



DISERTASI

**REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN
ATAS PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU
BANGUNAN**



Oleh :

Stephanie Wilamarta

NIM 157010100112003

PROGRAM STUDI DOKTOR ILMU HUKUM

FAKULTAS HUKUM

UNIVERSITAS BRAWIJAYA

MALANG

2018



Lembar Persetujuan Ujian Terbuka Disertasi

**REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN
ATAS PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU
BANGUNAN**

Oleh :

Stephanie Wilamarta

NIM: 157010100112003

Menyetujui :

Komisi Promotor

Promotor

Prof. Dr. Sudarsono, SH., M.S.

Ko-Promotor I

Ko-Promotor II

Dr. Abdul Rachmad Budiono, S.H., M.H.

Dr. Bambang Sugiri, S.H., M.H.

Mengetahui

Program Doktor Ilmu Hukum

Fakultas Hukum Universitas Brawijaya

Ketua,

Dr. Abdul Madjid, S.H., M.Hum.

NIP. 195901261987011001



PERNYATAAN ORISINALITAS

Saya menyatakan dengan sebenar-benarnya bahwa sepanjang sepengetahuan saya, di dalam Naskah Disertasi ini tidak terdapat karya ilmiah yang pernah diajukan oleh orang lain untuk memperoleh gelar akademik di suatu perguruan tinggi, dan tidak terdapat karya atau pendapat yang pernah ditulis atau diterbitkan oleh orang lain, kecuali yang secara tertulis dikutip dalam naskah ini dan disebutkan dalam sumber kutipan dan daftar pustaka.

Apabila ternyata di dalam naskah ini dapat dibuktikan terdapat unsur-unsur jiplakan, saya bersedia disertasi ini digugurkan dan gelar akademik yang telah saya peroleh (Doktor) dibatalkan, serta diproses sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku (Pasal 25 ayat (2) dan Pasal 70 Undang-Undang No.20 Tahun 2003)

Malang, Desember 2018

Yang membuat pernyataan,

Stephanie Wilamarta
NIM. 157010100112003

**MAJELIS PENGUJI UJIAN AKHIR DISERTASI****JUDUL DISERTASI :****REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS
PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN**

Nama Mahasiswa : Stephanie Wilamarta

NIM : 157010100112003

Program Studi : Ilmu Hukum

KOMISI PROMOTOR :

Promotor : Prof. Dr. Sudarsono, SH.,M.S.

Ko Promotor I : Dr. Abdul Rachmad Budiono, S.H., M.H.

Ko Promotor II : Dr. Bambang Sugiri, S.H., M.S.

MAJELIS PENGUJI :

Penguji 1 : Dr. Rachmad safe'at, S.H., M.Si

Penguji 2 : Dr. Iwan Permadi, SH, M.Hum

Penguji 3 : Dr. Moh. Fadli., SH., M.H

Penguji 4 : Dr. Tunggul Anshari S.N., S.H., M.Hum

Tanggal Ujian : Desember 2018

RINGKASAN

Sektor perpajakan merupakan salah satu faktor yang penting bagi peningkatan pendapatan negara. Untuk itu pemerintah Indonesia telah melakukan beberapa kali pembaharuan di bidang perpajakan atau reformasi perpajakan (*tax reform*) yang dimulai pada tahun 1983 kemudian pada tahun 1994/1997, dan terakhir pada tahun 2000. Dalam usaha pengamanan penerimaan negara dari sektor pajak pemerintah menetapkan suatu Peraturan Pemerintah tentang pembayaran pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

Pada pelaksanaan transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dikenakan Pajak Penghasilan dengan perhitungan sebagai berikut: tarif dasar final yang telah ditentukan dikalikan nilai transaksi sebagai dasar pengenaan pajaknya. Pajak Penghasilan dihitung tanpa melihat apakah nilai pengalihan (jual) yang terjadi lebih tinggi atau lebih rendah daripada nilai perolehan (beli), tetap dikenakan pajak dengan tarif final yang telah ditetapkan, artinya terhadap transaksi yang merugi (tidak memperoleh tambahan kemampuan ekonomis), tetap harus terkena Pajak Penghasilan (PPH).

Undang-undang Pajak Penghasilan mengatur bahwa pajak dikenakan dari setiap tambahan kemampuan ekonomis/penghasilan (*Pay as you earn*), akan tetapi undang-undang itu sendiri mengatur pula bahwa terhadap penghasilan tertentu, yang antara lain adalah penghasilan dari transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan akan diatur dengan Peraturan Pemerintah. Memenuhi peraturan tersebut, pemerintah mengatur pengenaan Pajak Penghasilan atas transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan Peraturan Pemerintah, yang berlaku saat ini dengan penerapan tarif final yang dihitung berdasarkan nilai transaksi (tidak dengan nilai tambahan kemampuan ekonomis/keuntungan/penghasilan) dari Wajib Pajak yang melakukan transaksi pengalihan. Berdasarkan ketentuan yang berlaku, dapat dikatakan bahwa dari setiap transaksi pasti akan terkena pajak tanpa harus melihat apakah atas transaksi tersebut memperoleh keuntungan atau menderita kerugian.

Telaah teoritis mendeskripsikan bahwa pajak penghasilan yang didefinisikan oleh kebijakan perpajakan tersebut tidak mencerminkan pajak penghasilan yang adil. Asas kepastian hukum sebagai salah satu asas dalam pemungutan pajak yang harus diperhatikan, tidak terpenuhi oleh karena Peraturan Pemerintah yang mengatur hal ini jelas bertentangan dengan isi dari undang-undangnya sendiri, bahkan ketentuan undang-undang ternyata tidak memberi kepastian untuk diterapkan dalam pelaksanaan pemungutan pajak secara nyata. Selanjutnya jika tidak terjamin terlaksananya asas kepastian hukum, seyogyanya



terjamin terlaksananya asas keadilan yang tidak kalah pentingnya sebagai salah satu asas dalam pemungutan pajak oleh negara. Pajak memang perlu bagi negara, akan tetapi sebagai negara hukum, konsekuensinya adalah rakyat harus mendapatkan jaminan untuk memperoleh kepastian hukum serta keadilan.

Ketidakadilan dalam pelaksanaan pemungutan pajak atas penghasilan dari pengalihan hak-hak atas tanah dan atau bangunan itu dengan jelas dapat diketahui dari hal-hal sebagai berikut : (1) dasar pengenaan pajak yang menurut undang-undang seharusnya adalah tambahan kemampuan ekonomis atau penghasilan neto tidak diterapkan dalam pelaksanaan pemungutan pajak atas penghasilan dari pengalihan hak-hak atas tanah dan/atau bangunan, (2) ukuran yang harus dipakai untuk "*ability to pay*" adalah seluruh jumlah penghasilan neto ("*the global amount of ability to pay*") juga tidak diterapkan dalam pengenaan pajak atas penghasilan dari pengalihan hak-hak atas tanah dan atau bangunan, (3) bagi semua Wajib Pajak, biaya yang dikeluarkan Wajib Pajak untuk merealisasikan penghasilan yang dikenakan pajak, seharusnya diperkenankan untuk dikurangkan dalam menghitung penghasilan yang dikenakan pajak, ternyata dalam kenyataannya tidak diperkenankan, (4) bagi Wajib Pajak orang pribadi yang mendapat penghasilan dari penjualan hak-hak atas tanah dan atau bangunan seharusnya menurut undang-undang diberikan pengurangan sejumlah penghasilan yang tidak dikenakan pajak (PTKP), namun dalam sistem yang sekarang diterapkan, tidak diberikan pengurangan semacam itu, (5) menurut Undang-undang Pajak Penghasilan semua Wajib Pajak apapun jenis penghasilan yang diterima, apabila jumlah penghasilannya sama, seharusnya dikenakan pajak dengan tarif pajak yang sama, namun tidak diterapkan atas penghasilan dari transaksi hak-hak atas tanah dan/atau bangunan, (6) Pasal 17 Undang-undang Pajak Penghasilan mengatur suatu struktur tarif pajak progresif, sehingga bagi Wajib Pajak yang berpenghasilan lebih tinggi dikenakan pajak dengan tarif yang lebih tinggi, sehingga terjadi redistribusi penghasilan untuk menciptakan pembagian penghasilan yang lebih adil, (7) besarnya tarif seharusnya digantungkan kepada jumlah total penghasilan neto yang diterima, sedang dalam sistem yang berlaku sekarang, besarnya tarif tetap saja, sehingga tidak ada keadilan karena pajak dikenakan dari tarif tertentu dan bukan dari setiap tambahan kemampuan ekonomis/penghasilan (*Pay as you earn*).

