hukum yang menjadi fokus sekaligus menjadi tema sentral suatu penelitian.
- b. Pendekatan konseptual (*conceptual approach*) yaitu pendekatan bertolak ukur akan pandangan-pandangan..dan doktrin-doktrin yang berkembang dalam ilmu hukum. Dan mempelajari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin di dalam ilmu hukum, maka akan ditemukan ide-ide yang melahirkan pengertian hukum, konsep-konsep hukum dan asas-asas hukum yang signifikan dengan isu yang dihadapi. Pemahaman terhadap pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin tersebut merupakan landasan bagi

²⁶ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, (Jakarta: Kencana Prenada Media, 2008), hlm.29

²⁷ Ibid, hlm.93

penulis dalam menciptakan suatu argumentasi hukum dalam menetas isu yang dihadapi.²⁸

1.7.3. Sumber Bahan Hukum

Bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini yaitu:

a. Bahan Hukum Primer, yaitu peraturan-peraturan hukum yang mengikat dan berdiri sendiri serta mempunyai otoritas.²⁹ Yang termasuk dalam bahan hukum primer, digunakan untuk mengkaji setiap permasalahan dalam penulisan tesis ini ialah:

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945
2. Kitab Undang-Undang Hukum Perdata
3. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1960 Nomor 104, Tambahan Lembaran.Negara Republik Indonesia Nomor 2043.
4. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85.

²⁸ Ibid, hlm. 95

²⁹ Ibid, hlm.141

5. Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740.
6. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1997 Nomor 59, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3696.
7. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 120, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5893.
8. Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 1996 tentang Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan dan Hak Pakai Atas Tanah. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1996 Nomor 58, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3643.
9. Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak, Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2017 Nomor 1132.

10. Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Perkaban Nomor 15 Tahun 2017.

- b. Bahan Hukum Sekunder, yaitu bahan-bahan hukum yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer yang terdiri dari buku-buku literatur atau bacaan yang berkaitan dengan penelitian, jurnal-jurnal hukum dan termasuk juga penelitian terdahulu.
- c. Bahan Hukum Tersier, yaitu bahan-bahan hukum yang memberikan penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder yang terdiri dari Kamus Hukum, Kamus Besar Bahasa Indonesia serta artikel-artikel dari internet.

1.7.4. Teknik Pengumpulan Bahan Hukum

Teknik pengumpulan dilakukan melalui telaah kepustakaan yang dilakukan dengan cara mencatat dan memahami isi dari masing-masing informasi yang diperoleh dari bahan hukum primer, sekunder, dan tersier.

1.7.5. Teknik Analisis Bahan Hukum

Teknik analisis bahan hukum yang digunakan penulis dalam penelitian ini ialah metode interpretasi gramatikal yaitu dengan menafsirkan kata-kata dalam Undang-Undang sesuai dengan kaidah bahasa dan kaidah hukum tata bahasa.³⁰ Selain metode interpretasi gramatikal juga dilakukan metode interpretasi sistematis yaitu menafsirkan dengan cara mengkaji pasal dalam suatu peraturan

³⁰ Jazim Hamidi, *Hermeneutika Hukum*, (Yogyakarta: UII Press, 2005), hlm.53

perundang-undangan dengan dikaitkan dengan antar pasal dalam peraturan perundang-undangan yang sama atau dengan peraturan perundang-undangan yang berbeda.³¹

1.8. Sistematika Penulisan

Untuk memudahkan pembahasan dalam tesis ini, maka penulisan ini dibagi ke dalam 4 Bab yang terdiri dari:

Bab I mengenai **Pendahuluan**, berisi tentang latar belakang pengambilan judul yang akan diteliti kemudian perumusan masalah yang menjadi pokok bahasan, tujuan penelitian, manfaat penelitian, kerangka teoritik, metode penelitian, serta sistematika penulisan

Bab II tentang **Kajian Pustaka**, dalam bab ini penulis menguraikan lebih dalam materi yang berkaitan dengan penelitian, yaitu Kajian Umum mengenai Pendaftaran Peralihan Hak atas Tanah, Kajian Umum mengenai Perjanjian Nominee, dan Kajian Umum mengenai Pengampunan Pajak.

Bab III berisi mengenai **Hasil dan Pembahasan**, bab ini berisi tentang analisis terhadap bahan-bahan hukum yang diperoleh peneliti tentang permasalahan yang menjadi kajian dalam penelitian ini.

Bab IV tentang **Penutup**, merupakan bab terakhir dalam penulisan laporan penelitian yang terdiri dari kesimpulan atas pembahasan yang diuraikan dalam bab hasil dan pembahasan serta memuat saran-saran yang dapat dikemukakan guna tindak lanjut maupun perbaikan kemudian.

³¹ Bahder Johan Nasution, Metode Penelitian Ilmu Hukum, Bandung, Mandar Maju, 2008, hlm.96

BAB II

KAJIAN PUSTAKA

1.1. Kajian Umum Tentang Pendaftaran Tanah

Dalam pembicaraan mengenai pendaftaran tanah di Indonesia, tidak terlepas dari perkembangan pendaftaran tanah mengenai tanah-tanah Eropa dikarenakan pada saat penjajahan tidak ditemukannya dokumen tentang penyelenggaraan tanah di Indonesia pada jaman pra penjajahan dan juga pendaftaran tanah pada masyarakat adat pada umumnya. Ada dua instansi pada saat tahun-tahun pertama zaman penjajahan Belanda yang menyelenggarakan pendaftaran mengenai tanah yaitu instansi penyelenggara kadaster dan instansi penyelenggara pendaftaran hak. Selain untuk menjamin kepastian obyek hak hak atas tanah, kadaster juga untuk keperluan pemungutan pajak/*fiscal cadaster*. Sedangkan Instansi pendaftaran hak atas tanah dalam daftar umum, yaitu daftar yang memberikan keterangan mengenai hak atas tanah tersebut atas nama pemegang haknya.¹ Baru saat diundangkannya UUPA, persoalan penyelenggaraan pendaftaran tanah mengenai tanah-tanah Indonesia baru mendapat penyelesaian secara prinsipil yang menetapkan pasal 19 ayat (1) UUPA sebagai dasar pelaksanaan pendaftaran tanah di Indonesia.

Sejatinya tujuan diundangkannya UUPA yaitu:

“Meletakkan dasar-dasar bagi penyusunan hukum agraria nasional, yang merupakan alat untuk membawa kemakmuran, kebahagiaan dan keadilan bagi masyarakat; meletakkan dasar-dasar untuk mengadakan kesatuan dan kesederhanaan hukum

¹ Mhd. Yamin Lubis dan Rahim Lubis, *Hukum Pendaftaran Tanah*, (Medan:Mandar Maju), 2008, hlm.19

pertanahan; meletakkan dasar-dasar untuk memberikan kepastian hukum mengenai hak atas tanah bagi rakyat”

Terkhusus pendaftaran tanah dalam UUPA diatur dalam Pasal 19 yang bertujuan menjamin kepastian hukum oleh pemerintah, dimana ketentuan-ketentuannya akan diatur dengan Peraturan Pemerintah (PP). Untuk menjalankan undang-undang tersebut, Pemerintah mengeluarkan PP tentang Pendaftaran Tanah yaitu PP Nomor 10 Tahun 1961 yang kemudian dicabut dan digantikan oleh PP Nomor 24 Tahun 1997. Proses pendaftaran tanah sendiri meliputi:

- a. Pengukuran, perpetaan dan pembukuan tanah;
- b. Pendaftaran dan peralihan hak-hak atas tanah;
- c. Sebagai dasar alat bukti yang kuat, maka diberikan surat-surat tanda bukti hak.

Menurut AP. Parlindungan, pendaftaran tanah berasal dari kata *cadaster* yang dalam bahasa Belanda berarti istilah teknis untuk suatu rekaman atau *record* mengenai luas, nilai dan kepemilikan atas suatu bidang tanah.²

Menurut Boedi Harsono, pengertian pendaftaran tanah adalah:

“Rangkaian kegiatan yang dilakukan Pemerintah/Negara secara terus menerus dan teratur berupa pengumpulan keterangan atau data tertentu mengenai tanah-tanah tertentu yang ada di wilayah-wilayah tertentu, pengolahan, penyimpanan dan penyajiannya bagi kepentingan rakyat, dalam rangka memberikan jaminan kepastian hukum di bidang pertanahan, termasuk penerbitan tanda bukti haknya dan pemeliharaannya.”³

² AP. Parlindungan, *Pendaftaran Tanah dan Konfersi Hak Milik Atas Tanah Menurut UUPA*, (Alumni, Bandung:1988) hal.2

³ Boedi Harsono, *Hukum Agraria Indonesia*, Djambatan, Jakarta, 2008, hlm.474

Tujuan dari Pendaftaran Tanah, ditegaskan kembali dalam Pasal 3 PP Pendaftaran Tanah yang pada intinya untuk memberikan kepastian dan perlindungan hukum kepada pemegang atau pemilik hak, untuk menyediakan informasi kepada para pihak maupun pemerintah yang berkepentingan, dan untuk terselenggaranya tertib administrasi. Untuk tercapainya peralihan, pembebanan dan hapusnya sebidang tanah dan satuan rumah susun maka wajib untuk didaftarkan.⁴

Mengenai asas pendaftarannya sendiri juga ditegaskan dalam PP Pendaftaran Tanah, diantaranya adalah:

- a. Asas sederhana: ketentuan tentang pendaftaran tanah mengenai prosedur dan pokoknya mudah dipahami, terutama oleh pemegang hak.
- b. Asas aman: penyelenggara pendaftaran tanah haruslah cermat dan teliti agar tujuan dari pendaftaran tanah yaitu memberikan jaminan kepastian hukum dapat terwujud.
- c. Asas terjangkau: berfokus dalam bidang pelayanan. Artinya dapat dijangkau oleh pihak yang memerlukan dengan melihat kemampuan dan kebutuhan golongan ekonomi yang lemah.

⁴ Pasal 4 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1997 Nomor 59 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3696.

- d. Asas mutakhir: dimaksudkan agar data-data dapat terpelihara dengan baik dan lengkap, sehingga ada keharusan untuk mendaftarkan apabila terdapat perubahan-perubahan data.
- e. Asas terbuka: data yang ada pada kantor pertanahan haruslah sesuai dengan data di lapangan, sehingga masyarakat bisa memperoleh informasi tentang data yang valid setiap saat dibutuhkan.

Mengenai kepastian hukum atas hak kepemilikan tanah di Indonesia sendiri, kepastian hukum pada hakekatnya berkaitan dengan supremasi hukum dikarenakan hukum merupakan asas yang tertinggi, disebabkan memiliki kedaulatan tertinggi didalam tatanan kehidupan bermasyarakat. Kekuasaan ataupun jabatan bukan berarti seseorang tersebut dapat semena-mena dalam menjalankan, menafsirkan, ataupun bertindak sehingga keluar dari koridor hukum. Hak-hak perorangan maupun badan hukum atas tanah mendapatkan pengakuan yang kuat, terpenuhi dalam sistem dan tatanan hukum di Indonesia yang dijamin dalam konstitusi. Berdasarkan pasal 4 ayat (2) UUPA hak atas tanah yaitu meliputi air, bumi, serta kekayaan yang terkandung di dalamnya, sebagaimana tercantum dalam Undang-Undang Dasar Negara Kesatuan Republik Indonesia Tahun 1945. Hal tersebut tentunya menjadi acuan dari hak atas tanah secara terbatas.

Hak atas tanah tidak meliputi tubuh bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung didalamnya sesuai dengan asas pemisahan horizontal. Asas pemisahan horizontal sendiri memiliki arti sesuatu benda atas kepemilikan hak

atas tanah yang berada diatas tanah dan bangunan. Sebagaimana asas horizontal ini memisahkan dua aspek dari tanah itu sendiri, pada dasarnya asas pemisahan horizontal berlandaskan pada hukum adat yang merupakan landasan dari pembentukan UUPA yang menyatakan benda bergerak tidak terpisahkan dari benda tidak bergerak, sesuai dengan pasal 571 KUHPerdara.⁵

Pemberian kepastian hukum dibidang pertanahan meliputi: pemilik/pemegang hak atau subyek hak, batas-batas dan luas bidang tanah atau objek hak dan hak-hak atas tanahnya atau jenis hak yang merupakan tujuan dari pendaftaran tanah sehingga dapat terselenggaranya tertib administrasi pertanahan yang dapat memberikan pembuktian atas bidang tanah yang dikuasainya dan juga dapat memberikan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan.⁶

1.2. Kajian Umum Tentang Peralihan Hak Atas Tanah

Semua hak atas tanah dinyatakan dapat beralih maupun dialihkan. Beralih artinya hak atas tanah berpindah oleh karena hukum dengan sendirinya serta tidak ada perbuatan hukum yang disengaja untuk mengalihkan hak itu kepada pihak lain. Pindahnya hak atas tanah ini dapat terjadi karena pewarisan.⁷ Sedangkan dialihkan bermakna bahwa pindahnya hak atas tanah kepada pihak lain disebabkan perbuatan hukum yang disengaja agar hak atas tanah tersebut

⁵ Fitroh Oeloem, *Jaminan Kepastian Hukum Hak Atas Tanah Dalam Sistem Pendaftaran Tanah Negatif Bertendensi Positif*, Tesis, Universitas Brawijaya, 2015, hlm.63

⁶ Irawan Soerodjo, *Kepastian Hukum Hak Atas Tanah di Indonesia*, Arkola Surabaya, 2003, hlm.101.

⁷ Ardisetyaning Cintia Primipara, *Urgensi Keberadaan Camat Sebagai Pejabat Pembuat Akta Tanah (Ppat) Sementara Dalam Pembuatan Akta Peralihan Ha Katas Tanah (Studi Di Kecamatan Lowokwaru Kota Malang)*, Tesis, Universitas Brawijaya, 2016, hlm.55

berpindah kepada pihak lain, dialihkan dapat dengan cara perbuatan hukum berupa jual beli, tukar menukar, hibah, penyertaan dalam modal perusahaan, pemberian dengan wasiat, atau lelang⁸

Jadi definisi dari peralihan hak atas tanah adalah pindahnya hak atas tanah dari satu pihak kepada pihak lain baik karena adanya perbuatan hukum yang disengaja maupun bukan karena perbuatan hukum yang sengaja. Untuk itu dibuatlah suatu peraturan pelaksana daripada UUPA di bidang peralihan hak atas tanah yaitu: Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 40 Tahun 1996 (selanjutnya disebut PP 40 tahun 1996), yang mengatur peralihan Hak Guna Usaha, Hak Guna Bngunan, dan Hak Pakai atas tanah, yang menyatakan bahwa baik peralihan Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan, dan Hak Pakai terjadi karena jual beli, tukar mrnukar, pernyataan dalam modal, hibah dan warisan.⁹ Sedangkan Hak Milik atas satuan rumah susun dapat beralih dengan cara pewarisan atau dengan cara pemindahan hak yang sesuai dengan peraturan.

Sebelum berlakunya UUPA, peralihan hak atas tanah didasarkan pada *Burgerlijk Wetboek* (BW), *Overschrijvings Ordoantie Staatblad* 1834 Nomor 27 dan Hukum Adat, baru setelah berlakunya UUPA, peralihan hak atas tanah didasarkan pada PP No 10 Tahun 1961 yang telah digantikan dengan PP Nomor 24 Tahun 1997 (PP Pendaftaran Tanah) dan PP 40 Tahun 1996 seperti yang disebutkan diatas.

⁸ Ibid, hlm.301

⁹ Urip Santoso, *Op.Cit*, hlm.296 – 297.

Bentuk peralihan hak atas tanah juga ditegaskan kembali dalam Pasal 37 PP Pendaftaran Tanah dan PP 40 Tahun 1996, dimana jenis-jenis peralihan hak atas tanah yang diakui oleh PP tersebut disebabkan oleh hanya karena jual-beli, tukar menukar, pemasukan dalam perusahaan dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya (hibah dan warisan) kecuali pemindahan hak melalui lelang dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Pentingnya pembuatan akta peralihan hak atas tanah oleh PPAT berkaitan dengan kegiatan pendaftaran tanah yang dilakukan untuk mendapatkan jaminan kepastian hukum dan jaminan kepastian hak atas tanah berupa sertifikat hak atas tanah yang berfungsi sebagai alat pembuktian yang kuat atas kepemilikan hak atas tanah.

PPAT sendiri ialah pejabat umum yang diberikan kewenangan untuk membuat akta-akta otentik mengenai perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun.¹⁰ Akta peralihan hak atas tanah yang dimaksud diatas adalah suatu akta otentik yang didalamnya mengandung tentang perbuatan hukum peralihan hak atas tanah. Peralihan hak atas tanah tersebut berbentuk akta Pengikatan Jual Beli, diartikan sebagai perjanjian awal yang dibuat oleh penjual dan pembeli di hadapan Notaris jika

¹⁰ Penjelasan Pasal 1 Angka 1 Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1998 Nomor 52.

beberapa syarat yang ditentukan oleh Undang-Undang belum terpenuhi untuk segera dibuatkan Akta Jual Beli-nya dihadapan PPAT.¹¹

Pengikatan Jual Beli harus dibuat dihadapan Notaris karena hal tersebut sudah merupakan kewenangan dari Notaris, begitupula dengan Akta Jual Beli yang harus dibuatkan dihadapan PPAT dikarenakan kewenangan PPAT untuk membuatnya. Kewenangan PPAT adalah segala hal yang terkait dengan tanah, antara lain: membuat Akta Jual Beli, Akta Tukar-Menukar, Akta Inbreng, Akta Hibah, Akta Pembagian Harta Bersama, Akta Pemberian Hak Pakai, Hak Guna Bangunan terhadap Hak Milik, Akta Pembebanan Hak Tanggungan dan Surat Kuasa Membebaskan Hak Tanggungan. Segala hal diluar kewenangan PPAT merupakan kewenangan Notaris untuk membuatnya berdasarkan kewenangan yang ditetapkan oleh Undang-Undang Jabatan Notaris Nomor 30 Tahun 2004 yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 2 Tahun 2014, selain dari yang ditetapkan Undang-Undang untuk dilakukan oleh Pejabat tertentu seperti Akta Kelahiran oleh catatan sipil dan lain-lain.¹²

Asas dari Akta Perjanjian Jual Beli ialah harus riil, tunai, dan terang. Jika beberapa asas dalam jual beli belum terpenuhi, sebagai contoh belum lunas atau jual beli tersebut pembayarannya secara bertahap, maka PPAT tidak boleh membuatkan Akta Jual Belinya dan belum boleh diperalihkan, hanya boleh dibuatkan Pengikatan Jual Beli oleh Notaris dengan mencantumkan syarat-syarat dari jual beli yang akan dilakukan tersebut termasuk diantaranya

¹¹ Fathul Laila, *Good Faith Dalam Perjanjian Kartu Kredit (Harapan Baru Hadirnya Otoritas Jasa Keuangan)*, UMM Press, Malang, 2016, hlm.16

¹² Ibid.

bagaimana termin pembayaran, denda-denda dan menyebutkan di dalam akta pengikatan jual beli kapan pelunasannya sekaligus dibuatkan akta jual belinya serta kapan penyerahannya.¹³

1.3. Kajian Umum Tentang Perjanjian *Nominee*

1.3.1 Pengertian *Nominee*

Dasar dari konsep *nominee* atau pinjam nama pada awalnya disebabkan oleh adanya keinginan kepemilikan hak atas tanah oleh pihak asing atau Warga Negara Asing sebagai solusinya. Dilatarbelakangi penyelundupan hukum yang dilakukan oleh Warga Negara Asing bertujuan mendapatkan status hak milik atas tanah di Indonesia dan lolos dari berbagai aturan yang ditetapkan oleh pemerintah melalui peraturan perundang-undangan yang berlaku di Indonesia. Perbuatan yang dimaksud ialah dengan cara Warga Negara Asing menunjuk Warga Negara Indonesia sebagai *nominee*-nya untuk kepentingan komersial tertentu agar mendapatkan keuntungan-keuntungan dengan berinvestasi di Indonesia.¹⁴

Menurut Rochmanto Surahmat pengertian dari *beneficial owner* adalah mereka yang mempunyai hak untuk menentukan apakah suatu kekayaan dapat dimanfaatkan oleh orang lain, terlebih menentukan bagaimana hasil dari modal atau kekayaan tersebut dimanfaatkan.¹⁵

¹³ *Ibid*, hlm.16

¹⁴ Christian Adi Santoso, *Perubahan Status Harta Bawaan Dalam Rangka Pengampunan Pajak*, Tesis, 2018 Universitas Airlangga, hl.12.