SUMMARY

The taxation sector is one of the important factors for the increase of state revenues. For that reason the Indonesian government has made several renewals in the field of taxation or tax reform which began in 1983 then in 1994/1997, and last in 2000. In the business of securing the state revenue from the tax sector the government established a Government Regulation on the payment of income tax on income from the transfer of land and / or building rights.

In the execution of transactions, the transfer of land and / or building rights is subject to Income Tax with the following calculation: the final pre-determined rate multiplied by the transaction value as the basis for the imposition of the tax. Income Tax is calculated regardless of whether the transfer value (sale) incurred higher or lower than the acquisition value (purchase), is still subject to tax with the final tariff that has been set, meaning to the transaction losers (not getting additional economic capability), still must subject to Income Tax (PPH).

The Income Tax Law provides that the tax is levied on any additional earnings/earnings (**Pay as you earn**), but the law itself also provides that against certain income, which, among other things, is income from transactions on the right to land and / or the building will be governed by a Government Regulation. Compliance with the regulation, the government regulates the imposition of Income Tax on the transfer of land and/or building transactions with Government Regulation, which is currently applicable with the application of the final rate calculated based on the transaction value (not with the economic / profit / income added value) of the Taxpayer which performs transactions. Based on the applicable provisions, it can be said that from each transaction will be taxable without having to see whether the transactions gain or gain a loss.

Theoretical studies describe that the income tax defined by the tax policy does not reflect a fair income tax. The principle of legal certainty as one of the principles in the collection of taxes that must be considered, is not fulfilled because the Government Regulation which regulates this is clearly contradictory to the content of its own law, even the provisions of the law do not provide certainty to be applied in the implementation of tax collection in real. Furthermore, if not guaranteed the implementation of the principle of legal certainty, should be guaranteed implementation of the principle of justice that is not less important as one of the principles in the tax collection by the state. Taxes are necessary for the state, but as a rule of law, the consequence is that the people must get assurances to obtain legal certainty and justice.

Unfairness in the execution of taxation of income from the transfer of title to the land and / or building clearly can be seen from the following matters: (1) tax bases which according to law should be additional economic capability or net income



not applied in the execution of taxation of income from the transfer of rights to land and / or buildings, (2) the measure that must be used for "ability to pay" is the total amount of net income ("the global amount of ability to pay") in the taxation of income from the transfer of rights to land and / or buildings, (3) to all Taxpayers, the costs incurred by the Taxpayer to realize taxable income shall be allowed to be deducted in calculating the income taxed, in fact not allowed, (4) for an individual Taxpayer who derives income from the sale of rights to land and/or buildings should be provided by law to be deducted from the amount of non-taxable income (PTKP), but in the present system there is no such reduction, (5) under the Income Tax Law of all Mandatory Any tax the type of income received, if the same amount of income, should be taxed at the same tax rate, but not applied to income from transactions on land and / or building rights, (6) Article 17 of the Income Tax Law regulating the structure of the progressive tax rate, so that the higher income taxpayers are taxed at higher rates, resulting in a redistribution of income to create a fairer income share, (7) the amount of tariff should be dependent on the amount of total net income received, the current system is the fixed rate, there is no justice because taxes are levied on certain tariffs and not from any additional economic / earnings (**Pay as you earn**).



UCAPAN TERIMA KASIH

Puji syukur kepada Allah yang hanya karena izin-Nya proses penelitian disertasi ini dapat terselesaikan dengan baik. Rasa hormat serta penghargaan setinggi-tingginya sebagai wujud apresiasi penulis kepada semua pihak sehingga disertasi yang berjudul: Rekonstruksi Pengaturan Pajak Penghasilan atas Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan terselesaikan secara paripurna dan tepat pada waktunya. Oleh karena itu dengan segala kerendahan hati melalui lembar pengantar ini, perkenankan penulis mengucapkan terima kasih khususnya kepada promotor dan ko-promotor yang telah mendampingi penulis untuk berproses menuntaskan karya akademik berupa disertasi pada Progam Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang. Ucapan terima kasih sekali lagi penulis haturkan kepada yang terhormat :

1. Prof. Dr. Sudarsono, S.H.,M.S dalam kapasitasnya sebagai Promotor, atas segala bantuan, bimbingan, arahan yang diberikan dengan sentuhan kasih sayangnya yang tulus, ikhlas penuh kesabaran, dan kearifan. Dengan wibawa beliau sebagai ilmuwan, dalam proses pembimbingan penyelesaian penelitian disertasi ini tidak henti memberikan semangat serta koreksi detail dan teliti serta cermat sehingga memberikan pencerahan dan penyadaran kepada diri penulis sebagai manusia yang sarat keterbatasan dan harus terus belajar. Budi baik yang telah diberikan selama ini oleh beliau akan membangun keteladanan kepada diri penulis yang pada gilirannya melakukan tugas pokok dan fungsi serupa. Semoga jerih payah dan pengorbanan beliau mendapatkan balasan yang berlipat ganda dari Allah.
2. Dr. Abdul Rachmad Budiono, S.H, M.H, dalam kapasitasnya sebagai Ko-Promotor, di tengah menjalankan amanah sebagai Ketua Program Doktor Ilmu Hukum Fakultas Hukum Universitas Brawijaya. Di tengah rutinitas dan kesibukannya, beliau selalu meluangkan waktu untuk menerima penulis guna melakukan diskusi. Dorongan semangat yang beliau tanamkan agar tidak setengah hati untuk menuntaskan disertasi sebagai karya akademik dengan harapan menjadi produk berkualitas sungguh membangun nilai tambah moralitas dan komitmen penulis dalam mengabdikan dan berkarya secara



profesional. Semoga Allah memberikan kelancaran dalam banyak hal kepada beliau sehingga dapat melahirkan para doktor yang konsisten di bidang ilmunya dan cermat menuntaskan karya akademiknya.

3. Dr. Bambang Sugiri, S.H., M.H selaku ko-promotor yang selalu menerima dan melayani penulis untuk berdiskusi guna memperkaya materi disertasi. Saran dan solusi yang beliau berikan selalu menciptakan kemudahan bagi penulis. Sentuhan asah, asih dan asuh sungguh penulis rasakan selama didampingi beliau dalam proses melakukan penulisan disertasi ini. Semoga ketulusannya selama ini menuai balasan Allah.
4. Prof. Dr. Ir. Nuhfil Hanani AR., MS selaku Rektor Universitas Brawijaya yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengikuti pendidikan di Universitas Brawijaya Malang.
5. Dr. Rachmad Safa'at, S.H, M.Si selaku Dekan Fakultas Hukum Universitas Brawijaya yang telah memberikan kesempatan untuk mengikuti dan menyelesaikan studi Progam Doktor Ilmu Hukum pada Fakutas Hukum Universitas Brawijaya Malang. Atas kepemimpinannya, tercipta atmosfir akademik yang kondusif, tenang dan nyaman sehingga memberikan dukungan luar biasa bagi proses belajar dalam rangka menyelesaikan program doktor.
6. Dr. Abdul Madjid, S.H, M.Hum dengan kapasitasnya sebagai Ketua Program Doktor Ilmu Hukum telah memberikan kemudahan kepada penulis atas birokrasi dalam proses administrasi selama mengikuti program doktor di Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang. Atas kepemimpinannya, tercipta atmosfer akademik yang kondusif, tenang dan nyaman sehingga memberikan dukungan luar biasa bagi proses belajar dalam rangka menyelesaikan program doktor.
7. Para guru besar dan para staf pengajar Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Brawijaya yang penuh semangat dalam memberikan pengetahuan ilmu hukum yang sangat bermanfaat dan bekal ilmu pengetahuan lainnya yang berkaitan kepada penulis.
8. Staf karyawan Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Brawijaya yang telah membantu dalam bidang administrasi perkuliahan.



9. Keluarga Besar Mahasiswa Program Doktor Ilmu Hukum di Fakultas Hukum Universitas Brawijaya Malang. Kekompakan dan kekeluargaan yang tercipta selama ini sungguh memberikan kehangatan berarti akan makna silaturahmi sebagai penyemangat penulis dalam menyelesaikan disertasi.
10. Ayahanda dan Ibunda yang selama ini memberikan atmosfer kasih sayang dan keteladanan kepada penulis yang cukup banyak menanamkan nilai-nilai dasar pendidikan.
11. Khusus kepada Suami tercinta, dan ananda tersayang, sebagai bagian dari hidup dan kehidupan penulis sekaligus menjadi motivator utama untuk menyelesaikan program doktor.
12. Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu yang telah membantu penulis dalam menyelesaikan disertasi ini.

Semoga jerih payah dan niat baik dari berbagai pihak yang telah diberikan dalam rangka membantu penulis baik selama perkuliahan maupun pada saat penulisan sampai selesainya disertasi ini, memperoleh balasan dari Allah serta penulis berharap disertasi ini dapat memberikan manfaat bagi kepentingan pengembangan ilmu hukum secara umum di Indonesia.

Malang, Desember 2018

Penulis,

Stephanie Wilamarta

KATA PENGANTAR

Puji syukur kepada Allah yang hanya karena izin-Nya proses penelitian disertasi dengan judul “Rekonstruksi Pengaturan Pajak Penghasilan Atas Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan”, dapat diselesaikan.

Pajak merupakan sumber utama penerimaan negara dan sumber terbesar pembiayaan pembangunan Indonesia. Sejalan dengan kontribusi signifikan dan posisi strategis ini, sepantasnya sektor pajak harus diurus sedemikian rupa agar sektor ini memiliki kemapanan yang tinggi dalam banyak hal, termasuk dalam hal penyelesaian sengketa pajak.

Telaah teoritis mendeskripsikan bahwa pajak penghasilan yang didefinisikan oleh kebijakan perpajakan tersebut tidak mencerminkan pajak penghasilan yang adil. Asas kepastian hukum sebagai salah satu asas dalam pemungutan pajak yang harus diperhatikan, tidak terpenuhi oleh karena Peraturan Pemerintah yang mengatur hal ini jelas bertentangan dengan isi dari undang-undangnya sendiri, bahkan ketentuan undang-undang ternyata tidak memberi kepastian untuk diterapkan dalam pelaksanaan pemungutan pajak secara nyata.

Selanjutnya jika tidak terjamin terlaksananya asas kepastian hukum, seyogyanya terjamin terlaksananya asas keadilan yang tidak kalah pentingnya sebagai salah satu asas dalam pemungutan pajak oleh negara. Pajak memang perlu bagi negara, akan tetapi sebagai negara hukum, konsekuensinya adalah rakyat harus mendapatkan jaminan untuk memperoleh kepastian hukum serta keadilan.

Dengan penuh kerendahan hati, penulis mengharapkan saran dan masukan dari semua pihak untuk lebih menyempurnakan disertasi ini. Semoga disertasi ini bermanfaat bagi semua pihak.

Malang, Desember 2018

Penulis

Stephanie Wilamarta

**DAFTAR ISI**

	Halaman
JUDUL	i
PENGESAHAN	ii
PERNYATAAN ORISINALITAS	iii
MAJELI PENGUJI	iv
RINGKASAN	v
SUMMARY	vii
UCAPAN TERIMA KASIH	ix
KATA PENGANTAR	xii
DAFTAR ISI	xiii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1. Latar Belakang	1
1.2. Rumusan Masalah	25
1.3. Tujuan Penelitian	25
1.4. Manfaat Penelitian	26
1.4.1. Manfaat Teoritis	26
1.4.2. Manfaat Praktis	26
1.5. Orisinalitas Penelitian	27
1.6. Desain Penelitian	28
1.7. Metode Penelitian	33
1.7.1. Jenis Penelitian	34
1.7.2. Pendekatan Penelitian	36
1.7.3. Jenis dan Teknik Pengumpulan Bahan Hukum	40
1.7.4. Metode Penyajian Bahan Hukum dan Analisis	42
1.8. Sistematika Penulisan	43
BAB II KERANGKA TEORI DAN KONSEPTUAL	47
2.1. KERANGKA TEORI	47
2.1.1. Teori Keadilan	47
2.1.2. Teori Kewenangan	56
2.1.3. Teori Perundang-undangan	68
2.1.3.1. Asas Hukum dan Norma Hukum	71
2.1.3.2. Jenis dan Hierarki Norma Hukum	73
2.1.3.3. Preferensi Hukum	77
2.1.3.4. Asas Pembuatan Peraturan Perundang-undangan yang baik	80
2.1.4. Teori Perpajakan	87
2.1.4.1. Sumber Hukum Pajak dan Kedudukan	



Hukum Pajak	89
2.1.4.2. Penafsiran Pajak dalam Hukum Pajak	92
2.1.4.3. Perlawanan Terhadap Pajak	93
2.1.5. Teori Pemungutan Pajak	94
2.2. KERANGKA KONSEPTUAL	106
2.2.1. Pengertian Pengalihan Hak terhadap Jual Beli, Hibah Wasiat dan Warisan	106
2.2.1.1. Bentuk-Bentuk Pengalihan Hak	108
2.2.1.2. Akibat Hukum dari Pengalihan Hak	116
2.2.2. Pengertian Pajak	118
2.2.2.1. Dasar Pajak	120
2.2.2.2. Jenis-jenis Pajak	120
2.2.2.3. Fungsi Pajak	123
2.2.3. Subjek Pajak Penghasilan	126
2.2.3.1. Golongan Subjek Pajak Penghasilan	129
2.2.4. Objek Pajak Penghasilan	132
2.2.4.1. Penghasilan dari Objek Pajak Penghasilan	133
2.2.4.2. Tambahan Sebagai Objek Pajak Penghasilan..	133
2.2.5. Penerapan dari Peraturan Pajak Penghasilan Terhadap Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan	134
2.2.5.1. Yang Dikecualikan dari Pembayaran Pajak Penghasilan	137
2.2.5.2. Nilai yang Dirujuk untuk Menghitung Pajak Penghasilan Pengalihan Hak	138
BAB III RASIO LEGIS PENGATURAN PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN.....	140
3.1. Tata Cara Melakukan Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan	140
3.1.1. Peralihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan Berupa Jual Beli	152
3.1.2. Peralihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan Melalui Hibah Wasiat	159
3.1.3. Peralihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan berupa Warisan.....	163
3.2. Wajib Pajak untuk Pajak Penghasilan dalam Transaksi Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan	174
3.3. Pertimbangan Filsafat Pemungutan Pajak Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan	177
3.4. Pemungutan Pajak Tidak Berdasarkan Kemampuan	