¹⁵ Rachmanto Surahmat, *Bunga Rampai Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta 2007, hl.7.

Dengan kata lain *beneficial owner* dapat dikatakan adalah pemilik sebenarnya. *Nominee* tentunya dilandaskan dengan sebuah rasa percaya atau *realty trust*. Rahmi Janed menjelaskan bahwa *realty trust* adalah *nominal trust* yang merupakan *passive trust*. Hal ini memiliki definisi sebagai “A trust wick he trustee has no duty other tan to transfer the property to the beneficiary”.

Nominee mewakili kepentingan-kepentingan dari *beneficiary* dan karenanya *nominee* dalam melakukan tindakan-tindakan khusus harus sesuai dengan yang diperjanjian dan tentunya beralaskan dari perintah yang diberikan oleh *beneficiary*.¹⁶

Kemudian, Bryan A. Garner menjelaskan pengertian *nominee* sebagai:¹⁷

“*Nominee is a person who is propose for an office position, or duty; a person designaten to act in place of another in very limited way; a party who hold bare legal title for the benefit of others or who receives and distributes funds for the benefit of others*”

Menurut Bryan A. Garner, terdapat 3 (tiga) pengertian *nominee*. Pertama, diartikan sebagai orang yang memajukan jabatan, posisi atau tugas dalam suatu pekerjaan. Kedua, dapat diartikan sebagai seorang yang ditunjuk untuk menggantikan yang lain dengan cara yang terbatas. Ketiga, dapat juga dimaknai sebagai sebuah pihak yang memegang

¹⁶ Rahmi Jened, *Teori dan Kebijakan Hukum Investasi Langsung (Direct Investment)*, Kencana, Jakarta, 2016, hlm.176

¹⁷ Bryan A. Garner, Editor in Chief, *Black's Law Dictionary Deluxe Seventh Edition*, West Group, United Stats of America, 1999, hlm.1072

kepentingan dalam ranah hukum guna kepentingan orang lain atau yang menerima dan mendistribusikan suatu dana guna kepentingan orang lain.¹⁸

Arti Pertama yaitu sebagai orang yang mempromosikan diri dalam ranah jabatan, posisi atau tugas jabatan dalam suatu pekerjaan dikarenakan kurang tepat apabila disandingkan dengan pengertian *nominee* sebagaimana yang penulis bahas dalam tesis ini, maka dari itu kita sepakat untuk mengabaikan pengertian *nominee* yang pertama. Penafsiran kedua dari *nominee* menurut Bryan A. Garner yaitu orang atau seorang yang ditunjuk untuk menggantikan orang lain dengan cara yang terbatas.

Bryan A. Garner memakai terminologi '*a person*' dalam mengartikan pihak *nominee* sebagai pihak yang dipakai namanya. Terdapat 2 (dua) macam *person* sebagai subyek hukum dalam hukum perdata yaitu *Persoonenlijk* dan *Rechtspersoon*.¹⁹ Subyek hukum yaitu *persoon* atau pribadi selalu diukur dari standar usia kedewasaan atau biasa disebut dengan *meerderjarig*. Batasan kedewasaan seseorang ini tergantung pada dalam ranah apa orang pribadi tersebut hendak bertindak. Dalam pasal 330 KUHPerdata dijelaskan bahwa :

“Belum dewasa adalah mereka yang belum mencapai umur genap dua puluh satu tahun dan tidak kawin sebelumnya. Apabila perkawinan itu dibubarkan sebelum umur mereka

¹⁸ *Ibid.*

¹⁹ Agus Yuda Hernoko, *Hukum Perjanjian (Asas Proporsionalitas dalam Kontrak Komersial)*, Prenada Media Group, 2010 hlm.184dak

genap dua puluh satu tahun, maka mereka tidak kembali berstatus belum dewasa. Mereka yang belum dewasa dan tidak di bawah kekuasaan orang tua, berada di bawah perwalian atas dasar dan dengan cara seperti yang diatur dalam bagian 3, 4, 5 dan 6 dalam bab ini.”

Namun Pasal 330 KUHPerdara tidak dapat berdiri sendiri, dan perlu disandingkan dengan pasal 1330 KUHPerdara sehingga jika ditafsirkan secara *a-contrario* terhadap substansi pasal tersebut diatas dapat diperoleh suatu titik terang bahwa usia dewasa adalah 21 tahun.²⁰ Namun batasan dewasa dalam beberapa undang-undang memanglah tidak seragam, sebagai contoh usia dewasa dalam Undang-Undang Perkawinan Nomor 1 Tahun 1974 Pasal 47 adalah: 18 tahun, serta dalam Surat Edaran Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 4/SE/I/2015 tentang Batasan Usia Dewasa Dalam Rangka Pelayanan Pertanahan menyebutkan: paling kurang 18 tahun atau sudah kawin.

Pada mulanya, praktik *nominee* digunakan dalam rangka penyelundupan hukum warga negara asing dalam hal pemilikan tanah melalui nama warga negara Indonesia sebagai *nominee*-nya. Praktik *nominee* juga berkembang dalam hal adanya pasangan perkawinan campuran dalam konteks Undang-undang Nomor 1 Tahun 1974 tentang Perkawinan yang berbeda kewarganegaraan tanpa perjanjian kawin oleh dan diantara suami dan isteri. Suami atau isteri yang salah satunya warga negara Indonesia itu dipakai sebagai *nominee* oleh kawan kawinnya yang notabene adalah warga negara asing untuk memiliki properti di Indonesia.

²⁰ Ibid, hlm 185.

Berbeda dengan dahulu, sekarang praktik *nominee* juga digunakan dalam hal oleh dan diantara sesama warga negara Indonesia atau antara warga negara Indonesia dengan Badan Hukum yang didirikan menurut hukum Indonesia dalam hal kepemilikan hak atas tanah, dimana badan hukum tersebut tidak diperbolehkan memiliki hak milik atas tanah tersebut. Perjanjian *nominee* yang digunakan oleh sesama warga Negara Indonesia didasarkan oleh beberapa alasan, yakni: untuk menghindari pajak, menghindari kelebihan luas tanah yang diperkenankan oleh Undang-Undang (Perppu No. 56 Tahun 1960 tentang Penetapan Luas Tanah Pertanian) dan menghindari prosedur yang ada (misalnya tidak mempunyai NPWP, dan lain-lain). Sehingga dengan demikian seseorang atau badan hukum tersebut meminjam nama orang lain untuk kepentingan yang disepakati oleh para pihak yang bersangkutan.

Dapat disimpulkan bahwa *nominee* adalah seseorang yang ditunjuk dan dipercaya oleh pihak lain dalam hal bertindak atas nama dirinya dalam hal melakukan perbuatan hukum tertentu sesuai dengan kesepakatan yang telah terlaksana, perbuatan hukum oleh seorang *nominee* terbatas pada apa yang telah diperjanjikan sebelumnya.²¹

²¹ Miggi Sahabati, *Perjanjian Nominee Dalam Kaitannya Dengan Kepastianhukum Bagi Pihak Per pemberi Kuasa Ditinjau Dari Undang-Undang Pokok Agraria, Undang-Undang Tentang Penanaman Modal, Dan Undang-Undang Kewarganegaraan*, Tesis Universitas Indonesia, 2011, hlm.26

1.3.2. Pengertian Perjanjian *Nominee*

Perjanjian *Nominee* dapat dikategorikan dalam rumpun perjanjian tidak bernama atau perjanjian *innominaat* dikarenakan belum terdapat pengaturan secara khusus tentang perjanjian *nominee* dalam KUHPerdara. Perjanjian *nominee* merupakan upaya melawan hukum yang dilakukan oleh dua orang atau lebih dalam hal penyelundupan hukum. Namun walaupun terdapat aspek penyelundupan hukum, perjanjian *nominee* sejatinya bukanlah suatu bentuk yang melanggar hukum perjanjian, meski tidak diatur secara tegas dalam peraturan perundang-undangan, namun apabila materi atau obyek yang di-*nominee*-kan oleh dan diantara para pihak tidak sesuai dengan ketentuan peraturan-perundang-undangan di Indonesia, maka hal itu dapat mengakibatkan permasalahan hukum.

Pada umumnya, sebelum adanya perjanjian *nominee* atau *nominee agreement*, para pihak telah sepakat mengenai beberapa hal. Beberapa hal tersebut sekurang-kurangnya memuat tentang:²²

- a. *Beneficiary* adalah WNA yang berdasarkan kepercayaan menunjuk seseorang WNI sebagai *nominee* dan ia menerima penunjukan atas dirinya demi kepentingan *beneficiary*.
- b. *Beneficiary* dan *nominee* wajib untuk saling menjaga kerahasiaan atas segala hal yang berkaitan dengan perjanjian yang dibuat, kecuali diharuskan oleh pemerintah berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan diharuskan oleh pengadilan atau telah diketahui oleh publik. Selain itu, pihak *beneficiary* dan pihak *nominee* membuat kesepakatan mengenai besarnya *fee* sebagai kompensasi yang akan diberikan sebagai bonus atau upah

²² Indah Puspita Sari, *Penyelundupan Hukum Dalam Perjanjian Pinjam Nama (Nominee) Untuk Kepemilikan Tanah Di Indonesia*, Tesis, Universitas Airlangga, 2010, hlm.9

- yang akan diterima oleh pihak WNI sebagai nominee untuk peminjaman namanya. Namun, besarnya fee biasanya tidak dicantumkan dalam isi atau klausula perjanjian.
- c. Kesepakatan mengenai jumlah dan tata cara pembayaran nominee fee yang diberikan oleh beneficiary kepada nominee sebagai kompensasi.
 - d. Hak dan Kewajiban yang timbul pada nominee berdasarkan perjanjian.
 - e. Persetujuan nominee untuk tidak mengalihkan kewajiban-kewajiban yang timbul dari perjanjian nominee kepada pihak lain, tanpa adanya persetujuan tertulis terlebih dahulu dari beneficiary.
 - f. Pemberian pembebasan oleh beneficiary kepada nominee atas seluruh akibat yang timbul dari tindakan-tindakan hukum yang dilakukan oleh nominee atas seluruh akibat yang timbul dari tindakan-tindakan hukum yang dilakukan oleh nominee, sepanjang tindakan-tindakan tersebut berdasarkan instruksi dari beneficiary.
 - g. Ketika kesepakatan di antara para pihak mengenai hal-hal pokok diatas telah tercapai, maka perjanjian nominee ditandatangani. Perjanjian ini umumnya juga diikuti dengan penandatanganan-penandatanganan perjanjian ikutan lainnya dan menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari perjanjian nominee. Perjanjian tersebut antara lain berupa perjanjian pemberian kuasa, pernyataan hal yang sebenarnya, perjanjian pinjam-meminjam atau perjanjian sewa-menyewa.”

1.3.3. Unsur Perjanjian Nominee

Unsur-unsur yang terkandung dalam perjanjian nominee adalah:²³

- a. Adanya perjanjian pemberian kuasa oleh dan diantara pihak yang berwenang sebagai pemberi kuasa, dan pihak nominee sebagai penerima kuasa, yang berdasar pada kepercayaan dari pemberi kuasa kepada nominee.

²³ Natalia Christine Purba, *Keabsahan Perjanjian Innominaat Dalam Bentuk Nominee Agreement (Analisis Kepemilikan Tanah oleh Warga Negara Asing)*, Tesis, Universitas Indonesia, 2006, Hlm. 45-46

- b. Kuasa yang bersifat khusus dengan jenis tindakan hukum yang terbatas.
- c. *Nominee* seakan-akan bertindak untuk dan atas nama sebagai perwakilan dari pemberi kuasa di muka hukum.

Melihat pada unsur-unsurnya, perjanjian *nominee* seakan erat kaitannya dengan perjanjian pemberian kuasa, namun terdapat perbedaan antara perjanjian pemberian kuasa dengan perjanjian *nominee*. Perjanjian *nominee* dari sifatnya adalah sama dengan perjanjian konsensuil obligatoir, yaitu pihak yang satu berhak atas prestasi dan pihak yang lainnya berkewajiban memenuhi prestasi. Hal ini sejalan dengan perjanjian *nominee* yang lebih menekankan pada pemberian beban perintah pada si penerima kuasa untuk melaksanakan prestasi yang diperjanjikan. Sedangkan perjanjian pemberian kuasa pada umumnya bersifat *volmacht* atau sepihak, dalam artian jika si penerima kuasa tidak bersedia untuk melaksanakan apa yang dikuasakan oleh pemberi kuasa tidak menjadi masalah, dan pihak pemberi kuasa dapat mencabut secara sepihak kuasanya sewaktu-waktu sesuai dengan ketentuan pada Pasal 1813 KUHPerdata sampai Pasal 1819 KUHPerdata.

1.4. Kajian Umum Tentang Pengampunan Pajak

1.4.1. Pengertian Umum Mengenai Pajak

Mengenai perpajakan di Indonesia diatur dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983

Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan²⁴. Pajak adalah kontribusi yang bersifat wajib dan memaksa dari orang pribadi atau badan kepada Negara berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapat imbalan langsung dan peruntukannya digunakan demi kemakmuran rakyat.²⁵ Pajak dipungut penguasa berdasarkan norma-norma hukum guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa kolektif untuk mencapai kesejahteraan umum.²⁶ Berikut adalah beberapa definisi pengertian pajak dari para ahli:

- a. *“Rochmat soemitro memberikan definisi pajak sebagai iuran rakyat kepada negara berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dan langsung dapat ditunjuk serta digunakan untuk membiayai pembangunan.”*²⁷
- b. *Adriani memberikan definisi pajak sebagai iuran kepada negara yang terutang oleh wajib pajak yang membayarnya menurut peraturan dengan tidak mendapat kontraprestasi secara langsung, yang berguna untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.”*²⁸

²⁴ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009 tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Menjadi Undang-Undang, namun isinya hanya mengatur mengenai perpanjangan penghapusan sanksi administratif dalam Pasal 37A ayat (1).

²⁵ Marihot Pahala Siahaan, *Tax Amnesty di Indonesia*, Rajagrafindo Persada, Depok, 2017, hlm.75

²⁶ Tunggul Anshari, *Ilmu Hukum Pajak*, Setara Press, Malang, 2017. Hlm.5

²⁷ Rochmat Soemitro dalam H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak (Edisi Revisi)*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2010, hlm.25

²⁸ Adriani dalam Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak, (Edisi Keempat)*, Refika Aditama, Bandung, 2003, hlm.2

1.4.2. Pengertian Pengampunan Pajak

Berikut diatas adalah gambaran umum mengenai pajak sendiri, dan kini saatnya memasuki bahasan inti dari sub bab diatas, yaitu mengenai pengampunan pajak. Pengampunan pajak berasal dari kata “*tax*” dan “*amnesty*”²⁹ Kata amnesty berasal dari bahasa bangsa Yunani yaitu “*amnestia*” yang berarti lupa. Para ahli mengartikan amnesti dalam pengertian yang berbeda satu dengan yang lain. Secara umum pengertian *amnesty* menurut Oxford Dictionary of Law adalah:

*“An Act erasing from legal memory some aspect of criminal conduct by an offender. It is most frequently granted to groups of people in respect of political offences and is wider than a merely relieves an offender of punishment”*³⁰

Dalam Bahasa Indonesia, Pengampunan Pajak berasal dari kata dasar yaitu ampun dan pajak. Dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, kata ampun memiliki makna yaitu pembebasan dari tuntutan karena telah melakukan kekeliruan atau kesalahan.

Berdasarkan Pasal 1 angka 1 Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak dijelaskan pengampunan pajak adalah:

“Penghapusan pajak yang seharusnya terutang, tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan, dengan cara mengungkap hsrta dan membayar

²⁹ Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia*, Bandung, Refika Aditama, 2013, hlm.27

³⁰ Elizabeth A. Martin, *Oxford Dictionary of Law, Fifth Edition*, New York, Oxford University Press, 2002, hlm.25

*uang tebusan sebagaimana diatur dalam Undsng-undang ini.*³¹

Kewajiban perpajakan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 UU Pengampunan Pajak terdiri dari kewajiban pembayaran Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPn) dan Pajak Pertambahan Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM). UU Pengampunan Pajak selalu berbicara mengenai 3 (tiga) komponen tentang pajak-pajak tersebut diatas. Pajak Penghasilan (PPh) merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang berasal dari pendapatan rakyat, pemungutnya tentunya telah diatur dalam peraturan perundang-undangan sehingga dapat memberikan kepastian hukum³².

Sedangkan yang dimaksud Pajak Pertambahan nilai adalah pajak atas konsumsi di dalam daerah pabean baik terhadap barang maupun jasa yang kena pajak. Pajak pertambahan nilai akan dikenakan kepada setiap tambahan nilai suatu barang atau jasa yang dihasilkan oleh Pengusaha Kena Pajak (PKP) pada proses produksi atau distribusi.³³ Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM) adalah pungutan pajak disamping PPn yang pada saat penyerahan pada proses produksi tergolong pada Barang Kena

³¹ Pasal 1 angka 1 Undang-undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

³² H.S. Munawir, *Perpajakan Edisi Revisi*, Liberty, Yogyakarta, 1997, hlm.109

³³ Supramono dan Theresia Woro Damayanti, *Perpajakan Indonesia Mekanisme dan Perhitungan*, Andi, Yogyakarta, 2005, hlm.94

Pajak Tergolong Mewah (BKPTM) atau barang-barang lain yang saat impor tergolong BKPTM.³⁴

1.4.3. Asas Pengampunan Pajak

Dalam pengampunan pajak, didasari dengan beberapa asas³⁵ yaitu yang pertama asas kepastian hukum. Dalam asas kepastian hukum menekankan pada pelaksanaan dari pengampunan pajak ini haruslah dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan adanya kepastian hukum untuk semuanya. Asas keadilan, pelaksanaan dari pengampunan pajak ini haruslah menjunjung tinggi keseimbangan hak dan kewajiban dari setiap pihak yang terlibat dalam proses pelaksanaan pengampunan pajak. Asas kemanfaatan, seluruh pengaturan dibidang pengampunan pajak haruslah bermanfaat bagi kepentingan semua pihak, antara lain Negara, bangsa dan masyarakat, khususnya dalam memajukan kesejahteraan rakyat.

Berikutnya, pengampunan pajak juga mengandung adanya asas kepentingan nasional, yang artinya pelaksanaan dari pengampunan pajak haruslah mengutamakan kepentingan Negara, bangsa dan masyarakat di atas semua kepentingan yang lain.

³⁴ Ibid.

³⁵ H. Eddy Faisal dan Retno Akhiatri, *Memahami Amnesty Pajak Dengan Cerdas dan Lengkap*, Buku Pintar Indonesia, Jakarta, 2016, hlm.54

1.4.4. Tujuan Pengampunan Pajak

Tujuan dari pengampunan pajak tercantum dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 dimana bertujuan untuk mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar rupiah, penurunan suku bunga dan terlebih peningkatan investasi, lalu bertujuan juga untuk mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan, serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan terintegrasi serta untuk meningkatkan penerimaan pajak yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.

1.4.5. Subjek Pengampunan Pajak

Dilihat dari subjek pengampunan pajak, yang tergolong sebagai subjek pengampunan pajak ialah wajib pajak sendiri.³⁶ Wajib pajak ialah orang pribadi atau badan yang meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, dimana mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.³⁷ Dalam hal ini dikategorikan wajib pajak karena mempunyai nomor pokok wajib

³⁶ Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Negara Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5899.

³⁷ Marihot Pahala Siahaan, *Op.Cit*, hlm.91

pajak (NPWP). Mengenai wajib pajak yang belum memiliki NPWP sendiri, terlebih dahulu harus mendaftarkan diri ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat domisili wajib pajak.

1.4.6. Objek Pengampunan Pajak

Pasal 3 dan penjelasan Pasal 5 ayat (2) UU Pengampunan Pajak menjelaskan bahwa obyek pengampunan pajak adalah kewajiban perpajakan yang belum atau belum sepenuhnya diselesaikan oleh wajib pajak yang dapat dibuktikan dalam harta yang belum pernah dilaporkan dalam SPT tahunan PPh terakhir. Pengampunan harta ini diberikan kepada wajib pajak melalui pengungkapan harta yang dimilikinya dalam surat pernyataan. Termasuk dalam harta yang belum dibaliknamakan kepada wajib pajak SPT tahunan PPh.³⁸

Dengan kata lain, objek pengampunan harta adalah harta sebagaimana diatur dalam pasal 1 angka 3 UU Pengampunan Pajak yang menegaskan bahwa:

“Harta adalah akumulasi tambahan kemampuan ekonomis berupa seluruh kekayaan, baik berwujud maupun tidak berwujud, baik bergerak maupun tidak bergerak, baik yang digunakan untuk usaha maupun bukan untuk usaha, yang berada di dalam dan/atau di luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia”³⁹

³⁸ H. Eddy Faisal dan Retno Akhiatri, *Op.Cit*, hlm 60-62

³⁹ Pasal 1 angka 3 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak

Terkait persoalan soal harta, menurut Moh. Isnaeni bahwa benda bergerak dapat dibedakan menjadi:⁴⁰

1. Benda bergerak karena sifatnya: diatur dalam pasal 509 KUHPerdara, dimaksud dengan benda bergerak karena dapat dipindah-pindah secara nyata sesuai dengan ciri alamiahnya.
2. Benda bergerak karena ketentuan undang-undang: diatur dalam pasal 511 KUHPerdara dimana berdasarkan kewenangan pembentuk undang-undang menentukan sebagai benda bergerak.

Sedangkan terkait dengan harta tidak bergerak dapat dibedakan menjadi:⁴¹

1. Benda tidak bergerak karena sifatnya: diatur dalam pasal 506 KUHPerdara, dimana secara sifat alamiahnya memang tidak dapat dipindah-pindah.
2. Benda tidak bergerak karena tujuannya: diatur dalam pasal 507 KUHPerdara, dimana oleh pemiliknya dilekatkan pada benda tidak bergerak secara terus menerus.
3. Benda tidak bergerak karena ketentuan undang-undang: diatur dalam pasal 508 KUHPerdara, dimana kewenangan pembentuk undang-undang yang mensyaratkan bahwa benda tersebut adalah benda tidak bergerak.

⁴⁰ Moch Isnaeni, *Pengantar Hukum Jaminan Kebendaan*, Revka Petra Media, Surabaya, 2016, hlm.23

⁴¹ Ibid, hlm.35

2.4.7. Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak

Dalam ranah pengampunan pajak, peralihan hak atas tanah dalam rangka memenuhi pasal 15 UU Pengampunan Pajak tidak menganut peralihan hak karena beralih atau dialihkan. Namun memakai sistem peralihan yang berdasarkan dengan *Nominee*. Hal ini diatur dalam Peraturan Menteri Agraria Dan Tata Ruang / Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2017 Tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut Perkaban 15 Tahun 2017).

Perkaban 15 Tahun 2017 mensyaratkan jika seorang wajib pajak yang mengampunkan harta seorang *nomine*-nya, maka diharuskan untuk memenuhi hal-hal berikut:

- a. Membuat surat pernyataan oleh kedua belah pihak yang menyatakan bahwa tanah dan bangunan tersebut adalah benar milik wajib pajak yang mana dibuat dihadapan Notaris.
- b. Memperoleh surat keterangan pengampunan pajak
- c. Membayar uang tebusan
- d. Memperoleh surat pernyataan dan pembebasan dari kewajiban pembayaran PPh (SKB)
- e. Membayar serta memperoleh bukti pelunasan BPHTB atas tanah tersebut.

Untuk penjelasan lebih lanjut mengenai hal-hal yang diatur sebagai syarat diatas, dijelaskan dalam PMK.No.11/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Mengenai Uang tebusan yang dimaksud dalam syarat diatas ialah guna menghapus denda pajak dan seluruh sanksi pajak pada setiap Wajib Pajak. Hal pertama yang harus dilakukan Wajib Pajak adalah menghitung jumlah pajak tertunggak serta biaya penagihan pajak dan dapat meminta bantuan data dari petugas apabila Wajib Pajak tidak mengetahui nilai pasti pajak tertunggak. Kemudian Wajib Pajak juga harus menghitung dan menginventarisikan harta yang belum dibayarkan atau yang belum dilaporkan dalam SPT. Selanjutnya adalah menghitung harta bersih, Wajib Pajak cukup mengurangi nilai aset kotor dengan jumlah utang. Nilai harta bersih (yang baru dilaporkan) ditambah dengan nilai pajak tertunggak menjadi dasar perhitungan uang tebusan bagi Wajib Pajak. Dalam Pasal 9 PMK.11/PMK/03/2016 penghitungan uang tebusan dilakukan dengan cara mengalihkan tarif uang tebusan dengan dasar pengenaan uang tebusan.

Mengenai tarif uang tebusan sendiri dikategorikan menjadi 2 perhitungan, yakni kategori tarif bagi harta dalam wilayah NKRI dan kategori tarif bagi harta diluar NKRI dalam jangka waktu 3 tahun sejak dialihkan, mempunyai perhitungannya sendiri-sendiri berdasarkan Pasal 10 PMK.11/PMK.03/2016.

Sedangkan, bagi Wajib Pajak dengan peredaran usaha sampai dengan Rp. 4,8 Miliar yang dapat memanfaatkan tarif uang tebusan 0,5% dari total harta bersih, apabila mengungkapkan nilai harta sampai dengan Rp 10 Miliar. Tarif uang tebusan mencapai 2% jika mengungkapkan nilai harta lebih dari Rp 10 Miliar, meliputi wajib pajak yang memiliki peredaran usaha hanya bersumber dari penghasilan atas kegiatan usaha, tidak menerima penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja dan atau pekerjaan bebas, antara lain: dokter, notaris, akuntan, arsitek, atau pengacara.

Jika syarat-syarat diatas telah dipenuhi oleh wajib pajak, maka kantor pertanahan akan melaksanakan pendaftaran peralihan hak dengan melakukan pencatatan di dalam buku tanah dan sertifikat hak atas tanah yang bersangkutan dengan mencantumkan klausula sebagaimana tertulis dalam pasal 2 ayat (4) Perkaban 15 Tahun 2017, yang berbunyi :

“Surat pernyataan oleh kedua belah pihak yang menyatakan bahwa tanah dan bangunan tersebut adalah benar milik wajib pajak yang dibuat dihadapan Notaris:, di, pada hari:, tanggal:, bulan:, tahun:, Nomor:, sesuai dengan ketentuan pasal 15 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak juncto pasal 37 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah.”

BAB III

HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1 Dampak Dari Inkonsistensi Peraturan Perundang-undangan di Bidang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak

3.1.1. Identifikasi Inkonsistensi Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Peraturan Perundang-Undangan

Dalam menerapkan beberapa jenis dan bentuk peraturan perundang-undangan yang mengatur satu objek hukum nyatanya seringkali membawa dampak yang kurang baik terhadap implementasi peraturan itu sendiri. Obyek yang dimaksud dalam penulisan ini adalah mengenai pendaftaran peralihan hak atas tanah. Tidak dapat dipungkiri bahwa setiap peraturan perundang-undangan memiliki maksud dan tujuan yang berbeda satu sama lain sehingga seringkali menyebabkan peraturan-peraturan yang ada tidak dapat berjalan maksimal. Perbedaan materi yang pada hakekatnya mengatur objek yang sama akan menimbulkan suatu kondisi hukum yang tidak konsisten/inkonsistensi hukum atau menurut Kusnu Goesniadhie disebut disharmoni hukum. Faktor-faktor yang dapat menimbulkan potensi untuk terjadinya suatu disharmoni hukum antara lain sebagai berikut:

1. Jumlah peraturan perundang-undangan yang banyak yang berlaku dalam tata pemerintahan
2. Perbedaan kepentingan dan perbedaan penafsiran

3. Kesenjangan antara pemahaman teknis dan pemahaman hukum tentang tata pemerintahan yang baik
4. Kendala hukum yang dihadapi dalam penerapan peraturan perundang-undangan, yang terdiri atas mekanisme pengaturan, antisipasi terhadap perubahan dan penegakan hukum.
5. Hambatan hukum yang dihadapi dalam penerapan peraturan perundang-undangan.

Faktor-faktor penyebab timbulnya inkonsistensi hukum di dalam prakteknya sendiri menurut L.M Gandhi ialah sebagai berikut:¹

1. Perbedaan antara berbagai undang-undang atau peraturan perundang-undangan. Jumlah peraturan yang semakin banyak menyebabkan kesulitan untuk mengetahui atau mengenal semua peraturan yang ada sehingga ketentuan yang menyebutkan bahwa setiap orang dianggap tahu undang-undang yang berlaku tentu tidak efektif
2. Pertentangan antara Undang-Undang dengan Peraturan Pelaksana
3. Perbedaan antara Peraturan Perundang-Undangan dengan kebijakan instansi pemerintah.
4. Perbedaan antara Peraturan Perundang-Undangan dengan Yurisprudensi dan Surat Edaran Mahkamah Agung

¹ Kusnu Goesniadhie, *Harmonisasi Sistem Hukum, Mewujudkan Tata Pemerintahan yang Baik*, Malang, Penerbit A3 dan Nasa Media, 2010 hlm .18

5. Kebijakan-kebijakan instansi Pemerintah Pusat yang saling bertentangan.
6. Perbedaan antara kebijakan Pemerintah Pusat dan Daerah
7. Perbedaan antara wewenang instansi-instansi pemerintah karena pembagian wewenang yang tidak sistematis dan jelas.

Merujuk faktor-faktor timbulnya inkonsistensi hukum menurut L.M Gandhi diatas, faktor pertentangan yang timbul dalam penulisan ini ialah antara Peraturan Pemerintah tentang Pendaftaran Tanah yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 dengan Peraturan Menteri Agraria/Tata Ruang Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak. Untuk pengaturan pendaftaran peralihan hak atas tanah sendiri tidak diatur hanya dalam satu perundang-undangan saja, namun terdapat beberapa peraturan perundang-undangan yang mengatur ketentuan tersebut, yaitu dalam Pasal 19 Undang-Undang Pokok Agraria (UUPA), PP Pendaftaran Tanah (PP 24 Tahun 1997) yang merupakan pelaksanaan pendaftaran tanah, Peraturan Menteri Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional (Permen Agraria/Kepala BPN) No. 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah dan pada Peraturan Menteri Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 15 Tahun 2017 dimana mengatur pendaftaran peralihan tanah melalui tata cara diluar pengaturan PP 24 Tahun 1997 yaitu peralihan pendaftaran hak atas tanah dengan perjanjian *nominee*, dimana hal tersebut dapat terjadi dalam rangka pengampunan pajak.

Sedangkan untuk peraturan perundang-undangan yang didalamnya memuat kegiatan pendaftaran tanah antara lain:

1. Undang-Undang No 20 Tahun 1961 Tentang Pencabutan Hak-Hak Atas Tanah Dan Benda-Benda Yang Ada Di Atasnya.
2. Undang-Undang No. 16 Tahun 1985 Tentang Rumah Susun.
3. Undang-Undang No. 4 Tahun 1992 Tentang Perumahan Dan Pemukiman
4. Undang-Undang No. 4 Tahun 1996 Tentang Hak Tanggungan Atas Tanah Beserta Benda-Benda Yang Berkaitan Dengan Tanah.
5. Undang-Undang No 20 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang No. 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan
6. Peraturan Pemerintah No. 38 Tahun 1963 Tentang Penunjukan Badan-Badan Hukum Yang Dapat Mempunyai Hak Milik Atas Tanah
7. Peraturan Pemerintah No. 28 Tahun 1977 Tentang Perwakafan Tanah Milik
8. Peraturan Pemerintah No. 4 Tahun 1988 Tentang Rumah Susun
9. Peraturan Pemerintah No. 40 Tahun 1996 Tentang Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan, Dan Hak Pakai Atas Tanah

10. Peraturan Pemerintah No. 41 Tahun 1996 Tentang Kepemilikan Rumah Tinggal Atau Hunian Orang Asing Yang Berkedudukan Di Indonesia.
11. Peraturan Pemerintah No. 36 Tahun 2005 Tentang Pengadaan Tanah Bagi Pelaksanaan Pembangunan Untuk Kepentingan Umum
12. Peraturan Presiden No 10 Tahun 2006 Tentang Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia
13. Peraturan Presiden No. 65 Tahun 1977 Tentang Perubahan Atas Peraturan Presiden Nomor 36 Tahun 2005 Tentang Pengadaan Tanah Bagi Pelaksanaan Pembangunan Untuk Kepentingan Umum
14. Peraturan Menteri Pertanian Dan Agrarian No 2 Tahun 1962 Tentang Penegasan Konversi Dan Pendaftaran Bekas Hak-Hak Indonesia Atas Tanah
15. Peraturan Menteri Agrarian No 1 Tahun 1966 Tentang Pendaftaran Hak Pakai Dan Hak Pengelolaan
16. Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 6 Tahun 1977 Tentang Tata Cara Pendaftaran Tanah Mengenai Perwakafan Tanah Milik
17. Permen Agrarian/Kepala BPN No. 1 Tahun 1994 Tentang Ketentuan Pelaksanaan Pembangunan Untuk Kepentingan Umum

18. Permen Agrarian/Kepala BPN No.21 Tahun 1994 Tentang Cara Perolehan Tanah Bagi Perusahaan Dalam Rangka Penanaman Modal
19. Permen Agrarian/Kepala BPN No. 1 Tahun 1995 Tentang Penyelenggaraan Pendaftaran Tanah Sistematis Di Daerah Uji Coba.
20. Permen Agrarian/Kepala BPN No. 4 Tahun 1996 Tentang Penetapan Batas Waktu Penggunaan Surat Kuasa Membebaskan Hak Tanggungan Untuk Menjamin Pelunasan Kredit-Kredit Tertentu.
21. Permen Agrarian/Kepala BPN No. 8 Tahun 1996 Tentang Persyaratan Pemilikan Rumah Tempat Tinggal Atau Hunian Oleh Orang Asing.

Keseluruhan produk hukum yang dimaksud antara lain untuk menjamin kepastian hukum dalam bidang pendaftaran peralihan hak atas tanah diatas bagaimanapun yang terpenting ialah penerapannya di lapangan. Dalam mewujudkan penegakan hukum yang prima tentu dibutuhkan sistem hukum dan isi ketentuan hukum yang jelas, tegas, dan tepat sasaran. Kesalahan interpretasi ataupun pembiaran praktek-praktek yang keliru tentunya akan mengacaukan jalannya penegakan hukum tersebut. Dengan demikian, antara satu produk hukum dengan produk hukum lainnya harus sinkron dan tidak bertentangan serta tidak menimbulkan keragu-raguan dalam penggunaannya agar penegakannya

pun dapat berjalan secara optimal dan memenuhi tujuan yang dicita-citakan.

Pengaturan pendaftaran peralihan hak atas tanah pasca pembentukan Undang-Undang Pengampunan Pajak dimana mengatur mengenai peralihan pendaftaran hak atas tanah-lah yang memicu terjadinya inkonsistensi hukum. Inkonsistensi hukum sendiri dapat diatasi dengan cara mengharmonisasikan peraturan-peraturan terkait serta menyelaraskan berbagai kepentingan, penyesuaian dengan norma hukum yang lebih tinggi, sederajat, lebih rendah, norma non hukum dan berupaya mengefektifkan dan mengefisiensikan suatu konsep rancangan peraturan perundang-undangan maupun peraturan perundang-undangan yang sudah ada.

Tahapan pertama yang dilakukan penulis adalah dengan melakukan suatu identifikasi secara rinci terhadap adanya potensi inkonsistensi pada peraturan perundang-undangan yang mengatur tentang pendaftaran peralihan hak atas tanah. Berikut adalah pemetaan singkat dan selanjutnya pengkajian terhadap peraturan-peraturan tersebut.

1. Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria.

Pendaftaran hak atas tanah dalam UUPA diatur pada Pasal 19 ayat (1) dengan bunyi sebagai berikut:

“Untuk menjamin kepastian hukum oleh Pemerintah diadakan pendaftaran tanah diseluruh wilayah

Republik Indonesia menurut ketentuan-ketentuan yang diatur dengan Peraturan Pemerintah.”

Sebagaimana yang telah dijelaskan pada awal penulisan ini, yang dimaksud dengan kepastian hukum ialah kepastian dalam hal kepemilikan hak atau subjek hak, batas-batas dan luas bidang tanah atau objek hak dan hak-hak atas tanahnya atau jenis haknya. Dengan diadakannya pendaftaran tanah maka kiranya dapat terselenggara tertib administrasi dalam bidang pertanahan dimana hal tersebut bertujuan untuk memberikan pembuktian atas bidang tanah yang dikuasai oleh subjek haknya dan memberikan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan atas tanah tersebut.

Kemudian secara khusus mengenai pendaftaran tanah diatur dalam peraturan pelaksanaannya yaitu dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah. Sedangkan untuk pengaturan peralihan hak atas tanah sendiri tidak diatur secara khusus dan terperinci dalam UUPA, hanya pengaturan secara umumnya saja dan mengenai hak-hak dari tanah itu sendiri, yaitu dalam Pasal 16 UUPA mengenai Hak Milik, Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan, Hak Pakai, Hak Sewa, Hak Membuka Tanah, Hak Memungut Hasil Hutan dan hak-hak yang lain yang tidak termasuk dalam hak-hak tersebut diatas yang akan ditetapkan dengan Undang-Undang serta hak-

hak yang sifatnya sementara (dijelaskan dalam Pasal 53 UUPA). Untuk itu dibuatlah suatu peraturan pelaksana secara khusus mengenai peralihan hak atas tanah-tanah yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 1996.

2. Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah.

Mengenai hak atas tanah sendiri dalam PP Pendaftaran Tanah dijelaskan lebih rinci mengenai pendaftaran peralihan hak atas tanah sebagaimana dalam UUPA tidak dijelaskan, yaitu dapat diketahui dalam Pasal 37 ayat (1) yang berbunyi sebagaimana berikut:

“Peralihan hak atas tanah dan hak milik atas satuan rumah susun melalui jual-beli, tukar-menukar, hibah, pemasukan dalam perusahaan dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya, kecuali pemindahan hak melalui lelang hanya dapat didaftarkan jika dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku”

Dalam Pasal 37 ayat (1), jenis-jenis peralihan hak atas tanah yang diakui oleh PP tersebut disebabkan oleh hanya karena jual beli, tukar menukar, hibah, pemasukan dalam perusahaan/inbreng dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya dimana proses tersebut diotentikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT sebagai dasar dari pembuktian atas kepemilikan yang dimiliki oleh pemegang hak atas tanah serta

proses peralihan hak atas tanah yang dibuat oleh PPAT tersebut dilakukan sebagai jaminan kepastian hukum apabila dalam terbitnya suatu sertifikat maka dapat diketahui pemilik dari hak atas tanah tersebut ialah orang-orang baik sendiri maupun bersama-sama dengan orang lain atau badan-badan hukum yang namanya tertulis dalam sertifikat tersebut.

3. Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak,

Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 ini dirumuskan sebagai kelanjutan dari Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak yang dijadikan sebagai dasar menimbang dan dasar mengingat dari Perkaban ini. Dalam Perkaban ini dijelaskan bahwa pendaftaran peralihan hak atas tanah dapat dilakukan berdasarkan perjanjian *nominee* yang sebelumnya telah dibuat oleh wajib pajak yang terdaftar atas nama orang lain, dimana hal tersebut tidak diatur dalam Pasal 37 ayat (1) PP Pendaftaran Tanah.

Dalam Perkaban ini mengatur mengenai peralihan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak yang sejatinya diharapkan dapat membawa kepastian hukum, peningkatan pelayanan pertanahan, dan mendukung program pengampunan pajak itu sendiri. Pengalihan hak yang dimaksud dilakukan melalui penandatanganan Surat Pernyataan oleh kedua belah

pihak, yaitu *nominee* dan wajib pajak yang dibuat dihadapan Notaris yang menyatakan bahwa tanah beserta bangunan yang dimaksud adalah benar milik wajib pajak. Pengalihan hak tersebut dibebaskan dari pengenaan pajak penghasilan (PPh) final dalam rangka proses balik nama ke Badan Pertanahan Nasional bagi *nominee* sebagaimana dinyatakan dalam PMK No. 165/PMK.03/2016 dan berdasarkan ketentuan UU No 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, maka wajib pajak dikenakan kewajiban membayar bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) yang dihitung berdasarkan NJOP tahun berjalan atas tanah dan bangunan tersebut sesuai dengan peraturan perundang-undangan.

Berdasarkan analisis singkat diatas, dapat dirangkum menjadi dua aturan yang mengatur mengenai pendaftaran peralihan hak atas tanah, maka dari itu diperlukan upaya untuk membandingkan mengenai proses dan ketentuan-ketentuan terhadap pendaftaran dan peralihan tanah dalam rangka pengampunan pajak. Upaya pembandingan ini dilakukan dengan tujuan agar dapat ditemukannya perbedaan perlakuan terhadap proses peralihan tanah secara umum dengan peralihan tanah dalam rangka pengampunan pajak, yang akan dijelaskan pada sub bab dibawah ini.