Ekonomis	190
BAB IV IMPLIKASI HUKUM TERHADAP PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN	195
4.1. Transaksi yang Merupakan Objek Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan	195
4.2. Akibat Hukum Perbedaan Pajak Penghasilan dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan atas Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan	203
4.3. Nilai Perolehan Objek Pajak dan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak	211
4.3.1. Nilai Perolehan Objek Pajak	211
4.3.2. Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak	213
4.4. Tarif dan Cara Penghitungan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan	214
4.5. Penerimaan Warisan dan Hibah Wasiat Dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan	218
4.6. Perbuatan Hukum Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan yang Dikenakan Pajak Penghasilan	222
4.6.1. Penetapan Hukum Pajak Penghasilan Jual Beli	224
4.6.2. Penetapan Hukum dalam Pajak Penghasilan Hibah Wasiat	227
4.6.3. Penetapan Hukum dalam Pajak Penghasilan Warisan	233
4.7. Pengenaan Pajak Penghasilan Berdasarkan Kemampuan Ekonomis	238
BAB V REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN YANG BERBASIS KEADILAN	243
5.1. Keadilan Dalam Pengenaan Pajak Penghasilan Dari Transaksi Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan	243
5.2. Kepastian Hukum Pajak Penghasilan terhadap Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan	259
BAB VI PENUTUP	269



BAB I PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Pajak berasal dari bahasa Latin yaitu *taxo* "rate" yang artinya adalah iuran rakyat kepada negara berdasarkan undang-undang, sehingga dapat dipaksakan, dengan tidak mendapat balas jasa secara langsung.

Pajak dipungut oleh penguasa berdasarkan hukum yang berlaku untuk membiayai keperluan negara termasuk jasa kolektif untuk mencapai kesejahteraan umum. Perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan dalam kegotongroyongan nasional sebagai peran serta masyarakat dalam membiayai pembangunan.¹

Pajak adalah iuran kepada negara, yang dapat dipaksakan yang terutang menurut ketentuan perundang-undangan tanpa mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk, yang tujuannya untuk digunakan membiayai pengeluaran publik sehubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.

Demikian definisi yang diberikan oleh P.J.A. Adriani² salah seorang guru besar dalam bidang perpajakan.

Pemungutan pajak di negara kita harus berdasarkan undang-undang³, jadi setiap pungutan apapun yang dapat dipaksakan kepada masyarakat harus dilaksanakan berdasarkan undang-undang. Peraturan perundang-undangan disahkan oleh Presiden setelah rakyat menyetujui undang-undang tersebut,

¹Rimsky K. Judisseno, *Pajak dan Strategi Bisnis: Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia, Edisi Revisi*, (Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 1997), hal.7.

²Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000*, (Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 2002), hal.1.

³Pasal 23 A Undang-Undang Dasar 1945.



sehingga pemungutan pajak oleh negara dari masyarakatnya tidak dapat dilakukan dengan sewenang-wenang. Semua pemungutan pajak dengan jenis dan nama apapun juga harus berdasarkan undang-undang, dan digunakan untuk kepentingan negara. Kepentingan negara dalam pembiayaan pembangunan dan/atau penyelenggaraan pemerintahannya, dasarnya pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran umum pemerintah dalam menjalankan pemerintahan.⁴

Tujuan pertama pemungutan pajak adalah untuk mengumpulkan dana yang diperlukan Pemerintah untuk membiayai pengeluaran belanja negara guna kepentingan dan keperluan seluruh masyarakat. Peningkatan pendapatan negara terutama dalam sektor pajak, memberikan sumbangan positif dalam keuangan negara.⁵ Pembangunan dengan memenuhi kewajiban kenegaraan dalam upaya peningkatan kemandirian bangsa dalam pelaksanaan pembangunan nasional.⁶

Tujuan-tujuan lain di luar tujuan pengumpulan sumber daya untuk membiayai kegiatan pemerintah (fungsi budgeter) adalah yang termasuk fungsi mengatur dari pajak. Sementara itu di lain pihak tuntutan kegiatan untuk melaksanakan pembangunan dan penyediaan lapangan kerja semakin meningkat, sedangkan untuk dapat mencapai tingkat pertumbuhan ekonomi yang cukup tinggi, diperlukan dana pembangunan yang besar.⁷

⁴Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan, Edisi 3*, (Jakarta: Granit, 2005), hal.21.

⁵Budi Rahardjo dan Djaka Saranta S. Edhy, *Dasar-dasar Perpajakan Bagi Bendaharawan sebagai Pedoman Pelaksanaan Pemungutan/Pemotongan dan Penyetoran/Pelaporan*, (Jakarta: CV. Eko Jaya, 2003), hal.1.

⁶Syofrin Syofyan dan Asyhar Hidayat, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, (Bandung: Refika Aditama, 2004), hal.21.

⁷Radius Prawiro, "Empat Faktor Penentu Keberhasilan Pembaruan Sistara Perpajakan", makalah dalam buku *Prospek Dan Faktor Penentu Reformasi Perpajakan*, cet. 1, (Jakarta: Yayasan Bina Pembangunan, 1988), hal. 5-8.



Pemungutan pajak itu harus adil. Menurut Richard Goode:⁸ *"The belief that the individual income tax is the fairest of all taxes arises from the conviction that accords best with ability to pay"*. Di samping pemungutannya yang berkeadilan,

menurut Wagner pajak juga harus mempunyai fungsi mengatur kembali distribusi penghasilan (*redistribution of income*) dengan cara melakukan pemungutan pajak progressif yang disalurkan kembali kepada anggota masyarakat yang berpenghasilan rendah, sehingga distribusi penghasilan dapat diperbaiki menjadi lebih adil.

Agar tujuan keadilan itu dapat dicapai, maka perlu dirumuskan suatu asas yang harus dipegang teguh dalam rangka menentukan pilihan kebijakan pajak, dalam rangka merumuskan ketentuan undang-undang pajak dan dalam rangka penyelenggaraan pemungutan pajak (*tax administration*)⁹. Asas yang harus dipegang teguh untuk mencapai keadilan dalam pemungutan pajak tersebut disebut juga Asas Keadilan atau oleh Smith disebut *"Equality Principle"*.

Tujuan kedua sehubungan dengan fungsi mengatur adalah agar memberikan kepastian hukum, terutama dalam menyusun undang-undang pajak¹⁰ senantiasa perlu diusahakan, agar ketentuan yang dirumuskan jangan sampai dapat menimbulkan interpretasi yang berbeda, antara fiskus dan Wajib Pajak.¹¹

Beberapa jenis pajak yang dimaksud terdapat pajak yang merupakan pajak-pajak pemerintah pusat antara lain terdiri dari Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan

⁸ *Ibid.*

⁹ Biasa dikenal juga dengan *National Tax Administration (NTA)*.

¹⁰ Undang-undang ini sering juga hanya disebut dengan Undang-undang Pajak Penghasilan, atau juga disingkat dengan "UU PPh".

¹¹ *Ibid.*, hal. 9-10.



PPn BM). Pajak yang merupakan pajak pemerintah daerah antara lain Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2), Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)¹² dan selain itu masih ada lagi pajak-pajak daerah yang pemungutannya diatur oleh peraturan-peraturan daerah masing-masing.¹³

Penelitian ini memberikan perhatian yang khusus kepada pengenaan **Pajak Penghasilan atas penghasilan terhadap pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan**, yang objek pajaknya adalah perbuatan hukum pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

Pengalihan hak atas tanah dan bangunan di Indonesia berdasarkan Undang-undang Pokok Agraria (UUPA) terdapat beberapa cara pengalihan, yaitu:

1. Warisan tanpa wasiat

Menurut hukum perdata¹⁴, jika pemegang sesuatu hak atas tanah meninggal dunia, hak tersebut karena hukum beralih kepada ahli warisnya. Pengalihan tersebut kepada ahliwarisnya, yaitu siapa yang merupakan ahli waris, berapa bagian masing-masing dan bagaimana cara pembagiannya, diatur oleh Hukum Waris almarhum pemegang hak yang bersangkutan, bukan oleh Hukum Tanah.

Menurut Pasal 2 ayat (2) UUPA Tahun 1960, maka Hak menguasai dari Negara termaksud dalam ayat (1) pasal ini memberi wewenang untuk:

- a. mengatur dan menyelenggarakan peruntukan, penggunaan, persediaan dan pemeliharaan bumi, air dan ruang angkasa tersebut.

¹² Muhammad Rusjdi, *PBB, BPHTB dan Bea Materai*, (Jakarta: PT indeks Kelompok Gramedia, 2005), hal.127.

¹³ Marihot Pahala Siahaan (b), *Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, Teori dan Praktik*, (Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2003), hal.7.

¹⁴ Y.Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, (Yogyakarta: Andi, 2002), hal.61



b. menentukan dan mengatur hubungan-hubungan hukum antara orang-orang dengan bumi, air dan ruang angkasa.

c. menentukan dan mengatur hubungan-hubungan hukum antara orang-orang dan perbuatan-perbuatan hukum yang mengenai bumi, air dan ruang angkasa.

Perlindungan dan kepastian hukum haruslah diberikan secara seimbang kepada seluruh masyarakat, karena ketertiban masyarakatlah yang merupakan tujuan dari terciptanya hukum itu sendiri.¹⁵ Hukum tanah memberikan ketentuan mengenai penguasaan tanah yang berasal dari warisan dan hal-hal mengenai pemberian surat tanda bukti pemilikannya oleh para ahli waris. Peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah suatu perbuatan hukum yang dikuatkan dengan akta otentik yang mengakibatkan beralihnya pemegang hak atas tanah kepada pihak lain.¹⁶ Menurut ketentuan Pasal 61 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah, untuk pendaftaran pengalihan hak karena warisan yang diajukan dalam waktu enam bulan sejak tanggal meninggalnya pewaris dan tidak dipungut biaya.

2. Pemindahan hak

Berbeda dengan beralihnya hak atas tanah karena warisan tanpa wasiat yang terjadi karena hukum dengan meninggalnya pemegang hak, dalam perbuatan hukum pemindahan hak, hak atas tanah yang bersangkutan sengaja dialihkan kepada pihak lain. Pemindahan hak ini dapat dilakukan dengan beberapa cara :

a. Jual-Beli

¹⁵Sudikno Mertokusumo dan A. Pitlo, *Bab-Bab tentang Penemuan Hukum*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1993), Hal 1-2.

¹⁶Mhd. Yamin Lubis, dan Abd. Rahim Lubis, *Hukum Pendaftaran Tanah, Edisi Revisi*, (Bandung: CV. Mandar Maju, 2010), hal.276.



Menurut pasal 1457 KUHPerdara, Jual beli adalah suatu persetujuan, dengan mana pihak yang satu mengikatkan dirinya untuk menyerahkan suatu kebendaan dan pihak yang lain untuk membayar harga yang telah dijanjikan.

b. Hibah

Menurut Subekti perkataan ‘penghibahan’ (pemberian) dalam Pasal 1666 KUHPerdara selanjutnya dipakai dalam arti yang sempit, karena hanya perbuatan-perbuatan yang memenuhi syarat-syarat yang disebut dengan penghibahan, misalnya dengan syarat cuma-cuma yaitu, tidak memakai pembayaran, di sini orang lazim mengatakan adanya suatu ‘*formele schenking*’ yaitu suatu penghibahan formil. Menurut Pasal 957 KUHPerdara menyatakan, hibah wasiat adalah suatu penetapan wasiat yang khusus, dengan nama si Pewaris kepada seseorang atau lebih, memberikan beberapa barang-barangnya dari suatu jenis tertentu, misalnya segala barang yang bergerak atau tak bergerak atau memberikan hak pakai hasil atas seluruh atau sebagian harta peninggalannya.

c. Tukar menukar

Tukar menukar adalah menukar tanah milik seseorang dengan tanah milik orang lainnya baik dengan kelebihan pembayaran atau tidak;

d. Pemasukan dalam perusahaan atau “inbreng”

Inbreng adalah memasukan sesuatu ke dalam persekutuan, dengan maksud membagi keuntungan. Inbreng itu bisa berupa uang, barang ataupun keahlian.

Mengadopsi Pasal 625 dan Pasal 631 KUHPerdara, ada dua cara untuk memasukan barang, yaitu :



Pertama, menyerahkan seluruh hak milik atas barang ke dalam persekutuan. Implikasinya barang tersebut menjadi milik persekutuan dan terpisah dari kekayaan pribadi sekutu.

Kedua, penyerahan manfaat atas barangnya saja. Cara ini mengakibatkan risiko atas pemilikan barang tersebut menjadi tanggung jawab sekutu yang memberikan inbreng, sedangkan risiko pemanfaatan atas barang menjadi tanggung jawab persekutuan, kecuali ditentukan lain dalam perjanjian persekutuan.

Pengalihan hak atas tanah dan bangunan dengan cara yang telah disebutkan di atas, penulis hanya akan membahas jual beli, hibah dan warisan. Ketiga hal tersebut merupakan cara pengalihan hak atas tanah yang pada umumnya (banyak) dilaksanakan di dalam masyarakat.

Penulis tergelitik untuk membandingkan pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dan bangunan terhadap Jual Beli, Hibah Wasiat dan Warisan.

Pengaturan mengenai pajak penghasilan terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan berupa jual beli, hibah dan warisan, diatur dalam:

- a. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) yang telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (UU 36) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);



b. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-20/PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan karena Warisan (SE 20).

dan;

c. Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, dan perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya (PP 34);

Pengalihan Hak atas tanah dan bangunan berupa Jual Beli, Hibah dan Warisan dipilih dalam penelitian ini karena :

1. Pembayaran pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan dengan cara Jual Beli, diatur dalam :

(a) UU 36 pasal 4 ayat (1) :

“Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan, yaitu *setiap tambahan kemampuan ekonomis* yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun”

(b) UU 36 pasal 4 ayat (2) d :

“(2) Penghasilan di bawah ini dapat dikenai pajak bersifat final:

d. penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha *real estate* dan persewaan tanah dan/atau bangunan;”



(c) PP 34 pasal (2) :

”(1) Besarnya Pajak Penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1) huruf a adalah sebesar:

a. 2,5% (dua koma lima persen) *dari jumlah nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan* selain pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa Rumah Sederhana atau Rumah Susun Sederhana yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan;

b. 1% (satu persen) *dari jumlah nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan* berupa Rumah Sederhana dan Rumah Susun Sederhana yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan; atau

c. 0% (nol persen) atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pemerintah, badan usaha milik negara yang mendapat penugasan khusus dari Pemerintah, atau badan usaha milik daerah yang mendapat penugasan khusus dari kepala daerah, sebagaimana dimaksud dalam undang-undang yang mengatur mengenai pengadaan tanah bagi pembangunan untuk kepentingan umum.