3.1.2. Perbandingan Mengenai Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Secara Umum dengan Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak.

Dalam Pasal 4 ayat (1) *juncto* Pasal 16 ayat (1) dan Pasal 53 UUPA, dijabarkan mengenai macam-macam hak atas tanah yaitu:

- a. Hak Milik
- b. Hak Guna Usaha
- c. Hak Guna Bangunan
- d. Hak Pakai
- e. Hak Sewa untuk Bangunan
- f. Hak Membuka Tanah
- g. Hak Memungut Hasil Hutan
- h. Hak-hak lain yang tidak termasuk dalam hak-hak tersebut di atas yang akan ditetapkan dengan undang-undang serta hak-hak yang sifatnya sementara sebagai yang disebutkan dalam Pasal 53 UUPA.

Dalam Pasal 53 menjelaskan maksud dari Pasal 16 ayat (1) huruf h UUPA diatas yaitu:

- a. Hak Gadai (Gadai Tanah)
- b. Hak Usaha Bagi Hasil (Perjanjian Bagi Hasil)
- c. Hak Menumpang
- d. Hak Sewa Tanah Pertanian

Dari penjelasan diatas, diketahui bahwa UUPA mengelompokkan hak atas tanah dalam 3 (tiga) bidang, yaitu:²

- a. Hak atas tanah yang bersifat tetap, yaitu hak-hak yang telah ada dengan diundangkannya UUPA. Berupa Hak Milik, Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan, Hak Pakai, Hak Sewa untuk Bangunan, Hak Membuka Tanah dan Hak Memungut Hasil Hutan.
- b. Hak atas tanah yang akan ditetapkan dengan undang-undang, yaitu hak atas tanah yang akan lahir kemudian, yang akan ditetapkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan.
- c. Hak atas tanah yang bersifat sementara, yaitu hak atas tanah dalam waktu singkat yang akan dihapus dikarenakan mengandung sifat-sifat yang tidak sesuai dengan UUPA. Hak-hak tersebut antara lain adalah Hak Gadai (Gadai Tanah), Hak Usaha Bagi Hasil (Perjanjian Bagi Hasil), Hak Menumpang dan Hak Sewa Tanah Pertanian.

Menurut asal usul tanahnya, dibedakan menjadi 2 (dua) kelompok, yaitu:³

- a. Hak atas tanah yang bersifat primer, yaitu hak atas tanah dari tanah Negara.

² Urip Santoso, *Op.Cit.*, hlm 291

³ *Ibid.*, hlm 292

- b. Hak atas tanah yang bersifat sekunder, yaitu hak atas tanah yang berasal dari pihak lain.

Hak-hak atas tanah diatas diatur oleh UUPA agar dapat dialihkan, hal tersebut didasari oleh:⁴

- a. Pasal 16 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 1996, menegaskan bahwa Hak Guna Usaha dapat beralih karena: jual beli, tukar menukar, penyertaan dalam modal, hibah dan warisan.
- b. Pasal 34 ayat (2) PP 40 Tahun 1996, menegaskan bahwa Hak Guna Bangunan dapat beralih karena: jual beli, tukar menukar, penyertaan dalam modal, hibah dan warisan.
- c. Pasal 54 ayat (2) PP 40 Tahun 1996, menegaskan bahwa Hak Pakai dapat beralih haknya karena : jual-beli, tukar menukar, penyertaan dalam modal, hibah dan warisan
- d. Pasal 54 ayat (2) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2011 tentang Rumah Susun menegaskan bahwa pemilik Hak Milik atas Satuan Rumah Susun hanya dapat mengalihkan haknya dalam hal: pewarisan, perikatan kepemilikan rumah susun setelah jangka waktu 20 tahun atau pindah tempat tinggal yang dibuktikan dengan surat keterangan pindah dari yang berwenang dari badan pelaksana.

⁴ *Ibid.*, hlm 269-300

Bentuk peralihan hak atas tanah berdasarkan penjelasan diatas dapat digolongkan dengan beralih dan dialihkan. Beralih hanya disebabkan karena pemegang hak tanah meninggal dunia, dengan kata lain beralih dengan satu-satunya cara yakni melalui pewarisan. Beralih juga biasa disebut dengan peralihan karena peristiwa hukum. Sedangkan dapat dialihkan sering disebut dengan peralihan karena perbuatan hukum karena berpindahnya hak atas tanah seorang kepada pihak lain disebabkan oleh perbuatan hukum yang sengaja dibuat oleh kedua pihak tersebut.⁵ Perbuatan hukum tersebut dapat berupa jual beli, tukar menukar, penyertaan dalam modal atau hibah dengan akta Pejabat Pembuat Akta Tanah.

Dasar hukum Pejabat Pembuat Akta Tanah di bidang pembuatan akta otentik atas peralihan hak atas tanah yang disebabkan oleh perbuatan hukum adalah Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah (selanjutnya disebut PP PPAT). Telah menjadi tugas pokok dan kewenangan PPAT untuk membuat akta sebagai bukti sah telah dilakukannya perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun dimana tertuang dalam Pasal 2 ayat (1) PP PPAT. Sedangkan dalam Pasal 2 ayat (2) PP PPAT, menegaskan bahwa perbuatan hukum yang berada dalam lingkup kewenangan PPAT adalah jual beli, tukar menukar, hibah, pemasukan dalam perusahaan (inbreng), pembagian hak bersama,

⁵ *Ibid.*, hlm 301

pemberian hak guna bangunan atau hak pakai atas tanah hak milik, pemberian hak tanggungan dan pemberian kuasa membebaskan hak tanggungan.

Penjelasan diatas ialah mengenai pendaftaran dan peralihan hak atas tanah secara umum, maka selanjutnya sebagai pembanding, yaitu mengenai pendaftaran dan peralihan tanah dalam rangka pengampunan pajak didasari oleh Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut Perkaban Nomor 15 Tahun 2017). Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 ini berlaku mulai tanggal 14 Agustus 2017. Tidak lama setelah keluarnya Perkaban tersebut, lahirlah petunjuk pelaksanaannya yaitu Surat Edaran Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut SE No. 9/SE/X/2017). SE tersebut disahkan tanggal 10 Oktober 2017.

Pertimbangan dikeluarkan Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 ialah didasari oleh adanya Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak (selanjutnya disebut UU Pengampunan Pajak). Dalam Pasal 15 UU Pengampunan Pajak, secara tersirat mengatur pembolehan *nominee* dalam pendaftaran peralihan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak. *Nominee* tersebut dibolehkan dengan cara

wajib pajak yang benar memiliki obyek hak atas tanah tersebut bersama-sama dengan *nominee*-nya membuat Surat Pernyataan oleh kedua belah pihak di hadapan notaris yang menyatakan bahwa harta tidak bergerak berupa tanah dan/atau bangunan adalah benar milik wajib pajak yang menyampaikan Surat Pernyataan, dalam hal harta dimaksud belum dapat diajukan permohonan pengalihan hak. Syarat itu kemudian diberi kesempatan agar segera dilaksanakan dalam waktu paling lambat tanggal 31 Desember 2017 atau pada akhir tahun 2017.

Pasal 1 huruf a *juncto* b Perkebun Nomor 15 tahun 2017 menjelaskan bahwa tanah dan/atau bangunan yang benar milik wajib pajak yang mengampunkan pajak atas tanah dan/atau bangunan tersebut namun masih terdaftar atas nama orang lain (yang kita sebut sebagai “*nominee*”) harus dialihkan menjadi atas nama Wajib Pajak yang mana dalam pengalihan hak tersebut dilakukan melalui penandatanganan Surat Pernyataan oleh kedua belah pihak, yaitu *nominee* dan wajib pajak yang harus dilakukan di hadapan Notaris.

Proses tersebut tidak selesai dengan hanya dibuatnya Surat Pernyataan oleh kedua belah pihak dihadapan Notaris dan para pihak saja, namun juga harus menandatangani Surat Pernyataan Kepemilikan Harta *Nominee* dan Surat Pengakuan Harta/*Nominee*. Setelah berkas-berkas tersebut lengkap dan ditandatangani, wajib pajak yang mengampunkan pajak terhadap obyek hak atas tanah beserta bangunannya tersebut dapat memohonkan dan memperoleh surat pernyataan dan pembebasan dari

kewajiban pembayaran PPh (selanjutnya disebut SKB PPh) dengan melampirkan surat keterangan pengampunan pajak dan telah membayar uang tebusan selain wajib pajak harus memperoleh SKB PPh, wajib pajak juga diwajibkan melunasi pembayaran Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Kemudian dengan melampirkan:

- a. Surat keterangan pengampunan pajak
- b. Bukti pelunasan pembayaran uang tebusan
- c. Bukti pelunasan pembayaran BPHTB

Ketiga syarat tersebut dapat dilampirkan dalam berkas permohonan peralihan hak atas tanah, yang dapat berbentuk dokumen turunannya atau fotokopi yang telah disahkan sesuai dengan aslinya oleh pejabat berwenang. Kemudian wajib pajak baru dapat memohonkan peralihan hak atas tanahnya dalam rangka pengampunan pajak kepada kantor pertanahan.

Berdasarkan fakta yang didapat hingga tanggal 14 November 2017 diketahui baru 29.000 (dua puluh sembilan ribu) wajib pajak yang mengajukan permohonan SKB. Jumlah tersebut merupakan 19% dari keseluruhan Wajib Pajak yang ikut dalam program Pengampunan Pajak. Dari jumlah itupun sebanyak 80% permohonan diterima sedangkan 20% sisanya ditolak. Ditolaknya permohonan SKB ini disebabkan masalah persyaratan formal yang tidak dipenuhi wajib pajak yang memohonkan

SKB. Disisi lain juga ditolaknya permohonan SKB dikarenakan perbedaan data.⁶

Menurut Pasal 2 ayat (4) Perkaban nomor 15 tahun 2017, kantor pertanahan melakukan proses balik nama dengan mencantumkan pada Buku Tsnah dan Sertipikat Hak Atas Tanah yang bersangkutan dengan klausula sebagai berikut :

“Surat pernyataan oleh kedua belah pihak yang menyatakan bahwa tanah dan bangunan tersebut adalah benar milik wajib pajak yang dibuat dihadapan Notaris:, di, pada hari:, tanggal:, bulan:, tahun:, Nomor:, sesuai dengan ketentuan pasal 15 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak juncto pasal 37 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah.”

Dengan adanya Perkaban nomor 15 tahun 2017 dimana memiliki prinsip yang menegaskan bahwa peralihan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak dapat diakomodir dengan akta pernyataan, jelas bertentangan dengan Pasal 37 ayat (1) PP Pendaftaran Tanah. Dalam Pasal 37 ayat (1) PP Pendaftaran tanah yang menegaskan bahwa:

“Peralihan hak atas tanah dan hak milik atas satuan rumah susun melalui jual beli, tukar menukar, hibah, pemasukan dalam perusahaan dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya, kecuali pemindahan hak melalui lelang, hanya dapat didaftarkan, jika dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh

⁶ Eddi Wahyudi, Plh. Direktur Penyuluhan, Pelayanan dan Hubungan Masyarakat, Tingkatkan Kemudahan Peserta Amnesti, Ditjen Pajak Segera Sesuaikan Aturan Terkait SKB, *Siaran Pers* Kementerian Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jendral Pajak, tertanggal 15 November 2017, Nomor 37/2017 dikutip dalam Tesis Chistian Adi Santoso, ***Perubahan Status Harta Bawaan Dalam Rangka Pengampunan Pajak***, Universitas Airlangga, 2017.

PPAT yang berwenang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku”

Dalam klausula yang ditetapkan oleh Perkaban Nomor 15 tahun 2017 disebutkan bahwa : *“Sesuai dengan ketentuan Pasal 15 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak juncto Pasal 37 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 1997 tentang PendaftaranTanah”*. Pencantuman Pasal 37 ayat (2) menyatakan bahwa:

“Dalam keadaan tertentu sebagaimana yang ditentukan oleh Menteri, Kepala Kantor Pertanahan dapat mendaftarkan pemindahan hak atas bidang tanah hak milik yang dilakukan diantara perolehan warga negara Indonesia yang dibuktikan dengan akta yang tidak dibuat oleh PPAT, tetapi yang menurut Kepala Kantor Pertanahan tersebut kadar kebenarannya dianggap cukup untuk mendaftarkan pemindahan hak yang bersangkutan.”

Dalam hal tersebut, Perkaban Nomor 15 tahun 2017 ini lebih menekankan perintah pada seluruh kantor pertanahan di Kabupaten/Kota untuk melakukan balik nama dalam rangka Pengampunan Pajak. Dapat dikatakan bahwa dengan adanya Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 sebenarnya menjelaskan pemindahan hak atas bidang tanah dilakukan sebagaimana tersebut hanya dalam rangka pengampunan pajak. Hal tersebut sangat disayangkan apabila Menteri Agraria membentuk sebuah aturan yang *vital* hanya dalam bentuk Peraturan Kepala Badan Pertanahan, dikarenakan untuk membentuk Peraturan Pemerintah dibidang pertanahan seperti ini tentunya membutuhkan proses yang tidak sebentar, sedangkan waktu yang diundangkan oleh Pasal 15 ayat (2) Undang-undang Pengampunan Pajak hanya sampai 31 Desember 2017

saja atau akhir tahun 2017.⁷ Untuk itu landasan balik nama dalam rangka pengampunan pajak hanya berdasarkan Perkaban Nomor 15 Tahun 2017. Walaupun dirasa penulis kurang tepat, namun setidaknya masih tersedia landasan hukum bagi Badan Pertanahan Nasional di setiap Kabupaten atau Kota untuk mengakomodir kepentingan masyarakat berdasarkan peraturan undang-undang, yakni Undang-Undang Pengampunan Pajak.

Untuk penanganan kasus yang terjadi dimasyarakat demi kepentingan balik nama tanda bukti hak atas tanah pasca pengampunan pajak, maka lahirlah SE Nomor 9/SE/X/2017 yang diharapkan mampu menjelaskan lebih lanjut mengenai petunjuk pelaksanaan Perkaban nomor 15 Tahun 2017 dengan memberikan beberapa kategori dalam proses balik nama tanda bukti hak atas tanahnya pasca pengampunan pajak, yakni sebagai berikut:

1. Kategori Pertama

Diperuntukkan bagi permohonan yang telah dilengkapi dengan Surat Pernyataan Notariil antara *Nominee* dan Wajib Pajak. Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017 membedakan untuk katagori pertama ini dibagi untuk 2 (dua) macam status hak atas tanah, yaitu:

- a. Tanah yang sudah terdaftar;

Permohonan yang telah dilengkapi dengan Surat Pernyataan Notariil antara *Nominee* dan Wajib Pajak untuk tanah yang sudah

⁷ Christian Adi Santoso, Tesis, *Perubahan Status Harta Bawaan dalam Rangka Pengampunan Pajak*, Universitas Airlangga, 2017.

terdaftar, rupanya ada perbedaan perlakuan antara wajib pajak perorangan WNI atau badan hukum Indonesia yang status tanahnya telah terdaftar sesuai dengan jenis hak menurut UUPA. Pendaftarannya dilakukan dengan cara mencatat pada Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah dengan, sebagai berikut:

“Surat Pernyataan Notariil oleh kedua belah pihak yang menyatakan bahwa tanah dan bangunan tersebut adalah benar milik Wajib Pajak yang dibuat di hadapan Notaris: (nama notaris), di (tempat dibuatnya surat pernyataan), pada hari:, tanggal:, bulan:, tahun:, Nomor:, sesuai dengan ketentuan Pasal 15 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak juncto Pasal 1 dan Pasal 2 Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak”

Dalam hal Wajib Pajak Badan Hukum Indonesia yang status tanahnya adalah Hak Milik, dilakukan dengan:

- Permohonan pendaftaran perubahan hak dan perubahan nama diajukan sekaligus;
- Proses perubahan Hak Milik menjadi Hak Guna Usaha/Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas nama *Nominee*.
- Proses perubahan nama dari atas nama *Nominee* ke atas nama Wajib Pajak, dengan mencatat pada Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah yang bersangkutan sesuai catatan untuk Tanah yang sudah terdaftar.

b. Tanah yang belum terdaftar.

Sedangkan untuk permohonan yang telah dilengkapi dengan Surat Pernyataan Notariil antara *Nominee* dan Wajib Pajak untuk tanah yang belum terdaftar, terhadap wajib pajak perorangan warga negara Indonesia yang status tanahnya belum terdaftar sesuai dengan jenis hak menurut UUPA (tanah bekas Milik Adat), dilakukan dengan:

- Permohonan pendaftaran pengakuan hak dan perubahan nama dilakukan sekaligus;
- Proses pengakuan hak atas nama *Nominee*;
- Proses perubahan nama dari atas nama *Nominee* ke atas nama Wajib Pajak, dengan mencatat pada Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah yang bersangkutan sesuai catatan diatas.

Untuk Wajib Pajak Badan Hukum Indonesia yang status tanahnya belum terdaftar sesuai dengan jenis hak menurut UUPA (tanah bekas Milik Adat), dilakukan dengan:

- Permohonan pendaftaran pengakuan hak, perubahan hak dan perubahan nama diajukan sekaligus;
- Proses pengakuan hak atas nama *Nominee*;
- Proses perubahan Hak Milik menjadi Hak Guna Usaha/Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas nama *Nominee*;

- Proses perubahan nama dari atas nama *Nominee* ke atas nama Wajib Pajak, dengan mencatat pada Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah yang bersangkutan sesuai catatan.

2. Kategori Kedua

Diperuntukkan bagi permohonan yang tidak dilengkapi dengan Surat Pernyataan Notariil dan sebelumnya telah melakukan perbuatan hukum dengan Akta Perjanjian Pengikatan Pemindahan Hak Atas Tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun atau akta di bawah tangan, yang dimaksudkan untuk memindahkan kepemilikan sesuatu bidang tanah dan/atau sesuatu hak atas tanah/hak milik atas satuan rumah susun. Mekanisme dokumen atau akta yang dipilih para pihak adalah Akta Perjanjian Pengikatan Pemindahan Hak Atas Tanah atau Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun atau juga dapat dengan suatu akta dibawah tangan yang oleh dan diantara para pihak dibuat sendiri.

Hal terpenting dalam kategori kedua ini ialah tidak adanya Surat Pernyataan Notariil, sehingga tidak dipedulikan akta apa yang digunakan asalkan tujuan memindahkan kepemilikan sesuatu bidang tanah dan/atau sesuatu hak atas tanah/hak milik atas satuan rumah susun dapat tercapai. Bagi permohonan yang tidak dilengkapi dengan Surat Pernyataan Notariil dan sebelumnya telah melakukan perbuatan hukum dengan Akta Perjanjian Pengikatan Pemindahan Hak Atas Tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun atau dengan akta di bawah tangan yang sudah terdaftar sesuai dengan jenis hak menurut

UUPA, dilakukan pendaftaran atas nama wajib pajak dengan cara yang sama yakni dicatatkan dalam Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah, dengan ketentuan sebagai berikut:

a. Terhadap Akta yang dibuat di hadapan Notaris

“Berdasarkan Akta Perjanjian Pengikatan Pemindahan Hak Atas Tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang dibuat di hadapan Notaris:.....(nama notaris), di (tempat dibuatnya akta), pada hari: , tanggal:, bulan:, tahun:, Nomor:, sesuai dengan ketentuan Pasal 15 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak juncto Pasal 1 dan Pasal 2 Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak.”

b. Terhadap akta yang dibuat dibawah tangan

“Berdasarkan akta di bawah tangan yang dibuat oleh Nominee dan Wajib Pajak (para pihak), di (tempat dibuatnya akta), pada hari:,tanggal:.....,bulan:..... ..., tahun:, Nomor:, sesuai dengan ketentuan Pasal 15..Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak juncto Pasal 1 dan Pasal 2 Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak.”

Dalam hal Wajib Pajak Badan Hukum Indonesia yang status tanahnya adalah Hak Milik, dilakukan dengan:

- Permohonan pendaftaran perubahan hak dan perubahan nama diajukan sekaligus;

- Proses perubahan Hak Milik menjadi Hak Guna Usaha/Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas nama *Nominee*;
- Proses perubahan nama dari atas nama *Nominee* ke ke atas nama Wajib Pajak, dengan mencatat pada Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah yang bersangkutan sesuai catatan terhadap Akta yang dibuat di hadapan Notaris.

Bagi permohonan yang tidak dilengkapi dengan Surat Pernyataan Notariil dan sebelumnya telah melakukan perbuatan hukum dengan Akta Perjanjian Pengikatan Pemindahan Hak Atas Tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun atau akta di bawah tangan, terhadap tanah yang belum terdaftar sesuai dengan jenis hak menurut UUPA: untuk wajib pajak perorangan warga negara Indonesia yang status tanahnya belum terdaftar sesuai dengan jenis hak menurut UUPA (tanah bekas Milik Adat), dilakukan dengan:

- Permohonan pendaftaran pengakuan hak dan perubahan nama dilakukan sekaligus;
- Proses pengakuan hak atas nama *Nominee*;
- Proses perubahan nama dari atas nama *Nominee* ke atas nama Wajib Pajak, dengan mencatat pada Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah yang bersangkutan sesuai catatan terhadap Akta yang dibuat di hadapan Notaris.

Untuk Wajib Pajak Badan Hukum Indonesia yang status tanahnya belum terdaftar sesuai dengan jenis hak menurut UUPA (tanah bekas Milik Adat), dilakukan dengan:

- Permohonan pendaftaran pengakuan hak, perubahan hak dan perubahan nama diajukan sekaligus;
- Proses pengakuan hak atas nama *Nominee*;
- Proses perubahan Hak Milik menjadi Hak Guna Usaha/Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas nama *Nominee*;
- Proses perubahan nama dari atas nama *Nominee* ke atas nama Wajib Pajak, dengan mencatat pada Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah yang bersangkutan sesuai catatan terhadap Akta yang dibuat di hadapan Notaris.

3. Kategori ketiga

Diperuntukkan bagi permohonan yang *Nominee-nya* telah meninggal dunia. Terhadap tanah yang sudah terdaftar sesuai dengan jenis hak menurut UUPA, pendaftaran hak atas tanah atas nama wajib pajak dilakukan dengan mencatat pada Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah yang bersangkutan, sebagai berikut:

“Surat Pernyataan Notariil seluruh ahli waris yang menyatakan bahwa tanah dan/atau bangunan tersebut adalah benar milik Wajib Pajak yang dibuat di hadapan Notaris: (nama notaris), di (tempat dibuatnya surat pernyataan), pada hari:, tanggal:, bulan:, tahun:, Nomor:, sesuai dengan ketentuan Pasal 15 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016

tentang Pengampunan Pajak juncto Pasal 1 dan Pasal 2 Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak.”

Dari klausula diatas disimpulkan bahwa apabila *nominee*-nya telah meninggal dunia dapat diwakilkan oleh seluruh ahli waris. Dengan ketentuan harus melampirkan Keterangan Hak Mewaris yang berfungsi untuk menerangkan siapa saja ahli waris dari orang yang dipinjam namanya tersebut (*nominee*). Dalam hal wajib pajak badan hukum Indonesia yang status tanahnya adalah Hak Milik, dilakukan dengan:

- Permohonan pendaftaran perubahan hak dan perubahan nama diajukan sekaligus;
- Proses perubahan Hak Milik menjadi Hak Guna Usaha/Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas nama *Nominee*;
- Proses perubahan nama dari atas nama *Nominee* ke ke atas nama Wajib Pajak, dengan mencatat pada Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah yang bersangkutan sesuai catatan terhadap Akta yang *nominee*-nya telah meninggal dunia tersebut diatas.

Sejatinya dalam kategori ketiga ini dirasa tidak masuk akal apabila kita melihat subjek hukum *nominee*-nya mengarah kepada badan hukum Indonesia, dikarenakan badan hukum Indonesia tidak dapat mengalami peristiwa hukum yakni kematian. Menyangkut

jajaran pengurus dari badan hukum Indonesia memang dapat berganti dan digantikan oleh orang lain, namun eksistensinya sendiri tetaplah ada sepanjang badan hukum Indonesia tersebut tidak dipailitkan oleh para krediturnya (terdapat hutang). Terhadap tanah yang sudah terdaftar wajib pajak perorangan warga negara Indonesia atau badan hukum Indonesia yang status tanahnya belum terdaftar sesuai dengan jenis hak menurut UUPA, dilakukan dengan proses:

- Permohonan pendaftaran pengakuan hak dan perubahan nama dilakukan sekaligus;
- Proses pengakuan hak atas nama ahli waris;
- Proses perubahan nama dari atas nama ahli waris ke atas nama Wajib Pajak, dengan mencatat pada Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah yang bersangkutan sesuai catatan terhadap Akta yang *nominee*-nya telah meninggal dunia tersebut diatas.

Untuk Wajib Pajak Badan Hukum Indonesia yang status tanahnya belum terdaftar sesuai dengan jenis hak menurut UUPA (tanah bekas Milik Adat), dilakukan dengan:

- Permohonan pendaftaran pengakuan hak, perubahan hak dan perubahan nama diajukan sekaligus
- Proses pengakuan hak atas nama ahli waris;
- Proses perubahan Hak Milik menjadi Hak Guna Usaha/Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas nama ahli waris;

- Proses perubahan nama dari atas nama ahli waris ke atas nama Wajib Pajak, dengan mencatat pada Buku Tanah dan Sertipikat Hak Atas Tanah yang bersangkutan sesuai catatan terhadap Akta yang *nominee*-nya telah meninggal dunia tersebut diatas.

Ketentuan tersebut kembali lagi pada penafsiran diatas bahwa *nominee* yang dimaksud adalah badan hukum Indonesia, maka tidaklah mungkin badan hukum Indonesia mengalami kematian. Bergantinya jajaran pengurus dari badan hukum Indonesia memang wajar dapat terjadi namun eksistensi badan hukum Indonesia tersebut tetaplah ada sepanjang badan hukum Indonesia tersebut tidak dipailitkan oleh para krediturnya.

Ditegaskan dalam Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017 untuk mengajukan permohonan pendaftaran Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak, wajib dilengkapi dengan beberapa persyaratan, yaitu berupa:

- a. Surat Permohonan yang diajukan oleh Wajib Pajak atau kuasanya dilengkapi dengan Surat Kuasa dan identitas penerima kuasa; Surat Pernyataan Notariil antara *Nominee* dan Wajib Pajak yang dibuat di hadapan Notaris; atau Akta Pemindahan Hak Atas Tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang dibuat oleh PPAT; atau Akta Perjanjian Pengikatan Pemindahan Hak Atas Tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang dibuat oleh Notaris; atau akta di bawah tangan;

- b. Surat Pernyataan Penguasaan Fisik dan Tidak Sengketa;
- c. Identitas pihak-pihak yang membuat Surat Pernyataan Notariil antara *Nominee* dan Wajib Pajak yang dibuat di hadapan Notaris; atau Akta Pemindahan Hak Atas Tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang dibuat oleh PPAT; atau Akta Perjanjian Pengikatan Pemindahan Hak Atas Tanah/Hak Milik Atas Satuan Rumah Susun yang dibuat oleh Notaris; atau akta di bawah tangan;
- d. Bukti kepemilikan tanah berupa sertipikat, girik atau bukti kepemilikan lainnya;
- e. Surat Keterangan pengampunan pajak dan bukti membayar uang tebusan;
- f. SPPT PBB tahun berjalan;
- g. Bukti surat setoran BPHTB; dan
- h. Izin Lokasi dan persyaratan dokumen lainnya, bagi Wajib Pajak Badan Hukum. Bukti-bukti serta kelengkapan yang berbentuk fotokopi harus mendapat legalisir atau mengetahui sesuai asli oleh Notaris.

3.1.3. Hubungan Pengampunan Pajak dengan Peralihan Hak Atas Tanah

Program Pengampunan Pajak memiliki pengertian sebagai penghapusan pajak yang seharusnya terutang yang tidak dikenai sanksi administrasi perpajakan dan sanksi pidana di bidang perpajakan,

dilakukan dengan cara mengungkap harta dan membayar uang tebusan.⁸ Harta yang dimaksud ialah harta yang diperoleh pada tahun 2015 dan sebelumnya yang belum dilaporkan dalam SPT. Dalam prinsipnya, kewajiban perpajakan dibagi menjadi empat kegiatan utama yaitu; pendaftaran, penghitungan, pembayaran, dan pelaporan pajak. Keempat hal tersebut diatur secara detail didalam peraturan dan ketentuan yang dikemukakan oleh Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas perpajakan di Indonesia.

Sistem perpajakan yang berlaku di suatu Negara menjadi pertimbangan sendiri bagi investor untuk menetapkan di negara mana yang kiranya menguntungkan untuk dijadikan tempat investasi. Pengeanaan pajak yang relatif kecil atau pembebasan pajak pada suatu Negara (*tax haven*) menjadi hal yang menarik bagi investor dikarenakan semakin sedikit membayar tentu semakin disukai oleh masyarakat. Menurut otoritas keuangan Singapura pada tahun 2000 silam, jumlah dana warga Negara Indonesia yang disimpan di Negara Singapura mencapai sekitar Rp. 315.000.000.000.000,- (tiga ratus lima belas trilyun rupiah).⁹ Peran penanaman modal atau investasi merupakan hal penting di semua Negara, begitupun bagi Indonesia yang menggunakannya sebagai faktor pendorong ekonomi, teknologi, penciptaan lapangan kerja,

⁸ Pengertian Pengampunan Pajak dalam Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Pasal 1 angka 1

⁹ Berita Pajak, *Majalah Direktoral Jenderal Departemen Keuangan RI*, edisi 15 Juni 2005.

meningkatkan daya beli masyarakat dan meningkatkan penerimaan Negara.

Menurut Presiden Jokowi, UU Pengampunan Pajak menjadi solusi dalam penyelesaian persoalan perpajakan. Pemerintah membangun strategi program ini dengan sosialisasi secara progresif sebagai upaya meraih tujuan UU Pengampunan Pajak sendiri. Tujuan Pengampunan Pajak sendiri untuk:”

- a. *“mempercepat pertumbuhan dan restrukturisasi ekonomi melalui pengalihan harta, yang antara lain akan berdampak terhadap peningkatan likuiditas domestik, perbaikan nilai tukar rupiah, penurunan suku bunga, dan peningkatan investasi;*
- b. *mendorong reformasi perpajakan menuju sistem perpajakan yang lebih berkeadilan serta perluasan basis data perpajakan yang lebih valid, komprehensif, dan berintegrasi;*
- c. *meningkatkan penerimaan pajak, yang antara lain akan digunakan untuk pembiayaan pembangunan.”*

Indonesia sendiri menganut sistem perpajakan *self assessment* yang memberikan kepercayaan dan tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri jumlah pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan pajak yang berlaku. Setiap Wajib Pajak yang memenuhi persyaratan subyektif¹⁰ dan atau obyektif¹¹ tentu mempunyai kewajiban untuk mendaftarkan diri pada

¹⁰ Persyaratan subyektif yang dimaksud adalah persyaratan yang sesuai dengan ketentuan mengenai subyek pajak dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yaitu orang pribadi, warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak, badan usaha dan bentuk usaha tetap.

¹¹ Persyaratan obyektif yang dimaksud adalah persyaratan bagi subyek pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan atau diwajibkan untuk melakukan pemotongan atau pemungutan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP).

Selain pengaturan dalam UU Pengampunan Pajak, Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional (ATR BPN) telah menerbitkan Surat Edaran (SE) Menteri ATR/BPN yang mana ditujukan kepada seluruh kantor pertanahan di tanah air. Dengan adanya SE tersebut, Kementrian ATR memberikan sejumlah keringanan bagi peserta *tax amnesty*. SE Menteri ATR/BPN Nomor 9/SE/X/2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak merupakan petunjuk pelaksanaan Perkabam Nomor 15 Tahun 2017. Diketahui seluruh kantor BPN sudah memberikan sejumlah kemudahan bagi pendaftaran tanah Warga Negara Indonesia (WNI) yang telah mengikuti *tax amnesty* pada 10 Oktober 2017.¹² Sebagaimana yang menjadi objek *tax amnesty* adalah tanah dan bangunan maka menurut ketentuan Undang-Undang Pengampunan Pajak harus didaftarkan. Ada beberapa kemudahan yang didapatkan oleh wajib pajak apabila melaporkan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak sebelum tanggal 31 Desember 2017, kemudahan pertama; bagi pemohon yang telah dilengkapi dengan Surat Pernyataan Notarial untuk tanah yang belum didaftarkan wajib pajak WNI yang status tanahnya belum terdaftar

¹² Berita Kontan.co.id, *Peserta Tax Amnesty Dipermudah Urus Hak Atas Tanah*, diakses pada tanggal 22/04/2018

sesuai dengan jenis tanah hak menurut UUPA, maka cara permohonan pendaftaran pengakuan hak dan perubahan nama dapat dilakukan sekaligus. Sehingga proses pengakuan hak atas *nominee* bisa dikerjakan bersamaan dengan perubahan nama diri atas nama *nominee* menjadi atas nama wajib pajak pada buku tanah dan sertifikat hak atas tanah. Kemudahan kedua; bagi pemohon yang *nomineenya* telah meninggal dunia, namun hak atas tanah belum terdaftar, maka wajib pajak WNI dapat melakukan permohonan pendaftaran pengakuan hak dan perubahan nama sekaligus. Alhasil proses pengakuan hak atas nama ahli waris dan proses perubahan nama dari ahli waris ke wajib pajak bisa dicatatkan pada Buku Tanah dan sertifikat hak atas tanah. Kemudahan-kemudahan diatas tentu tidak bisa didapatkan oleh wajib pajak apabila belum mendaftarkan hak atas tanah pada tenggat waktu yang diberikan yaitu setelah tanggal 31 Desember 2017. Maka himbauan yang diberikan ialah segera dilakukannya pendaftaran hak atas tanah, meskipun untuk proses perubahan hak atas tanah belum selesai pada tanggal 31 Desember 2017 namun yang terpenting permohonan pendaftaran sudah masuk.

Dilihat dari perkembangannya, *tax amnesty* akan sangat membantu upaya pemerintah memperbaiki kondisi perekonomian, pembangunan, dan memperbaiki ketimpangan, pun kebijakan *amnesty* ini diharapkan diikuti dengan repatriasi¹³ sebagian atau keseluruhan aset orang Indonesia

¹³ Repatriasi harta adalah proses pengembalian akumulasi penghasilan berupa aset atau harta dari luar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia ke dalam wilayah Negara

di luar negeri. Dalam Undang-Undang Pengampunan Pajak, sebenarnya kata repatriasi sama sekali tidak disebutkan, begitu juga dalam batang tubuh aturan pelaksanaannya yaitu PMK Nomor 118/PMK.03/2016 tentang Pelaksanaan UU No 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak. Definisi tersebut baru ada pada lampiran PMK No 118/PMK.03/2016 dalam bentuk formulir surat pernyataan harta untuk pengampunan pajak.

Pengaturan pengampunan pajak di Indonesia tentunya diharapkan sudah sesuai dengan aspek-aspek hukum pajak yang ada, namun ternyata masih ditemukan beberapa aspek yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lain. Aspek yang bertentangan dengan aspek-aspek hukum pajak terakit dengan pengampunan pajak, ialah dibidang peralihan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak. Pasal 15 ayat (1) *jo* ayat (2) Undang-Undang Pengampunan Pajak menjelaskan bahwa wajib pajak yang memperoleh surat keterangan dan membayar uang tebusan atas harta tak bergerak berupa tanah/bangunan yang belum dibaliknamakan atas nama wajib pajak harus melakukan pengalihan menjadi nama wajib pajak. Proses pengalihan hak tersebut dilakukan dengan cara mengajukan permohonan pengalihan hak atau penandatanganan surat pernyataan oleh kedua belah pihak di hadapan Notaris. Surat pernyataan tersebut menjadi dasar permohonan balik nama

Kesatuan Republik Indonesia. Akumulasi penghasilan dalam bentuk aset atau harta yang berada di luar wilayah Indonesia dan akan dialihkan ke dalam wilayah Negara Republik Indonesia. Lihat Peraturan Menteri Keuangan No. 118/PMK.03/2016

di Badan Pertanahan Nasional dengan kurun waktu maksimal tanggal 31 Desember 2017.

Surat pernyataan sebagaimana dimaksud diatas nyatanya membuka peluang *nominee* dalam rangka pengampunan pajak. Dijelaskan juga dalam Pasal 15 ayat (2) UU Pengampunan Pajak, Perkaban 15 Tahun 2017 dan Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017 bahwa pada prinsipnya peralihan hak atas tanah dapat melalui mekanisme pembuatan akta notarial berupa akta pernyataan. Hal ini bertentangan dengan Pasal 37 ayat (1) PP Pendaftaran Tanah yang mana peralihan hak atas tanah dan hak milik atas satuan rumah susun hanya dapat dilakukan melalui mekanisme akta jual beli, tukar menukar, hibah, *inbreng*, dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya kecuali pemindahan hak melalui lelang hanya dapat didaftarkan jika dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT sebagaimana ketentuan dalam peraturan perundang-undangan.

3.1.4. Analisis Pertentangan Peraturan Menteri Agraria Nomor 15 Tahun 2017 dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah Berdasarkan Asas dan Teori Perundang-Undangan.

Dalam pembentukan suatu peraturan perundang-undangan yang baru tentu harus beralaskan pada asas-asas pembentukan peraturan yang ideal dan sesuai dengan ketentuan yang ada. Hal demikian bermaksud agar terhindar dari kecacatan dalam pembentukan suatu norma. Pedoman yang wajib diperhatikan bagi para pembentuk undang-undang dalam

pembuatan peraturan perundang-undangan yang baru sebagaimana yang dimaksud diatas ialah berpegang pada asas pembentukan perundang-undangan yang baik dan asas materi muatan, yang telah diingatkan dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

Ketentuan dalam asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik sendiri meliputi asas-asas dibawah ini, yakni:¹⁴

- a. Asas kejelasan tujuan, dalam membentuk suatu peraturan yang baru tentunya harus memiliki tujuan pokok yang dibutuhkan bagi kepentingan bersama.
- b. Asas kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat, hanya pejabat pembentuk peraturan perundang-undangan dan lembaga Negara yang berwenanglah yang dapat membuat suatu peraturan perundang-undangan terkait, apabila hal tersebut tidak terpenuhi maka peraturan perundangan yang dimaksud dapat dibatalkan ataupun batal demi hukum.
- c. Asas kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan, mengingat bahwa wajib dalam memperhatikan kesesuaian materi muatan peraturan perundang-undangan yang akan dibuat agar sesuai dengan jenis dan hierarki peraturan yang telah ada sebelumnya.

¹⁴ Maria Farida, *Ilmu Peraturan Perundang-Undangan; Dasar-Dasar Dan Pembentukannya*. Kanisius, Yogyakarta, 2007.

- d. Asas dapat dilaksanakan, asas tersebut memperhitungkan pentingnya peran masyarakat baik secara filosofis, sosiologis dan yuridis dalam pembentukan suatu perundang-undangan yang baru.
- e. Asas kedayagunaan dan kehasilgunaan, bahwa setiap pembuatan perundang-undangan yang baru sudah seharusnya dan sewajarnya memiliki manfaat dalam pengaturan kehidupan masyarakat dan Negara.
- f. Asas kejelasan rumusan, dalam pembuatan peraturan perundang-undangan baru harusnya telah disesuaikan dengan berbagai syarat yang ada dalam penyusunan peraturan baik dalam sistematika, pilihan kata maupun istilah dan bahasa hukum yang dapat dimengerti masyarakat guna peraturan perundang-undangan yang dimaksud nantinya tidak menimbulkan kesalahan interpretasi dalam pelaksanaannya kelak.
- g. Asas keterbukaan, bahwa dalam pembentukan peraturan perundang-undangan kiranya bersifat terbuka dan transparan, hal tersebut berlaku dari tahapan perencanaan, penyusunan, bahasan-bahasan materi muatan, dan pada saat pengesahan penetapan hingga pengundangannya. Hal tersebut dilakukan agar masyarakat dapat berperan aktif dalam proses pembuatan peraturan baru.

Hal penting selanjutnya ialah memperhatikan asas materi muatan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan, yakni:

- a. Asas pengayoman, maksud dari materi muatan suatu peraturan yang baru dapat berfungsi sebagai sarana perlindungan masyarakat agar menciptakan lingkungan yang aman dan damai.