(2) Nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah:

a. nilai berdasarkan keputusan pejabat yang berwenang, dalam hal pengalihan hak kepada pemerintah;



b. nilai menurut risalah lelang, dalam hal pengalihan hak sesuai dengan peraturan lelang (*Vendu Reglement Staatsblad* Tahun 1908 Nomor 189 beserta perubahannya);

c. nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh, dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui jual beli yang dipengaruhi hubungan istimewa, selain pengalihan sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b;

d. nilai yang sesungguhnya diterima atau diperoleh, dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui jual beli yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa, selain pengalihan sebagaimana dimaksud pada huruf a dan huruf b; atau

e. nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh berdasarkan harga pasar, dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui tukar-menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, hibah, waris atau cara lain yang disepakati antara para pihak.

(3) Besarnya Pajak Penghasilan atas penghasilan dari perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1) huruf b berdasarkan tarif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dari jumlah, yaitu:

a. nilai yang sesungguhnya diterima atau diperoleh, dalam hal pengalihan tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui pengalihan yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa; atau



b. nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh, dalam hal pengalihan tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui pengalihan yang dipengaruhi hubungan istimewa.

(4) Kriteria Rumah Sederhana dan Rumah Susun Sederhana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dan huruf b, sesuai dengan kriteria Rumah Sederhana dan Rumah Susun Sederhana yang mendapat fasilitas dibebaskan dari pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.”

UU 36 di atas disebutkan bahwa objek pajak adalah penghasilan, yaitu *setiap tambahan kemampuan ekonomis* yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dan pajak yang dibayarkan bersifat final. Rumus dasar perhitungan Pajak

Penghasilan (PPH) adalah nilai pengalihan hak. Nilai pengalihan hak adalah nilai yang tertinggi antara nilai Transaksi berdasarkan Akta Pengalihan Hak dengan Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) tanah dan/atau bangunan yang bersangkutan sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang, kecuali:

1. dalam hal pengalihan hak kepada pemerintah adalah nilai berdasarkan keputusan pejabat yang bersangkutan;
2. dalam hal pengalihan hak sesuai dengan peraturan lelang (*Staatsblad* Tahun 1908 Nomor 189 dengan segala perubahannya) adalah nilai menurut risalah lelang tersebut.

Jual beli hak atas tanah dan bangunan serta pajak-pajak yang harus dibayarkan oleh wajib pajak :

1. Pajak Penghasilan (PPH) oleh Penjual;



2. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) oleh Pembeli.

Untuk bidang tanah yang sama pada saat membeli, wajib pajak selaku Pembeli wajib membayar BPHTB sebesar 5% (lima persen) dari Nilai Transaksi (Nilai) atau NJOP PBB-P2 mana yang lebih tinggi nilainya dan pada saat menjual, wajib pajak selaku Penjual wajib membayar Pajak Penghasilan (PPH) sebesar 2,5% (dua koma lima persen) dari Nilai Transaksi (Nilai) atau NJOP PBB-P2 mana yang lebih tinggi nilainya, sehingga adanya pengenaan pajak berkali-kali untuk objek tanah yang sama.

3. Pengalihan hak dengan Hibah kepada keluarga sedarah dalam garis lurus satu derajat dan Warisan, termasuk salah satu pengecualian dalam objek pajak penghasilan, sebagaimana diatur dalam :

(a) PP 34 pasal 6 huruf b :

“b. orang pribadi yang melakukan pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan;”

(b) PP 34 Penjelasan pasal 6 :

Huruf b :

“Apabila orang pribadi melakukan pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan dengan cara hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan



lurus satu derajat, dan kepada badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf d angka 4 Undang-Undang Pajak Penghasilan, maka keuntungan karena pengalihan tersebut bukan merupakan objek pajak dan tidak terutang Pajak Penghasilan. Termasuk dalam pengertian hibah adalah wakaf.”

(c) PP 34 pasal 6 huruf d :

“d. pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena waris;”

(d) PP 34 Penjelasan pasal 6 :

Huruf d :

“Pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena warisan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Pajak Penghasilan, bukan merupakan objek pajak.

Pada prinsipnya yang dikenai Pajak Penghasilan sesuai dengan Peraturan Pemerintah ini adalah pihak yang melakukan pengalihan. Pihak yang melakukan pengalihan (pewaris) sudah meninggal dunia, sehingga dikecualikan dari pengenaan Pajak Penghasilan berdasarkan Peraturan Pemerintah ini. Pengecualian tersebut diberikan karena kewajiban subjektif dari pewaris sudah berakhir sejak pewaris meninggal dunia.”



(e) PP 34 pasal 7 :

“Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional hanya mengeluarkan surat keputusan pemberian hak, pengakuan hak dan peralihan hak atas tanah, apabila permohonannya dilengkapi dengan Surat Setoran Pajak atau hasil cetak sarana administrasi lain yang disamakan dengan Surat Setoran Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (5) dan Pasal 4 ayat (3), kecuali permohonan sehubungan dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf c dan Pasal 6.”

(f) PP 34 Penjelasan pasal 7 :

“Terhadap pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang dikecualikan dari pengenaan Pajak Penghasilan, Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional tidak perlu meminta kelengkapan berupa Surat Setoran Pajak atau hasil cetak sarana administrasi lain yang disamakan dengan Surat Setoran Pajak. Namun demikian, untuk pengecualian atas pengenaan Pajak Penghasilan (PPH) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6, Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional harus dibuktikan dengan adanya Surat Keterangan Bebas yang diterbitkan Direktorat Jenderal Pajak.”

(g) Surat Edaran (SE) 20 huruf E angka 2.c :

“SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan hanya diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek warisan telah dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan dibawah Penghasilan Tidak Kena Pajak.”



Pengecualian tersebut bersifat semu, karena apabila tidak memenuhi persyaratan sebagaimana diatur dalam SE 20, yaitu bahwa SKB Pajak Penghasilan hanya diberikan dalam hal objek hibah dan/atau Warisan telah dilaporkan dalam SPT Tahunan Pajak Penghasilan pewaris, maka untuk hibah kepada keluarga sedarah dalam garis lurus satu derajat dan Warisan diwajibkan untuk membayar pajak penghasilan atas hibah dan Warisan.

Ketidaksihonestan atas hakikat hibah dan warisan berdasarkan Kitab Undang-undang Hukum Perdata (KUHP) dan UUPA dengan peraturan mengenai pajak penghasilan dari hibah dan warisan hak atas tanah dan bangunan, yaitu :

a. Hakikat Hibah berdasarkan UUPA adalah pemberian, namun berdasarkan PP Nomor 34 Tahun 2016, harus membayar Pajak Penghasilan (dengan pengecualian);

b. Hibah/Hibah Wasiat/Warisan/Akta Pembagian Harta Bersama (APHB atas tanah warisan) atas tanah dan/atau bangunan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat keatas atau ke bawah tidak perlu membayar Pajak Penghasilan dengan mengurus SKB (Surat Keterangan Bebas pajak). Pemberian SKB ditolak apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek pewarisan belum dilaporkan dalam SPT pemberi hibah/pewaris.

Berdasarkan SE 20, hibah ataupun warisan atas tanah dan bangunan yang objek pengalihannya tidak masuk dalam SPT pemberi hibah atau pewaris, diwajibkan untuk membayar pajak penghasilan. Pajak Penghasilan ini bersifat final mencerminkan ketidakadilan, Pajak Penghasilan dikenakan pada adanya

keuntungan atau penghasilan, di dalam hibah dan warisan tidak ada unsur keuntungan atau penghasilan.