- b. Asas kemanusiaan, hendaknya dalam materi muatan peraturan perundang-undangan yang dimaksud mengayomi harkat dan martabat rakyat Indonesia dan menghormati hak asasi manusia.
- c. Asas kebangsaan, menyadari pentingnya musyawarah guna mencapai mufakat dalam setiap keputusan yang ada dan selalu memperhatikan kepentingan bangsa dan Negara.
- d. Asas kenusantaraan, bahwa setiap materi peraturan perundang-undangan harus tetap memperhatikan kepentingan seluruh wilayah Indonesia dan apabila ada muatan materi peraturan perundang-undangan yang dibuat di daerah hendaknya tetap berdasarkan Pancasila dan UUD NRI Tahun 1945 agar tetap menjadi bagian dalam sistem hukum nasional Indonesia.
- e. Asas bhineka tunggal ika, agar materi muatan peraturan perundang-undangan selalu mengingat bahwa Indonesia memiliki beragam penduduk, golongan, suku dan agama, keadaan khusus setiap daerah serta budaya dalam kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara.
- f. Asas keadilan, bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan yang ada memiliki rasa keadilan yang sesuai dengan keadaan masing-masing bagi setiap rakyat Indonesia.
- g. Asas kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan, agar materi muatan peraturan perundang-undangan yang ada mengingat persamaan

perlakuan bagi setiap suku, ras, golongan, status sosial, gender dan agama yang ada di Indonesia.

- h. Asas ketertiban dan kepastian hukum, bahwa materi muatan peraturan perundang-undangan hendaknya berfungsi sebagai jaminan kepastian agar dapat mewujudkan rasa tertib dalam kehidupan masyarakat.
- i. Asas keseimbangan, keserasian, dan keselarasan, bahwa materi muatan peraturan perundang-undangan mempunyai sifat seimbang, serasi, dan selaras antar masyarakat, dan berguna bagi kepentingan bangsa dan Negara.
- j. Asas-asas lain dalam bidang hukum terkait peraturan perundang-undangan yang akan dibuat, misal; dalam hukum pidana ada asas legalitas, asas kesalahan/*geen straf zonder schuld*, asas pembinaan narapidana dan asas praduga tak bersalah/*presumption of innocence*. Serta dalam hukum perdata dikenal asas kesepakatan dalam hukum perjanjian, itikad baik/*good faith*, dan asas kebebasan berkontrak.

Setelah mempertimbangkan asas-asas pembentukan perundang-undangan yang baik dan asas materi muatan, dalam ilmu peraturan perundang-undangan pun masih ada teori-teori maupun asas-asas yang mempunyai peranan penting sebagai acuan pembentukan peraturan baru.

Asas perundang-undangan menjadi dasar pola berpikir pembentuk undang-undang dikarenakan perannya yang vital untuk memecahkan masalah perundang-undangan yang saling bertentangan. Setidaknya ada 3 asas penting yang kita ketahui dalam perundang-undangan nasional kita

yakni; asas *lex specialis derogate legi generalis*, asas *lex superior derogat legi inferior* dan asas *lex posterior derogat legi inferiori*.

Berkaitan dengan masalah hukum dalam penulisan ini, inkonsistensi yang terjadi antara Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah dengan Peraturan Menteri Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak, yang seharusnya sebagai suatu sistem peraturan perundang-undangan yang tersusun secara hierarkis dimana peraturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi, jika hal tersebut terjadi berlaku asas *lex superior derogat legi inferior*, dimana seharusnya mengesampingkan Peraturan Menteri Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak sebagai peraturan hukum yang lebih rendah.

Sebagaimana yang tertulis dalam Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan. menjelaskan jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan yang terdiri atas:

1. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945;
2. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat;
3. Undang-Undang & Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (PERPPU);
4. Peraturan Pemerintah;
5. Peraturan Presiden;

6. Peraturan Daerah Provinsi; serta
7. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Meskipun tidak dikategorikan dalam jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan dalam Pasal 7 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011, kedudukan Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 diatur dalam Pasal 8 ayat (1) UU No. 12 Tahun 2011 yang menegaskan:

“Jenis peraturan perundang-undangan selain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (1) mencakup peraturan yang ditetapkan oleh Majelis Permusyawaratan Rakyat, Dewan Perwakilan Rakyat, Dewan Perwakilan Daerah, Mahkamah Agung, Mahkamah Konstitusi, Badan Pemeriksa Keuangan, Komisi Yudisial, Bank Indonesia, Menteri, Badan, Lembaga, Atau Komisi yang setingkat yang dibentuk oleh Undang-Undang atau Pemerintah atas perintah Undang-Undang, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Provinsi, Gubernur, Dewan Perwakilan Rakyat Daerah Kabupaten/Kota, Bupati/Walikota, Kepala Desa atau yang setingkat.”

Meskipun klausul diatas tidak menyebut secara eksplisit jenis peraturan perundang-undangan berupa “Peraturan Menteri” namun frase “...peraturan yang ditetapkan oleh....Menteri...” diatas menurut penulis mencerminkan kedudukan Peraturan Menteri sebagai salah satu jenis peraturan perundang-undangan yang diakui dalam hierarki perundang-undangan. Untuk kekuatan mengikatnya diatur dalam Pasal 8 ayat (2) yang menegaskan bahwa:

“peraturan perundang-undangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi atau dibentuk berdasarkan kewenangan.”

Untuk kedudukan Peraturan Menteri yang pembentukannya didasari oleh perintah Undang-Undang digolongkan sebagai peraturan perundangan atas dasar delegasi, artinya secara umum bahwa peraturan yang dimaksud dibentuk berdasarkan perintah perundangan yang hierarkinya lebih tinggi. Diketahui dalam unsur menimbang bahwa, Perkebunan Nomor 15 Tahun 2017 ini dibentuk berdasarkan perintah dari Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak.

Selain persoalan mengenai keberadaan dan kekuatan mengikat peraturan perundang-undangan yang keberadaannya didasari oleh “delegasi” (Ps. 8 ayat (1) jo ayat (2) UU No. 12 Tahun 2011), Ps. 8 ayat (2) UU No. 12 Tahun 2011 juga mengatur keberadaan dan kekuatan mengikat peraturan perundangan berdasarkan “kewenangan”. Namun hal tersebut juga membutuhkan pengkajian lebih lanjut khususnya pada norma hukum yang mempunyai sifat hierarkis, yakni norma hukum yang lebih rendah selalu mengacu pada norma hukum di atasnya yang memiliki hierarki lebih tinggi. Dikarenakan persoalan tersebut berkaitan dengan teori yang dikemukakan oleh Hans Kelsen yaitu teori hierarki atau jenjang norma yang penulis bahas sedikit dalam “Pendahuluan” pada sub bab “Kerangka Teoritik”.

Hans kelsen dalam teorinya mengemukakan bahwa suatu norma Negara hukum selalu memiliki lapisan-lapisan dan berjenjang yang artinya norma yang hierarkinya lebih rendah selalu berdasar dan bersumber pada norma yang kedudukannya lebih tinggi, hal tersebut

berlaku seterusnya hingga pada norma tertinggi yaitu norma dasar. Berkaca kepada teori hierarki, jika terjadi konflik antar norma, dalam hal ini yakni permasalahan mengenai proses pendaftaran dan peralihan hak atas tanah, maka erat kaitannya apabila berpegang pada asas peraturan perundang-undangan yaitu asas *lex superior derogate legi inferiori*, yang sejati lebih mengutamakan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2017 tentang pendaftaran tanah dikarenakan hierarkinya sebagai hukum yang lebih tinggi. Dapat disimpulkan bahwa jika Perkaban 15 Tahun 2017 *juncto* Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017 bertentangan dengan PP Nomor 24 Tahun 1997, tentunya PP Nomor 24 Tahun 1997 yang akan lebih diutamakan sesuai dengan asas *lex superior derogate legi inferiori*.

Namun pada *das sein* dalam penerapan hukum di Indonesia berkaitan dengan pengampunan pajak mengenai peralihan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak yang digunakan ialah Perkaban 15 Tahun 2017 *juncto* Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017, bukan PP Pendaftaran Tanah. Hal ini tentunya dapat menimbulkan permasalahan hukum terkait dengan peralihan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak. Melihat prakteknya yang menerapkan asas *lex specialis derogate legi generalis*, secara sederhana hal ini berarti aturan yang bersifat khusus (*specialis*) mengesampingkan aturan yang bersifat umum (*generalis*). Hal tersebut bermakna bahwa aturan yang bersifat umum itu tidak lagi sebagai hukum ketika telah ada aturan yang bersifat khusus, dengan kata lain aturan khusus itulah sebagai hukum yang valid,

dan mempunyai kekuatan mengikat untuk diterapkan terhadap peristiwa peristiwa konkrit. Asas juga berlaku terhadap aturan-aturan pajak apabila terhadap “sesuatu hal” juga diatur oleh aturan diluar aturan atau ketentuan yang ada dalam Hukum Pajak, dan apabila itu terjadi maka ketentuan yang ada dalam Hukum Pajak-lah yang berlaku.¹⁵

Dalam konteks pertentangan antara Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah dengan Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran dan Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak, apabila dilihat dari penggunaannya di lapangan saat program pengampunan pajak di tahun 2017 kemarin, maka asas yang digunakan lebih condong kepada *lex specialis derogate legi generalis* dimana peraturan yang lebih umum yakni Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 harus dikesampingkan. Artinya norma yang menjadi pedoman mengenai pendaftaran peralihan hak atas tanah ialah Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 yang bersifat khusus dan diundangkan dalam rangka pengampunan pajak.

Menurut Bagir Manan, ada beberapa prinsip yang harus diperhatikan dalam asas *lex specialis derogate legi generalis* yaitu:

1. Ketentuan-ketentuan yang didapati dalam aturan hukum tetap berlaku, kecuali yang diatur khusus dalam aturan hukum khusus tertentu.

Artinya mengenai pendaftaran tanah sebagaimana diatur dalam Pasal

¹⁵ www.bppk.kemenkeu.go.id ditulis oleh Didik Hery Santosa, S.H, M.M, *Aturan Yang Bersifat Khusus Mengesampingkan Aturan Yang Bersifat Umum*. Dibuak pada tanggal 17 Mei 2015.

37 PP Pendaftaran Tanah dapat dilakukan melalui jual-beli, tukar menukar, hibah, inbreng, dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya yang pembuktiannya tetap didasarkan pada akta yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah dan aturan-aturan lain didalam PP Pendaftaran Tanah tetap berlaku, namun dalam rangka Pengampunan Pajak diperbolehkan adanya pendaftaran peralihan hak atas tanah dilakukan melalui perjanjian *nominee* dalam bentuk Surat Pernyataan yang dibuat dihadapan Notaris-pun berlaku sebagaimana mestinya.

2. Ketentuan-ketentuan *lex specialis* harus sederajat dengan ketentuan-ketentuan *lex generalis* sebagai contoh: Undang-Undang dengan Undang-Undang. Dalam hal ini pertentangan yang terjadi ialah pertentangan Peraturan Pemerintah tentang Pendaftaran Tanah dengan Perkaban tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas dalam Rangka Pengampunan Pajak. Sebenarnya peraturan pemerintah haruslah digantikan dengan sesama peraturan pemerintah yang lebih baru atau terlebih digantikan dengan Undang-Undang bukan produk hukum yang berbentuk Peraturan Menteri Agraria/Kepala Badan Pertanahan. Maka dari itu apabila melihat dari syarat kesederajatan peraturan perundang-undangan seharusnya tidak dapat dikategorikan pertentangan dengan menggunakan dasar asas *lex specialis derogate legi generalis*.
3. Ketentuan-ketentuan *lex specialis* harus berada dalam lingkungan hukum yang sama dengan *lex generalis*. Artinya dalam hal ini

pertentangan yang terjadi antara PP Pendaftaran Tanah dan Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 ialah sama-sama pada ranah pertanahan mengenai pendaftaran dan peralihan hak atas tanah hanya saja perbedaannya terletak pada pendaftaran dan peralihan hak atas tanah secara umum sebagaimana diatur dalam PP Pendaftaran Tanah dan pendaftaran peralihan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak sebagaimana diatur dalam Perkaban Nomor 15 Tahun 2017.

3.1.5. Dampak Hukum Dari Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak

Pengaturan mengenai pendaftaran peralihan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak didasarkan pada Perkaban No. 15 Tahun 2017 *juncto* Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017. Cita-cita dari UU Pengampunan Pajak sendiri ialah murni untuk menambah pemasukan Negara, terlebih lagi pendapatan dari pemungutan pajak adalah pemasukan yang utama terhadap kas negara. Namun dengan lahirnya peraturan-peraturan mengenai pendaftaran peralihan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak tersebut menimbulkan dampak dalam hukum Indonesia, yakni selain sahnya penggunaan perjanjian *nominee* dan penghapusan pajak penghasilan (Pph) yang bertujuan meringankan pemilik sebenarnya saat itu, juga muncul dampak hukum dalam bidang harta kekayaan. Adanya dampak dalam bidang harta kekayaan dapat diilustrasikan dengan penjelasan permasalahan sebagai berikut:

- a. Terdapat Sertipikat Hak Atas Tanah tertulis atas nama Tuan Ahmad.
- b. Tuan Ahmad adalah ayah atau orang tua dari Nona Bonita.
- c. Tuan Ahmad memperoleh sertipikat tersebut pada tahun 1999 melalui mekanisme jual beli dari pemilik sebelumnya.
- d. Tuan Ahmad belum memasukan harta kekayaan berupa sertipikat tanah tersebut kedalam Laporan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) atas namanya sejak tahun 1999 hingga tahun 2016.
- e. Dalam perjalanan waktu Nona Bonita kemudian menikah dengan Tuan Chandra. Dimana perkawinan tersebut dilangsungkan tanpa adanya perjanjian kawin antara Nyonya Bonita dan Tuan Chandra.
- f. Kemudian oleh dan diantara keduanya hanya dibuat 1 Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), dengan kata lain Nyonya Bonita menggabungkan hak dan kewajiban perpajakannya dibawah NPWP suaminya yaitu Tuan Chandra.
- g. Pada tahun 2016, munculah himbauan dari Pemerintah terhadap wajib pajak agar mengampunkan pajak atas harta yang belum atau kurang terungkap melalui Kantor Pajak Pratama (selanjutnya disebut KPP) tempat domisili dari masing-masing Wajib Pajak yang dapat dilakukan mulai bulan Maret 2016. Himbauan Pemerintah tersebut dilandaskan dengan adanya Undang-Undang Pengampunan Pajak dan beberapa peraturan pelaksanaannya.

h. Dikarenakan ketidakmampuan Tuan Ahmad untuk menyetorkan sejumlah uang guna membayar pengampunan pajak dengan perhitungan 2% dikalikan dengan nilai harta terungkap mulai dari tahun 1999 hingga 2016, maka Tuan Ahmad memerintahkan agar Nyonya Bonita selaku anaknya untuk mengampunkan pajak tanah tersebut.

i. Tuan Ahmad melakukan hal tersebut karena menurut sepengetahuannya nanti sertifikat dan hak terhadap tanah tersebut akan jatuh pada Nyonya Bonita dikemudian hari.

j. Perlu diketahui, bahwa Tuan Ahmad dan Nyonya Bonita belum pernah mengadakan suatu perjanjian terlebih dahulu seperti hibah atau perjanjian lain yang sifatnya mengalihkan kepemilikan secara dibawah tangan dari Tuan Ahmad kepada Bonita.

k. Berdasar persetujuan dari Tuan Ahmad, Nyonya Bonita kemudian membayar uang pengampunan pajak tersebut. Pembayaran uang pengampunan pajak oleh Nyonya Bonita tersebut melalui NPWP dari suaminya, yaitu Tuan Chandra.

KPP sebagai instansi yang melayani pelaksanaan Program Pengampunan Pajak, tentunya tidak mengetahui posisi kasus diatas, karena jika Tuan Ahmad dan Tuan Chandra bersama-sama mengisi form Surat Pernyataan Kepemilikan Harta Nominee dan Surat Pengakuan Harta / Nominee, maka KPP hanya akan melihat peralihannya merupakan pemberian biasa dari Tuan Ahmad kepada Tuan Chandra. Pengampunan

pajak terhadap sertipikat Tuan Ahmad yang adalah mertua dari Tuan Chandra telah selesai dan memperoleh surat keterangan pembayaran pengampunan pajak oleh Tuan Chandra. Kemudian berdasarkan Perkaban No. 15 tahun 2017 *juncto* Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017 menegaskan bahwa obyek yang diampunkan pajaknya oleh Tuan Chandra terhadap sertipikat Tuan Ahmad tersebut haruslah dibalik nama kepada wajib pajak yang mengampunkan pajaknya dengan cara membuat surat pernyataan notariil. Kemudian Tuan Ahmad dan Tuan Chandra membuat dan menandatangani Akta Pernyataan, tertanggal 08-08-2017 (delapan Agustus dua ribu tujuh belas), Nomor: 025, yang dibuat dihadapan Notaris X, wilayah kerja Kota Surabaya (contoh). Proses selanjutnya yang kemudian dilakukan oleh Tuan Chandra ialah melampirkan: Surat keterangan pengampunan pajak, Bukti pelunasan pembayaran uang tebusan, Bukti Pelunasan Pembayaran BPHTB dan Akta Pernyataan, tertanggal 08-08-2017 (delapan Agustus dua ribu tujuh belas), Nomor: 025, yang dibuat dihadapan Notaris X, wilayah kerja Kota Surabaya kepada Badan Pertanahan Nasional (selanjutnya disebut BPN) tempat letak obyek tersebut, selanjutnya BPN melakukan proses balik nama terhadap sertipikat yang semula atas nama Tuan Ahmad menjadi Tuan Chandra selaku menantunya.

Berdasarkan Perkaban No. 15 Tahun 2017 *juncto* Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017 Balik nama tersebut kemudian ditulis dengan kata-kata sebagaimana berikut :

“Surat Pernyataan Notariil oleh kedua belah pihak yang menyatakan bahwa tanah dan bangunan tersebut adalah benar milik Wajib Pajak yang dibuat di hadapan Notaris: X, di Kota Surabaya, pada hari: Selasa tanggal: 8 (delapan), bulan: Agustus, tahun: 2017 (dua ribu tujuh belas), Nomor: 025, sesuai dengan ketentuan Pasal 15 Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak juncto Pasal 1 dan Pasal 2 Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak.”

Klausula tersebut sesuai dengan apa yang diperintahkan dalam Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 juncto Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017. Dengan dibaliknamakan Sertipikat Tuan Ahmad keatas nama Tuan Chandra berdasar Perkaban No. 15 tahun 2017 juncto Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017 diatas, maka harta yang semula menjadi harta bawaan dari Nyonya Bonita menjadi harta bersama dalam perkawinanNyonya Bonita dan Tuan Chandra.

3.2 Keabsahan Perjanjian Nominee Dalam Peraturan Hukum di Indonesia Terkait Pengampunan Pajak

Perjanjian *nominee* sebagai salah satu bentuk perjanjian pada dasarnya tidak dinyatakan bertentangan dengan hukum nasional di Indonesia dikarenakan tidak adanya peraturan yang secara tegas melarang diadakannya perjanjian *nominee*, kecuali *nominee* yang menjadikan Warga Negara Asing bisa mendapatkan hak milik atas tanah (Pasal 21 ayat (1) dan Pasal 26 ayat (2) UUPA). Namun seiring dengan perkembangannya, muncul beberapa peraturan yang menentukan bahwa perjanjian *nominee* tidak diperbolehkan dalam berinvestasi dan ternyata dalam prakteknya masih saja ditemui berbagai kasus

yang para pihaknya menggunakan perjanjian *nominee*. Menjadi suatu hal yang dapat dinyatakan ironis apabila Indonesia memiliki peraturan yang menegaskan bahwa konsep *nominee* tidak diperbolehkan dalam bidang investasi justru ditemukan modus yang menyarankan para penanam modal asing agar menggunakan perjanjian *nominee* khususnya dalam bidang usaha properti.¹⁶

Dalam praktek, minat pihak asing untuk memiliki tanah tanpa atau beserta bangunan yang bestatus hak milik atau hak guna bangunan ditempuh melalui cara-cara yang sejatinya merupakan penyulundupan hukum. Menurut Maria Sumardjono, perjanjian pokok yang diikuti dengan perjanjian lain terkait dengan penguasaan hak atas tanah oleh warga Negara asing menunjukkan bahwa secara tidak langsung melalui perjanjian notarill, telah terjadi penyelundupan hukum, hal tersebut dikarenakan perjanjian *nominee* sama sekali tidak dikenal dalam sistem hukum di Indonesia khususnya dalam hukum perjanjian Indonesia dan tidak ada pengaturan secara khusus dan tegas sehingga dapat dikatakan mengandung kekosongan hukum.