4. Membandingkan pengenaan pajak penghasilan pada pengalihan dengan jual beli dan pengalihan secara hibah dan warisan. Jual beli merupakan transaksi yang dikehendaki oleh para pihak, hibah pun pengalihannya dikehendaki oleh para pihak, namun pengalihan karena warisan tidak dikehendaki oleh para pihak karena kematian itu merupakan peristiwa hukum.

Pelaksanaan pengalihan hak atas tanah dan bangunan akan dikenakan pajak pengalihan penghasilan (PPH) dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), perhitungan perpajakan didasarkan pada nilai Jual Beli atau NJOP PBB-P2 mana yang lebih tinggi. Pada saat sekarang ini, NJOP PBB-P2 dinaikkan oleh pemerintah daerah untuk disamakan dengan Nilai Pasar (*market value*).

Pajak akan dikenakan pada setiap kegiatan perekonomian (jual-beli) dan kemampuan ekonomi suatu badan usaha (PPH Badan) serta kemampuan ekonomi suatu individu (PPH). Semakin tinggi tingkat ekonomi suatu badan atau seseorang, maka akan semakin besar membayar pajaknya, di mana pajak akan digunakan untuk *public investment* untuk kepentingan bersama, seperti bantuan kepada orang yang tidak mampu, infrastruktur dan fasilitas publik lainnya. Orang tidak mampu secara ekonomi maka tidak akan dikenakan pajak (penghasilan tidak kena pajak).

Pengertian diatas ada 2 (dua) hal yang dibahas, yaitu nilai pasar (*market value*) dan kemampuan ekonomi individu dalam masalah perpajakan. Penggunaan harga pasar untuk Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2) yang diterapkan pada saat ini, memiliki nilai positif jika tanah dan bangunan tersebut sudah beralih fungsi dari kebutuhan pokok menjadi suatu



komoditas jual-beli. Dalam hal tanah dan bangunan merupakan komoditas jual-beli maka pengenaan harga pasar untuk NJOP PBB-P2 tepat untuk diterapkan, namun bagaimana bagi sekelompok orang yang menganggap tanah dan bangunan tersebut merupakan kebutuhan pokok, maka harga tersebut hanyalah harga semu.

Undang-undang Pajak Penghasilan secara tegas telah mendefinisikan bahwa yang dimaksud sebagai objek pajak adalah penghasilan, dan yang dimaksud dengan penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis. Pemberlakuan pengenaan Pajak Penghasilan dengan tarif final dalam transaksi pengalihan hak-hak atas tanah dan atau bangunan dan dasar perhitungan Pajak Penghasilan dari jumlah nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, penghitungan pajaknya adalah dengan penerapan tarif pajak dikalikan dengan nilai transaksi, atau Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2), mana yang lebih tinggi nilainya.

Oleh karena itu diberlakukannya pemungutan pajak atas penghasilan dari transaksi pengalihan hak-hak atas tanah dan/atau bangunan ini, banyak kalangan dalam masyarakat yang merasa adanya ketidakadilan pengenaan Pajak Penghasilan terhadap penjual sebagai wajib pajak dalam jual beli hak atas tanah dan/atau bangunan, dikarenakan dalam hal penjualan tanah dan/atau bangunan yang dilakukannya belum tentu diperoleh keuntungan, sedangkan terhadap setiap transaksi tanpa melihat apakah dari transaksi tersebut didapat keuntungan atau kerugian maka semuanya akan tetap dipungut pajaknya dengan tarif yang sama.

Kondisi perekonomian yang masih terpuruk saat ini banyak dari di antara mereka yang melakukan transaksi penjualan hak-hak atas tanah dan/atau bangunan yang menderita kerugian, walaupun demikian pajaknya tetap harus dibayar berdasarkan



harga pasar atau NJOP PBB-P2 mana yang lebih tinggi, padahal seharusnya Pajak Penghasilan itu baru dipungut apabila Wajib Pajak mendapat keuntungan (*ability to pay*).

Memperhatikan cara pemungutan yang dilakukan oleh pemerintah, maka penulis melihat, bahwa dasar pemikiran mengapa diterapkannya pengenaan Pajak Penghasilan sebagaimana yang dimaksud dalam tulisan ini, adalah untuk menerapkan konsep *Pay as You Earn*, yang berarti bahwa pengenaan pajak dilakukan pada saat yang tepat bagi si pembayar pajak, yaitu pada saat yang bersamaan dengan saat penerimaan diterima penghasilan oleh si pembayar pajak, sehingga dana untuk pembayaran pajak tersedia dan bagi Wajib Pajak yang membayar tidak dirasakan terlampau berat untuk mengeluarkan uang pembayaran pajak tersebut.

Sifat pembayaran pajak di muka (angsuran pajak) seperti itu rupanya merupakan suatu hal yang tidak diinginkan oleh banyak pihak, karena mereka merasa tidak mempunyai suatu kepastian berapa pajak yang sebenarnya harus dibayar sehingga pada suatu saat nantinya dapat saja datang tagihan pajak tambahan atas transaksi yang telah lama berlalu dan selain itu juga sulit bagi Wajib Pajak untuk membuktikan berapa keuntungan atas transaksi tanah dan/atau bangunan yang dilakukannya, terlebih lagi jika untuk itu tidak diketahuinya lagi nilai perolehan pada waktu yang lalu, termasuk biaya-biaya yang telah dikeluarkan untuk memperoleh, merawat, mempertahankannya atau jika sekalipun jumlahnya diketahui akan tetapi sulit atau tidak dapat membuktikannya.

Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kerap kali dilakukan oleh para subjek hukum baik orang pribadi maupun badan, hal mana biasanya dilakukan



karena kebutuhannya yang mengharuskan untuk melakukan pengalihan hak tersebut. Hal ini dapat terjadi karena kebutuhan yang terus meningkat atau karena kesulitan keuangan maka menimbulkan tindakan untuk pengalihan (penjualan) hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pihak lain.

Melihat adanya potensi pengenaan pajak atas transaksi tanah dan/atau bangunan pemerintah mengeluarkan Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, di mana atas transaksi tanah dan/atau bangunan dikenakan Pajak Penghasilan sebesar 3% (tiga persen) yang merupakan pembayaran pajak dimuka dalam tahun pajak berjalan yang akan diperhitungkan pada akhir tahun pajak yang berkenaan pada saat pelaporannya pada Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan. Pembuatan hukum pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, selalu harus diikuti dengan pembuatan akta-akta yang diperlukan, sebagaimana telah diatur secara khusus mengenai hal tersebut. Akta-akta tersebut harus dibuat oleh pejabat yang berwenang untuk itu, yaitu Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT), di mana dalam hal-hal tertentu dibuat akta oleh Notaris atau pejabat yang berwenang lainnya.