Dinyatakan dalam Pasal 26 UUPA bahwa: “Setiap jual-beli, penukaran, penghibahan, pemberian dengan wasiat dan perbuatan-perbuatan lain yang dimaksudkan untuk langsung atau tidak langsung memindahkan hak milik kepada orang asing, kepada seorang warga Negara yang disamping kewarganegaraan Indonesianya mempunyai kewarganegaraan asing atau kepada suatu badan hukum, kecuali yang ditetapkan Pasal 21 ayat (2) adalah batal karena hukum dan tanahnya jatuh kepada Negara, dengan ketentuan

¹⁶ Miggi Sahabaty, *Op.Cit*, hlm. 55

bahwa hak-hak pihak lain yang membebaninya tetap berlangsung serta semua pembayaran yang telah diterima oleh pemilik tidak dapat dituntut kembali.”

Umumnya, baik badan hukum Indonesia maupun badan hukum asing dan juga warga Negara asing hanya diperbolehkan untuk menguasai dan menggunakan tanah, jika hak itu secara tegas dimungkinkan oleh peraturan yang bersangkutan. Pasal-pasal yang memuat ketentuan tersebut dalam UUPA ialah dalam Pasal 30 UUPA yang berbunyi:

“Hanya badan hukum yang didirikan menurut hukum Indonesia dan berkedudukan di Indonesia yang boleh menjadi pemegang Hak Guna Usaha dan Hak Guna Bangunan.”

Sedangkan untuk warga Negara asing dan badan-badan hukum asing diberikan hak sesuai yang ditetapkan dalam Pasal 41,42,45, dan Pasal 55 UUPA. Pasal 42 mengatur bahwa yang dapat mempunyai hak pakai adalah:

1. Warga Negara Indonesia
2. Orang asing yang berkedudukan di Indonesia
3. Badan hukum yang didirikan menurut hukum Indonesia dan berkedudukan di Indonesia
4. Badan hukum asing yang mempunyai perwakilan di Indonesia.

Mengenai perjanjian *nominee* yang digunakan orang asing untuk menguasai dan memiliki bidang tanah hak milik di Indonesia, teknisnya dapat terjadi dengan cara orang asing yang sesungguhnya membeli sebidang tanah hak milik di Indonesia dengan menggunakan nama WNI, yaitu hak milik yang

pada kenyataannya dibeli/dibayar oleh orang asing tersebut namun dalam akta jual beli yang dilaksanakan di hadapan PPAT yang berwenang WNI adalah sebagai pihak pembeli dalam akta jual beli tersebut sehingga obyek tanah hak milik ini kemudian didaftarkan menjadi/ ke atas nama WNI tersebut. Dengan didaftarkannya menjadi dan atas nama WNI pada sertifikat hak milik atas tanah yang sebenarnya dibeli/dibayar oleh orang asing tersebut maka untuk memperoleh perlindungan hukumnya, diantara orang asing dengan WNI dibuatkan perikatan dalam satu atau beberapa perjanjian dan bahkan dalam suatu akta pernyataan yang isinya menyebutkan bahwa WNI adalah orang yang hanya dipinjam namanya dalam bukti hak milik atas tanah (sertifikat), sedangkan pemilik sesungguhnya adalah orang asing tersebut.

Proses pembuatan akta sebagaimana tersebut di atas merupakan penyelundupan hukum dan melanggar hukum serta melanggar sumpah jabatan maupun sumpah pejabat. Menghadapi permintaan pembuatan akta sebagaimana dimaksud, Notaris harus menolak secara tegas karena selain merupakan pelanggaran jabatan, akta yang dibuat tidak sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya pasti merugikan pihak lain. Akta yang dimaksud salah satunya dikenal sebagai *Akta Antidateren*, yaitu isi akta ditulis tidak sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya. Contohnya adalah Akta Pernyataan Pembeli dalam perbuatan hukum jual beli tanah, dalam hal ini pembeli sebenarnya adalah

orang yang menurut undang-undang tidak diperbolehkan memiliki hak atas tanah tertentu.¹⁷

Akta tersebut merupakan penyelundupan hukum dan apabila dijadikan alat bukti dalam proses berperkara di pengadilan (litigasi), maka harapan dapat dijadikan sebagai alat bukti tertulis yang sifatnya otentik akan gugur dan hanya menjadi akta di bawah tangan serta tidak berlaku bagi pihak ketiga. Penyelundupan hukum yang dilakukan para pihak pasti mempunyai maksud tertentu dan pasti merugikan pihak ketiga, maka seharusnya akta seperti ini batal demi hukum (*nieteg*).¹⁸ Dikarenakan Perjanjian *nominee* tersebut dibuat oleh orang yang tidak dapat menjadi subyek hak atas tanah tertentu (hak milik) sebagaimana telah ditentukan oleh hukum. Dimana perjanjian yang dimaksud dilakukan antara orang asing dengan warga Negara Indonesia, dan orang asing tersebut bertindak sebagai penguasa tanah secara *de facto* sedangkan secara *legal-formal/de jure* tanah hak milik yang dimaksud atas nama warga Negara Indonesia, yang bertindak sebagai *nominee* dari orang asing tersebut.

Namun untuk mengantisipasi hal-hal yang tidak diinginkan seperti adanya wanprestasi atau ingkar janji oleh WNI yang dipinjam namanya oleh WNA, kemudian WNA tersebut membuat suatu akta pernyataan, dengan contoh sebagai berikut: si A membeli tanah dari si B. Namun si A kemudian membuat perjanjian yang isinya pengakuan bahwa tanah itu sebetulnya milik si C (orang asing). Jadi, B dalam perjanjian sebelumnya memberi kesan kepada pihak

¹⁷ A.A. Andi Prajitno, 2010, *Pengetahuan Praktis Tentang Apa Dan Siapa Notaris Di Indonesia*, Putra Media Nusantara, Surabaya, hal. 40.

¹⁸ *Ibid.*, hal. 38-40

ketiga seakan-akan tanah itu miliknya, kemudian secara diam-diam ia mengingkarinya dengan membuat perjanjian yang berisi pernyataan dengan si C (orang asing) bahwa sebetulnya tanah itu milik si C adalah dikategorikan sebagai perjanjian simulasi *absolute*.¹⁹

Berdasarkan penjelasan diatas, berbagai upaya yang dilakukan para pihak yakni WNA dengan WNI ataupun sesama WNI yang mengadakan perjanjian *nominee* guna mensiasati hukum demi kepentingan pribadi dikategorikan sebagai penyelundupan hukum yang membuktikan ketidakadaan itikad baik sebagaimana tertuang dalam pasal 1338 ayat (1) KUHPerdota (asas kebebasan berkontrak). Selain itu, menurut pasal 1313 KUHPerdota pengertian dari perjanjian ialah “...*Suatu perbuatan dengan mana satu orang atau lebih mengikatkan dirinya terhadap satu orang lain atau lebih.*” Sebagai suatu perjanjian, harusnya sudah mengalami suatu mekanisme pengujian. Uji inilah yang akan menentukan bahwa perjanjian yang dibuat tersebut sah atau tidak dimata hukum. Pasal untuk menguji bahwa suatu perjanjian sah secara hukum atau tidak, terdapat pada pasal 1320 KUHPerdota.

Perjanjian *nominee* menurut syarat sah berkontrak harus memenuhi:

1. Syarat sahnya kontrak yang diatur dalam Pasal 1320 KUHPerdota; dan²⁰

¹⁹ I Ketut Artadi, I Dewa Nyoman Rai Asmara Putra, 2010, *Implementasi Ketentuan-Ketentuan Hukum Perjanjian kedalam Perancangan Kontrak*, Udayana University Press, Denpasar, hal. 42.

²⁰ Agus Yudha Hernoko, *Hukum Perjanjian Asas Proporsionalitas Dalam Kontrak Komersial (Edisi Pertama) Cetakan ke-4*, Prenadamedia Group, Jakarta, 2014, h 157

2. Syarat sahnya kontrak yang diatur diluar Pasal 1320 (vide Pasal 1335, 1337, 1339 dan 1347 KUHPerdara)

Agus Yudha Hernoko menyebutkan bahwa suatu kontrak sah jika lulus uji Pasal 1320 KUHPerdara sebagai sebuah metode pengujian yang sistematis sebagai deteksi awal tentang eksistensi kontrak uji tersebut ialah:²¹

1. Kesepakatan para pihak yang mengingatkan dirinya, arti dari sepakat ialah adanya kesepakatan antara penawaran dan penerimaan. Penawaran diartikan sebagai pernyataan kehendak untuk mengadakan suatu perjanjian. Penerimaan berarti pernyataan setuju dari pihak yang lain sebagai kesepakatan terhadap penawaran. Hal ini sejalan dengan apa yang dikemukakan Ahmadi Miru dan Sakka Pati bahwa Kesepakatan dapat dikatakan adalah persesuaian kehendak antara pihak pertama dan pihak kedua dengan bertemunya penawaran dan penerimaan.²²
2. Kecakapan untuk membuat suatu perikatan, kecakapan berarti dalam melakukan suatu perbuatan hukum, pihak-pihak dalam perjanjian tersebut haruslah dipandang cakap menurut ketentuan peraturan perundang-undangan. Kecakapan untuk melakukan perbuatan hukum ini dibedakan menurut subyek hukumnya:

²¹ Ibid.

²² Ahmadi Miru dan Sakka Pati, *Hukum Perikatan Penjelasan Makna 1233 sampai 1456 BW*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2008, h. 68

- a. Terhadap *natuurlijk person* diukur dari standar usia kedewasaan orang tersebut (*bekwaamheid*);
 - b. Terhadap *rechtspersoon* diukur dari aspek kewenangan (*bevoegheid*).
3. Suatu hal tertentu, Suatu hal tertentu berarti prestasi yang menjadi obyek kontrak haruslah dapat ditentukan sifat dan luas kewajiban para pihak. Klausula suatu sebab tertentu ini tidak dapat berdiri sendiri, kita juga harus melihat pada Pasal 1332, 1333, dan 1334 KUHPerdata.²³

Pasal 1332 KUHPerdata menegaskan bahwa:

“Hanya barang-barang yang dapat diperdagangkan sajalah dapat menjadi pokok suatu perjanjian”

Pasal 1333 KUHPerdata menegaskan bahwa :

“Suatu perjanjian harus mempunyai sebagai pokok suatu barang yang paling sedikit ditentukan jenisnya. Tidaklah menjadi halangan bahwa jumlah barang tidak tertentu, asal saja jumlah itu terkemudian dapat ditentukan atau dihitung.”

Pasal 1334 KUHPERDATA menegaskan bahwa :

“Barang-barang yang baru akan ada dikemudian hari dapat menjadi pokok suatu perjanjian. Tetapi tidaklah diperkenankan untuk melepaskan suatu warisan yang belum terbuka (vide pasal 830), ataupun untuk meminta diperjanjikan sesuatu hal mengenai warisan itu, sekalipun dengan sepakatnya orang yang nantinya akan meninggalkan warisan yang menjadi pokok perjanjian itu; dengan tidak mengurangi ketentuan-ketentuan pasal 169, 176 dan 178”

²³ Ibid.

4. Suatu sebab yang halal atau diperbolehkan, sebab yang diperbolehkan terkait dengan apa yang menjadi dasar keterkaitan pihak dalam perjanjian pada prestasi masing-masing. Menurut Subekti tentang klausa yang diperbolehkan bahwa sebab dari isi perjanjian itu sendiri yang adalah klausa atau sebab yang diperbolehkan. Sebab yang diperbolehkan harus dihubungkan dengan Pasal 1335 KUHPerdara dan Pasal 1337 KUHPerdara. Pasal 1335 KUHPerdara menegaskan bahwa:

“Suatu perjanjian yang dibuat tanpa sebab atau dibuat dengan sebab yang palsu atau terlarang tidak mempunyai kekuatan”

Pasal 1337 KUHPERDATA menegaskan bahwa:

“Suatu sebab adalah terlarang apabila dilarang oleh undang-undang, atau apabila berlawanan dengan kesusilaan baik atau ketertiban umum”

Dalam kaitannya dengan pengampunan pajak atau *tax amnesty*, perjanjian *nominee* menjadi sah menurut Pasal 15 ayat (2) huruf b UU

Pengampunan Pajak yang menegaskan bahwa:

“Penandatanganan surat pernyataan oleh kedua belah pihak dihadapan notaris yang menyatakan bahwa Harta sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a (Harta tak bergerak berupa tanah dan/atau bangunan) adalah benar milik Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pernyataan, dalam hal Harta dimaksud belum dapat diajukan permohonan pengalihan hak”.

Kembali pada prinsip awal bahwa perjanjian *nominee* dilarang dan dianggap batal demi hukum jika dibuat dikarenakan perjanjian *nominee*

merupakan sebuah penyelundupan hukum. Namun dengan merujuk pada pasal 15 ayat (2) huruf a vide pasal 15 ayat (1) huruf a UU Pengampunan Pajak, rupanya perjanjian *nominee* dalam hukum pertanahan dibolehkan dan sah dalam undang-undang, namun tetap dengan catatan: hanya dalam rangka Pengampunan Pajak dan proses balik nama sertipikat hak atas tanahnya saja. Kemudian perjanjian *nominee* ini pun dibolehkan jika mengingat pada Pasal 1337 KUHPerdota apabila ditafsirkan secara *a contrario*, bahwa hal yang menjadi larangan tersebut dituangkan dalam undang-undang atau peraturan perundang-undangan maka perjanjian *nominee* diperbolehkan. Dengan kata lain perjanjian *nominee* dalam hukum pertanahan diperbolehkan hanya dalam rangka *tax amnesty* atau pengampunan pajak serta berkaitan dengan semua proses selanjutnya dari pengampunan pajak seperti balik nama sertifikat.

Pasal 1 huruf a *juncto* b Perkabtan No. 15 Tahun 2017 menegaskan bahwa terhadap tanah dan/atau bangunan yang benar milik wajib pajak yang mengampunkan pajak atas tanah dan/atau bangunan tersebut namun masih terdaftar atas nama orang lain (*nominee*) sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 3 ayat (2) UU Pengampunan Pajak, bahwa pengampunan pajak diberikan kepada wajib pajak melalui pengungkapan harta yang dimilikinya dalam Surat Pernyataan. Ketentuan ini dijelaskan pula dalam Pasal 8 ayat (1) UU Pengampunan Pajak mengenai perolehan pengampunan pajak yang mewajibkan wajib pajak menyampaikan surat pernyataan yang dimaksud kepada Menteri.

Pasal 1 angka 9 UU Pengampunan Pajak menyatakan bahwa pengertian dari Surat Pernyataan Harta Untuk Pengampunan Pajak adalah surat yang digunakan oleh wajib pajak untuk mengungkapkan harta, hutang, nilai harta bersih, serta perhitungan dan pembayaran uang tebusan. Surat tersebut memuat sedikitnya informasi mengenai identitas Wajib Pajak, Harta, Utang, nilai harta bersih, dan perhitungan uang tebusan. Pengertian harta menurut pasal 1 angka 3 UU Pengampunan Pajak yaitu:

“akumulasi tambahan kemampuan ekonomis berupa seluruh kekayaan, baik berwujud maupun tidak berwujud, baik bergerak maupun tidak bergerak, baik yang digunakan untuk usaha maupun bukan untuk usaha, yang berada didalam atau diluar wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia”

Pengertian dari utang terdapat dalam pasal 1 angka 4 UU Pengampunan Pajak yaitu :

“jumlah pokok utang yang belum dibayar dan yang berkaitan langsung dengan perolehan harta”.

Utang tersebut guna membayar uang tebusan yang pengertiannya diatur dalam pasal 1 angka 7 UU Pengampunan Pajak yang menyatakan bahwa uang tebusan ialah sejumlah uang yang dibayarkan ke kas Negara untuk mendapatkan pengampunan pajak. Selain dibuatnya Surat Pernyataan oleh kedua belah pihak dihadapan notaris, para pihak yaitu *Nominee* dan Wajib pajak juga harus menandatangani Surat Pernyataan Kepemilikan Harta *Nominee* dan Surat Pengakuan Harta/*Nominee*.

Menurut pasal 1 huruf a Perkaban nomor 15 tahun 2017 tertulis bahwa terhadap tanah dan/atau bangunan yang benar milik wajib pajak yang mengampunkan pajak atas tanah dan/atau bangunan tersebut namun masih terdaftar atas nama orang lain (atau yang disebut dengan *nominee*) “... harus dialihkan menjadi atas nama Wajib Pajak”. Pada huruf b pasal yang sama menegaskan bahwa pengalihan hak tersebut dilakukan “... melalui penandatanganan Surat Pernyataan oleh kedua belah pihak, yaitu *Nominee dan Wajib pajak...*” Hal tersebut harus tertuang dalam suatu akta *notariil* yang dibuat dihadapan notaris. Surat Pernyataan oleh kedua belah pihak tersebut pada pokoknya menyatakan bahwa terhadap obyek tanah beserta bangunan dimaksud adalah benar milik wajib pajak.

Surat Pengakuan Kepemilikan Harta, sebagaimana diatur dalam Lampiran I Perdirjen Pajak Nomor Per-10/PJ/2016 petunjuk pengisian nomor 4 angka viii merupakan surat bermaterai yang dibuat oleh dan ditandatangani oleh wajib pajak dalam hal wajib pajak memiliki harta tambahan, namun tidak memiliki bukti berupa dokumen pendukung apapun. Lampiran I Perdirjen Pajak Nomor Per-10/PJ/2016 Petunjuk pengisian nomor 5 angka ix menjelaskan bahwa:

“Surat Pengakuan Nominee diperlukan dalam hal dokumen kepemilikan harta tambahan yang dilaporkan dalam Surat Pernyataan masih atas nama orang lain. Dokumen ini dibuat dan ditandatangani oleh pihak yang diatasnamakan dalam harta tambahan tersebut. Harta tambahan yang dimaksud dapat berupa saham, tabungan, mobil, kapal, tanah dan/atau bangunan. Dalam hal pihak yang diatasnamakan sudah meninggal dunia Surat Pengakuan Nominee dibuat dan

ditandatangani oleh salah satu ahli waris atau penerima wasiat.”

Surat pengakuan Nominee dalam penjelasan diatas tidak memuat batasan yang jelas mengenai sampai sejauh mana hal-hal yang dapat diatur melalui mekanisme *nominee*. Namun secara implisit norma hukum yang ada memperbolehkan pembuatan Surat Pengakuan Nominee dalam rangka pelaksanaan kebijakan pengampunan pajak. Surat Pengakuan Nominee diperlukan apabila masih ada harta yang belum diungkap dalam pengampunan pajak namun masih atas nama orang lain yang telah dilaporkan dalam Surat Pernyataan. Jadi harta tersebut sudah dalam penguasaan dan pemilikan dari *beneficiary* namun belum dibaliknamakan kepada *beneficiary* tersebut. Disinilah fungsi dari Surat Pengakuan Nominee yang merupakan penegasan kembali dari pihak yang namanya digunakan dalam harta yang dilaporkan dalam Surat Pernyataan. Dengan kata lain, pihak *nominee* membuat Surat Pernyataan Kepemilikan Harta Nominee, dan pihak *beneficiary* membuat Surat Pernyataan.

Surat Pernyataan Kepemilikan Harta Nominee pada prinsipnya memuat bahwa harta tersebut adalah milik pihak *beneficiary*. Sedangkan Surat Pernyataan pada prinsipnya memuat bahwa harta tersebut adalah benar-benar milik dari *beneficiary*. Kedua surat yang terpisah ini merupakan kumulatif, maksudnya surat yang satu tidak dapat berdiri jika tanpa adanya surat yang lain.

Irawan Soerodjo berpendapat bahwa pada hakekatnya surat yang memuat tentang *nominee agreement* merupakan perbuatan melanggar hukum. *Nominee agreement* merupakan perjanjian pura-pura yang dibuat secara rahasia dimana *beneficiary owner* memanfaatkan *legal owner* yang dimilikinya agar mencapai tujuannya.²⁴ Namun dikarenakan perintah pembuatan perjanjian *nominee* berupa Surat Pernyataan Kepemilikan Harta Nominee dan Surat Pernyataan ini adalah perintah dari peraturan perundang-undangan, maka hal ini bukanlah perbuatan melawan hukum karena telah ada perintah dalam bentuk undang-undang yang mengakomodir hal ini.

Perjanjian *nominee* yang pada awal mula keberadaannya dikaitkan dengan kepentingan warga Negara Asing juga perlu untuk dijelaskan mengenai kedudukannya dalam program pengampunan pajak ini. Terkait dengan kepemilikan hak milik atas tanah yang didapatkan warga Negara asing melalui perbuatan hukum maupun peristiwa hukum. Dalam aspek amnesti pajak maka yang seharusnya melaporkan properti tersebut adalah pemilik sebenarnya, dalam hal pemilik sebenarnya belum memiliki NPWP misalnya WNA, maka yang bersangkutan harus mendaftarkan terlebih dahulu untuk mendapatkan NPWP. Pemilik sebenarnya cukup membuat dokumen Surat Pernyataan *nominee* yang ditandatangani oleh pihak yang dipinjam namanya sebagai salah satu tambahan syarat permohonan pengampunan pajak. Berdasarkan ketentuan dari Ditjen

²⁴ Irawan Soerodjo dalam Adriani Patricia Witanto, *Op. Cit.*, hlm.57

Pajak, apabila diketahui bahwa pemilik property/*nominee* tidak mengikuti program pengampunan pajak dan tidak melaporkan dalam SPT Tahunan maka properti tersebut akan dikenai sanksi perpajakan sesuai dengan ketentuan yang berlaku dan konsekuensi hukum juga diterima oleh *nominee*, dengan demikian peran aktif *nominee* dalam mendorong pemilik sebenarnya untuk mengikuti pengampunan pajak sangat diperlukan. Berdasarkan berita hukum online yang dipublikasikan 30 September 2016 lalu, Kepala Kanwil Ditjen Pajak Jakarta Pusat, Wahyu K. Tumakaka, mengatakan bahwa setiap warga Negara asing yang sudah tinggal di Indonesia selama 183 hari menjadi wajib pajak di Indonesia. Warga Negara asing tersebut otomatis juga wajib memiliki NPWP dan apabila telah memiliki NPWP maka berkesempakan menjadi subjek pajak dalam program pengampunan pajak di Indonesia.

Dalam praktek, rupanya program pengampunan pajak mendapatkan antusiasme yang begitu tinggi dari masyarakat. Salah satunya terjadi di Kantor Pajak Badung Selatan, Bali. Diungkapkan oleh kepala kantor pajak tersebut, Widi Widodo, banyak warga asing yang mengungkapkan harta mereka di Indonesia dan aset-aset yang mereka miliki lainnya yang biasanya mereka menggunakan *nominee* dengan adanya program pengampunan pajak ini mereka mau muncul dan menunjukkan jati dirinya.²⁵ Namun perlu ditegaskan kembali bahwa diakuinya perjanjian

²⁵ Berita online www.merdeka.com ditulis oleh Gede Nadi Jaya tanggal 30 September 2016 dengan judul "Warga Bali Dan Subjek Pengampunan Pajak" diakses tanggal 25 April 2018.

nominee sebagai dasar dari peralihan hak atas tanah hanya berlaku sampai program pengampunan pajak selesai yakni pada Desember 2017 yang mana artinya berkas yang masuk sebelum tanggal yang ditentukan tersebut tetap diproses sebagaimana mestinya, dan sesudahnya program tersebut berakhir maka tidak diperkenankan kembali untuk menjadikan perjanjian *nominee* sebagai dasar dari pengalihan hak atas tanah di Indonesia.

3.2.1. Perjanjian Nominee Menurut Hukum Perdata dan Hukum Perpajakan di Indonesia

Dalam ranah Hukum Perdata, Perjanjian *Nominee* merupakan salah satu bentuk dari Perjanjian *Innominat* yaitu perjanjian yang timbul, tumbuh dan berkembang dalam masyarakat, karena belum ada pengaturan secara khusus tentangnya dan tidak secara tegas disebutkan dalam pasal-pasal Kitab Undang-Undang Perdata. Lahirnya perjanjian *nominee* atau dikenal dengan perjanjian pinjam nama mengenai keabsahannya ditentukan pada Pasal 1320 KUHPerdata yang menegaskan empat syarat yang harus terpenuhi yaitu:

1. sepakat mereka yang mengikatkan dirinya;
2. kecakapan untuk membuat suatu perikatan;
3. suatu hal tertentu;
4. suatu sebab yang halal.

Dalam Pasal 1320 KUH Perdata terkandung asas yang paling penting dari hukum perjanjian yaitu:

1. Asas konsensualisme, adalah asas yang menentukan adanya perjanjian. Asas ini mengandung kehendak dari para pihak untuk saling mengikatkan diri dan menimbulkan kepercayaan antara para pihak terhadap pemenuhan perjanjian.
2. Asas kepercayaan, yaitu asas yang mengandung nilai etis yang sumber utamanya ada pada moral.
3. Asas kebebasan berkontrak, dimana asas ini mempunyai batasan “sah” apabila telah sesuai dengan Pasal 1320 KUH Perdata sedangkan isi perjanjiannya dibatasi oleh Pasal 1339 KUH Perdata yang berisi “*Suatu persetujuan tidak hanya mengikat untuk hal-hal yang secara tegas dinyatakan di dalamnya, tetapi juga untuk segala sesuatu yang menurut sifat perjanjian, diharuskan oleh keputusan, kebiasaan dan undang-undang.*” Perbuatan hukumnya sendiri dibatasi oleh tiga hal yaitu jika dilarang oleh undang-undang, bertentangan dengan kesusilaan atau ketertiban umum.²⁶

Perjanjian *nominee* yang sifatnya mengikat satu sama lain tercermin dalam Pasal 1340 KUH Perdata yang menegaskan “*perjanjian-perjanjian hanya berlaku antara pihak-pihak yang membuatnya.*” Selanjutnya juga dijelaskan dalam bunyi Pasal 1315 KUH Perdata “*Pada umumnya tak*

²⁶ Herlien budiono, *Kumpulan Tulisan Hukum Perdata di Bidang Kenotariatan*, (Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 2008), hlm. 148.

seorang dapat mengikatkan diri atas nama sendiri atau memintanya ditetapkan suatu janji daripada untuk dirinya sendiri.” Berdasarkan bunyi pasal-pasal di atas, maka perjanjian hanya berlaku untuk para pihak yang membuatnya saja, tidak untuk pihak ketiga dan seterusnya. Sedangkan untuk kekuatan mengikat dari perjanjian, muncul seiring adanya asas kebebasan berkontrak yangmana memberikan kebebasan dan kemandirian kepada para pihak, pada situasi tertentu daya berlakunya dibatasi yakni dengan itikad baik (Pasal 1338 ayat 3 KUH Perdata) dan *overmacht* atau *force majeure* (daya paksa).

Contoh perjanjian *nominee* yang sering dilakukan di Indonesia²⁷ adalah Perjanjian Kredit, Perjanjian Gadai Saham, Perjanjian *Cessie* atas Deviden, Surat Kuasa Mutlak untu RUPS, Surat Kuasa Mutlak untuk menjual saham. Praktik *nominee* di Indonesia rupanya juga sering digunakan oleh para pemegang saham yang ingin memiliki kekuasaan penuh pada suatu perseroan terbatas. Selain itu juga oleh investor asing yang ingin menanamkan modalnya di Indonesia. Di Indonesia, terdapat batasan mengenai peraturan yang membatasi porsi atau batas maksimum kepemilikan saham asing dalam perseroan milik asing. Hal ini karena pemerintahan mengatur mengenai berapa jumlah saham yang boleh dimiliki oleh investor asing di Indonesia dalam peraturan perundang-undangan terkait yang ada.

²⁷ Imelda Agung, *Implikasi Akta Nominee Sebagai Dasar Permohonan Pengampunan Pajak, Jurnal Hukum Dan Perundangan Islam*, vol. 7 no. 2 oktober 2017 hal. 499.

Banyaknya Wajib Pajak (WP) yang berkeinginan untuk mengurangi pembayaran pajak kepada Negara sehingga mensiasati larangan-larangan yang ada dengan cara meminjam nama orang lain pada saat melakukan transaksi jual beli tersebut (*nominee*). Pada program pengampunan pajak (*Tax Amnesty*) tahun 2016-lah, diberikan kesempatan untuk para Wajib Pajak memperbaiki perpajakan pribadinya supaya bersih dengan membayar uang denda yang ringan. Setiap Wajib Pajak mempunyai hak untuk memperoleh pengampunan pajak dengan cara mengungkapkan harta yang dimilikinya dengan sebenar-benarnya dalam surat pernyataan. Dikecualikan Wajib Pajak tersebut sedang pada proses penyelidikan atau peradilan atau sedang di dalam penjara atas tindak pidana di hukum perpajakan.

Dalam Undang Undang Nomor 5 tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok Pokok Agraria (UUPA), disebutkan ketidaksetujuan adanya *nominee* karena dianggap tidak sesuai dengan hukum di Indonesia²⁸, terutama pada pasal 9 UUPA yaitu hanya Warga Negara Indonesia yang dapat mempunyai hubungan yang sepenuhnya dengan bumi, air, dan ruang angkasa dalam batas batas ketentuan Pasal 1 dan Pasal 2. Jadi apabila *nominee* ini dipakai selain dari pada Warga Negara Indonesia, maka tidak diperbolehkan oleh ketentuan yang ada pada Undang-Undang Agraria. Namun, *Nominee* pada Undang-Undang *Tax Amnesty* diperbolehkan bagi selain Warga Negara Indonesia karena diharapkan

²⁸ *Ibid.*

dapat membantu memperlancar proses pembangunan Negara Indonesia menjadi lebih baik. Harapan dari program pengampunan pajak ini sendiri bertujuan agar sistem perpajakan di Indonesia dapat semakin maju dan berkembang sesuai dengan kesadaran para Wajib Pajak sendiri untuk membayar pajak, sehingga masyarakat juga dapat menikmati hasil optimal dari pembangunan Negara ini bersama.



BAB IV

PENUTUP

4.1 Kesimpulan

1. Dampak dari inkonsistensi peraturan perundang-undangan di bidang pendaftaran peralihan hak atas tanah ialah diperbolehkannya perjanjian *nominee*/pinjam nama sebagai dasar untuk balik nama sertifikat hak atas tanah dari pihak-pihak yang berkepentingan dalam bentuk akta notarial yakni Akta Pernyataan, serta pembebasan pajak penghasilan (PPh) final berdasarkan aturan dari Permenkeu No.165/PMK.03/2017 dan dalam bidang harta kekayaan ialah perubahan status harta bawaan dalam perkawinan. Namun hal-hal tersebut hanya dimungkinkan dapat terjadi dalam rangka pengampunan pajak saja sebagaimana yang diatur dalam Perkaban Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak.
2. Keabsahan perjanjian *nominee*/pinjam nama dalam peraturan hukum di Indonesia dewasa ini menjadi sah bilamana penafsirannya merujuk pada Pasal 1337 KUHPerdara yang menafsirkan secara *a contrario*, yakni suatu sebab adalah terlarang apabila dilarang oleh undang-undang. Sedangkan dalam Pasal 15 ayat (2) huruf a vide Pasal 15 ayat (1) huruf a Undang-Undang Pengampunan Pajak serta Perkaban 15 Tahun 2017 *juncto* Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017 mengatur bahwa perjanjian *nominee*

diperbolehkan sebagai dasar dari proses peralihan hak atas tanah dalam rangka pengampunan pajak.

1.2 Saran

1. Harapan kepada Pemerintah agar Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang / Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Rangka Pengampunan Pajak yang sejatinya adalah peraturan pelaksana dari Undang-undang Pengampunan Pajak Nomor 11 Tahun 2016, dapat dituangkan dalam produk hukum berbentuk Peraturan Pemerintah (PP) agar tidak bertentangan dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Tanah dan mengadakan sosialisasi mengenai setiap peraturan baru yang ada baik kepada Notaris, PPAT, dan pihak-pihak yang terlibat dalam pelaksanaan aturan baru tersebut.
2. Diharapkan kepada Notaris selaku pembuat Akta Pernyataan dalam program pengampunan pajak ini agar mampu mewujudkan kepastian hukum kepada pihak-pihak terkait yang berkepentingan agar tidak merugikan pihak manapun serta selalu mengikuti sosialisasi dari Kemenkumham untuk mengetahui informasi dan perkembangan hukum terbaru terkait tugas dan wewenangnya.

DAFTAR PUSTAKA

- A.A. Andi Prajitno, 2010, *Pengetahuan Praktis Tentang Apa Dan Siapa Notaris Di Indonesia*, Putra Media Nusantara, Surabaya, hal. 40.
- Abdul Rahcmad Budiono, *Pengantar Ilmu Hukum*, Malang, Bayumedia, 2005
- Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2011.
- Agus Yuda Hernoko, *Hukum Perjanjian (Asas Proporsionalitas dalam Kontrak Komersial)*, Prenada Media Group, 2010.
- Ahmadi Miru dan Sakka Pati, *Hukum Perikatan Penjelasan Makna 1233 sampai 1456 BW*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2008
- AP. Parlindungan, *Pendaftaran Tanah dan Konfersi Hak Milik Atas Tanah Menurut UUPA*, Alumni, Bandung, 1988
- Bachtiar Mustafa, 1985, *Hukum Agraria dan Perspektif*, Remaja Karya, Bandung
- Boedi Harsono, *Hukum Agraria Indonesia*, Djambatan, Jakarta, 2008
- Bryan A. Garner, Editor in Chief, *Black's Law Dictionary Deluxe Seventh Edition*, West Group, United States of America, 1999,
- Elizabeth A. Martin, *Oxford Dictionary of Law, Fifth Edition*, New York, Oxford University Press, 2002
- Fathul Laila, *Good Faith Dalam Perjanjian Kartu Kredit (Harapan Baru Hadirnya Otoritas Jasa Keuangan)*, UMM Press, Malang, 2016
- Herlien budiono, *Kumpulan Tulisan Hukum Perdata di Bidang Kenotariatan*, (Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 2008)

- H. Eddy Faisal dan Retno Akhiatri, *Memahami Amnesty Pajak Dengan Cerdas dan Lengkap*, Buku Pintar Indonesia, Jakarta, 2016
- H.S. Munawir, *Perpajakan Edisi Revisi*, Liberty, Yogyakarta, 1997
- I Ketut Artadi, I Dewa Nyoman Rai Asmara Putra, *Implementasi Ketentuan-Ketentuan Hukum Perjanjian kedalam Perancangan Kontrak*, Udayana University Press, Denpasar. 2010
- Irawan Soerodjo, *Kepastian Hukum Hak Atas Tanah di Indonesia*, Arkola Surabaya, 2003
- Iwan Permadi, *Hak Atas Tanah Bagi Warga Negara Asing*, Gunung Samudera, 2014
- Jan Michiel Otto, *Kepastian Hukum Yang Nyata di Negara Berkembang*, (Bali: Pustaka Larasan, 2012
- Jazim Hamidi, *Hermeneutika Hukum*, Yogyakarta, UII Press, 2005
- Kusnu Goesnadhie S, *Harmonisasi Sistem Hukum, Mewujudkan Tata Pemerintahan Yang Baik*, Malang, Penerbit A3 dan Nasa Media, 2010
- Maria Farida, *Ilmu Peraturan Perundang-Undangan; Dasar-Dasar Dan Pembentukannya*. Kanisius, Yogyakarta, 2007.
- Maria SW. Sumarjono, *Kebijakan Pertanahan Antara Regulasi dan Implementasi, Kompas Jakarta*, 2006
- Marihot Pahala Siahaan, *Tax Amnesty di Indonesia*, Rajagrafindo Persada, Depok, 2017

- Mhd. Yamin Lubis dan Rahim Lubis, *Hukum Pendaftaran Tanah*, Medan, Mandar Maju, 2008
- Moch Isnaeni, *Pengantar Hukum Jaminan Kebendaan*, Revka Petra Media, Surabaya, 2016
- Notohamidjojo, *Soal-Soal Pokok Filsafat Hukum*, Jakarta, Griya Media, 2011
- Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, Jakarta, Kencana Prenada Media, 2008
- Peter Mahmud Marzuki, *Pengantar Ilmu Hukum*, Jakarta, Kencana, 2008
- Prajudi Atmosudirdjo, *Hukum Administrasi Negara*, Jakarta, Ghalia Indonesia, 1983
- Rahmi Jened, *Teori dan Kebijakan Hukum Investasi Langsung (Direct Investment)*, Kencana, Jakarta, 2016
- Rochmat Soemitro dalam H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak (Edisi Revisi)*, RajaGrafindo Persada, Jakarta, 2010
- Satjipto Rahardjo, *Sisi-Sisi Lain dari Hukum di Indonesia*, Jakarta, Kompas Media Nusantara, 2003
- Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak, (Edisi Keempat)*, Refika Aditama, Bandung, 2003
- Soerjono Soekanto dan Sri Mamuji, *Penelitian Hukum Normatif-Suatu Tinjauan Singkat*, Jakarta, Rajawali Press, 1985
- S.F Marbun, *Menggali dan Menemukan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik di Indonesia dalam Dimensi Hukum Administrasi Negara*, Yogyakarta, UI Press, 2001

Shidarta, *Hukum Penalaran dan Penalaran Hukum*, Yogyakarta, Genta Publishing, 2013

Supramono dan Theresia Woro Damayanti, *Perpajakan Indonesia Mekanisme dan Perhitungan*, Andi, Yogyakarta, 2005

Tunggul Anshari, *Ilmu Hukum Pajak*, Setara Press, Malang, 2017

Urip Santoso, *Pendaftaran dan Peralihan Hak atas Tanah*, Jakarta, Kencana, 2010

Yahya Harahap, *Pembahasan Permasalahan dan Penerapan KUHAP*, Jakarta, Sinar Grafika, 2006

Zainal Muttaqin, *Tax Amnesty di Indonesia*, Bandung, Refika Aditama, 2013

JURNAL HUKUM

Ardisetyaning Cintia Primipara, *Urgensi Keberadaan Camat Sebagai Pejabat Pembuat Akta Tanah (Ppat) Sementara Dalam Pembuatan Akta Peralihan HaK atas Tanah (Studi Di Kecamatan Lowokwaru Kota Malang)*, Tesis, Universitas Brawijaya, 2016

Christian Adi Santoso, *Perubahan Status Harta Bawaan Dalam Rangka Pengampunan Pajak*, Tesis, Universitas Airlangga, 2017.

Fitroh Oeloem, *Jaminan Kepastian Hukum Hak Atas Tanah Dalam Sistem Pendaftaran Tanah Negatif Bertendensi Positif*, Tesis, Universitas Brawijaya, 2015

Indah Puspita Sari, *Penyelundupan Hukum Dalam Perjanjian Pinjam Nama (Nominee) Untuk Kepemilikan Tanah Di Indonesia*, Tesis, Universitas Airlangga, 2010,

Miggi Sahabati, *Perjanjian Nominee Dalam Kaitannya Dengan Kepastianhukum Bagi Pihak Pemberi Kuasa Ditinjau Dari Undang-Undang Pokok Agraria, Undang-Undang Tentang Penanaman Modal, Dan Undang-Undang Kewarganegaraan*, Tesis Universitas Indonesia, 2011

Natalia Christine Purba, *Keabsahan Perjanjian Innominaat Dalam Bentuk Nominee Agreement (Analisis Kepemilikan Tanah oleh Warga Negara Asing)*, Tesis, Universitas Indonesia, 2006,

Sancaya, I Wayan Werasmana, *Kekuatan Mengikat Perjanjian Nominee Dalam Penguasaan Hak Milik atas Tanah*, Tesis, Universitas Udayana, 2003

Imelda Agung, *Implikasi Akta Nominee Sebagai Dasar Permohonan Pengampunan Pajak, Jurnal Hukum Dan Perundangan Islam*, vol. 7 no. 2 oktober 2017

PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945

Kitab Undang-Undang Hukum Perdata

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1960 Nomor 104, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 2043.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 11 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 131, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740.

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1997 Nomor 59, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3696.

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah, Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2016 Nomor 120, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5893.

Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 1996 tentang Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan dan Hak Pakai Atas Tanah

Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia Nomor 15 Tahun 2017 tentang Pendaftaran Peralihan Hak Atas Tanah dalam Rangka Pengampunan Pajak, Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2017 Nomor 1132.

Surat Edaran Nomor 9/SE/X/2017 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Perkaban Nomor 15 Tahun 2017.

LAIN-LAIN

Berita Kontan.co.id, *Peserta Tax Amnesty Dipermudah Urus Hak Atas Tanah*, diakses pada tanggal 22/04/2018

Didik Hery Santosa, S.H, M.M dalam artikel di: www.bppk.kemenkeu.go.id berjudul: *Aturan Yang Bersifat Khusus Mengesampingkan Aturan Yang Bersifat Umum*. Dibuat pada tanggal 17 Mei 2015.