Banyak pihak memberikan masukan kepada pemerintah pada saat itu yang menginginkan adanya suatu kepastian tentang besarnya pajak yang harus dibayar atas suatu transaksi tanah dan/atau bangunan dengan penerapan tarif final, sehingga dengan demikian dikeluarkanlah Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, yang diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1996 tentang Perubahan atas Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994



tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, yang isinya antara lain mengubah besar tarif yang diberlakukan menjadi 5% (lima persen) dan bersifat final, selanjutnya diganti dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya, yang isinya antara lain mengubah besar tarif yang diberlakukan menjadi :

- sebesar 2,5% (dua koma lima persen) dari jumlah nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan;
- sebesar 1% (satu persen) dari jumlah jumlah nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa rumah sederhana dan rumah susun sederhana yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, dengan memuat beberapa pengecualian untuk Wajib Pajak tertentu, misalnya Wajib Pajak Badan yang pengenaan pajaknya dengan tarif yang sama akan tetapi bersifat pembayaran di muka dan akan diperhitungkan dengan pajak terhutang pada akhir tahun pajak. Pasal 3 PP 34 Tahun 2016 menyatakan pajak terutang saat diterimanya sebagian atau seluruh pembayaran atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

PP 34 pasal 3 ayat (2):

“(2). Bagi orang pribadi atau badan yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (1) huruf a, Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terutang pada saat diterimanya sebagian atau seluruh pembayaran atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.”



Peraturan-peraturan perpajakan yang terlalu cepat berubah, sebagai akibat dari upaya mengikuti dan sejalan dengan perubahan yang terdapat pada kehidupan ekonomi dalam masyarakat. Penerimaan negara dari sektor pajak semakin meningkat, semakin meningkat pula Tabungan Pemerintah, berarti semakin mantap dana pembangunan. Secara keseluruhan bahwa pajak memiliki andil dalam melaksanakan pembangunan.¹⁷

Pemungutan pajak harus melihat asas-asas keadilan dan asas kepastian hukum dalam pembebanannya. Asas keadilan tidak terpenuhi dalam pemungutan Pajak Penghasilan dalam pengalihan hak atas tanah dan bangunan, karena isi peraturan pemerintah mengenai pajak bertentangan dengan undang-undang sehingga hal ini berpengaruh pada tidak terpenuhinya asas kepastian hukum. Adapun ketidakadilan tersebut adalah :

- a. Menurut undang-undang seharusnya pemungutan pajak didasarkan oleh tambahan kemampuan ekonomis atau penghasilan neto, tidak diterapkan dalam pelaksanaan pemungutan pajak atas penghasilan dari peralihan hak dan/atau bangunan tersebut dan pembayaran pajak ini bersifat final.
- b. Menurut PP 34 menyebutkan bahwa dasar pengenaan pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah persentase dari jumlah nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.
- c. Pembebanan pajak berdasarkan “*ability-to-pay*” tidak terpenuhi dalam pembebanan pajak atas penghasilan dari peralihan hak dan/atau bangunan tersebut.

¹⁷*Ibid.*, hal. 15.



d. Tidak diperkenankan untuk wajib pajak mengajukan pengurangan dalam menghitung penghasilan yang dikenakan pajak.

e. Pembayaran Pajak penghasilan yang telah dibayarkan kepada negara terdapat kewajiban untuk melakukan verifikasi (Validasi) atas pembayaran pajak dan nilai harga jual beli. Pelaksanaannya banyak aparat pemerintah di instansi yang terkait mensyaratkan dasar perhitungan pajak penghasilan dengan nilai harga jual beli sesuai dengan harga yang ditentukan oleh pejabat tersebut tanpa adanya dasar hukum atau peraturannya;

f. Pajak penghasilan (PPH) yang harus dibayar terhadap pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berdasarkan Hibah yang pada hakekatnya di dalam UUPA adalah pemberian, pemberi hibah diwajibkan untuk membayar pajak penghasilan dengan perhitungan yang sama dengan perhitungan jual beli tersebut di atas, kecuali hibah kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau ke bawah, dengan melakukan proses pembuatan (Surat Keterangan Bebas Pajak (SKB));

g. Pajak penghasilan yang harus dibayar sehubungan dengan warisan, di dalam peraturan perpajakan warisan dikecualikan dari objek pajak penghasilan dengan melakukan proses pembebasan pajak (Surat Keterangan Bebas Pajak (SKB)) namun dalam pelaksanaannya apabila tanah dan/atau bangunan tersebut tidak tercantum dalam daftar harta kekayaan (SPT) almarhum (mah) maka surat keterangan bebas pajak tidak dapat diberikan, sehingga diwajibkan untuk membayar pajak penghasilan (PPH). Hal ini membuat penulis berkeinginan untuk membahas lebih lanjut, karena berdasarkan peraturan perpajakan, bahwa NPWP seseorang akan hapus pada saat orang tersebut meninggal dunia dan di



dalam penjelasan pasal 6 huruf d sudah jelas diuraikan bahwa warisan dikecualikan dari objek Pajak Penghasilan karena kewajiban subjektif dari pewaris sudah berakhir sejak pewaris meninggal dunia. Sehingga timbulah ketidakadilan pengenaan Pajak Penghasilan terhadap pemberi hibah dan pewaris yang tidak memperoleh keuntungan ekonomis.

Untuk memenuhi asas keadilan maupun kepastian hukum maka diadakan perombakan yang sangat mendasar yaitu meliputi :

- a. Penyederhanaan jumlah dan jenis pajak;
- b. Penyederhanaan tarif pajak;
- c. Penyederhanaan tata cara perpajakan;
- d. Penggunaan pembendaharaan kata yang tepat untuk pengenaan pajak atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan;
- e. Pembentukan aparatur perpajakan yang mengenai :
 1. Prosedur;
 2. Disiplin;
 3. Mental pegawai;
- f. Pemberian kepastian hukum.

Pembaharuan peraturan mengenai perpajakan diharapkan selain memenuhi asas keadilan dan asas kepastian hukum seharusnya memenuhi fungsi pajak yang utama yakni untuk mengisi penerimaan kas negara yang sering disebut sebagai fungsi budgeter dengan memperhatikan hal sebagai berikut :

- a. Harus diusahakan supaya jangan sampai menghambat kelancaran produksi dan perdagangan;



b. Harus diusahakan supaya jangan menghalang-halangi rakyat dalam usaha mereka untuk menuju dan mencapai kebahagiaan dan jangan sampai merugikan kepentingan umum¹⁸.

Sehingga untuk melaksanakan pemungutan pajak-pajak menurut Adam Smith bahwa pemungutan pajak harus dilakukan berdasarkan asas *equality*, *certainty*, *convenience* dan *economy*¹⁹. Di mana Asas *Equality* adalah asas yang seharusnya memenuhi rasa keadilan dengan cara pemungutan dan tarif yang adil dan merata dengan memperhatikan kemampuan dari objek pajak untuk membayar pajak itu sendiri, Asas *Certainty* adalah asas yang bertujuan memberikan kepastian hukum, Asas *Convenience* adalah asas kenyamanan di mana apabila asas ini terpenuhi objek pajak dapat membayar pajak dengan nyaman tanpa ada rasa keberatan, dan asas yang terakhir adalah Asas *Economy* adalah faktor ekonomis yang seharusnya diusahakan oleh pemerintah dalam penetapan tarif pajak sehemat mungkin.

Memperhatikan cara pemungutan yang dilakukan maka penulis melihat, bahwa dasar pemikiran mengapa diterapkannya pengenaan pajak penghasilan sebagaimana yang dimaksud dalam tulisan ini adalah untuk menerapkan konsep *Pay is You Earn* yang berarti bahwa pengenaan pajak dilakukan pada saat yang tepat bagi pembayar pajak yaitu pada saat yang bersamaan dengan penerimaan yang diterima oleh si pembayar pajak, sehingga dana untuk pembayaran pajak tersedia dan bagi wajib pajak yang membayar tidak dirasakan terlampau berat mengeluarkan uang pembayaran pajak tersebut, serta harus dirasakan adil oleh

¹⁸ Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT Eresco, 1993), hal. 41.

¹⁹ R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan*. (Jakarta : Ind-Hill Co., 1996), hal.4.



masyarakat, sehingga kepatuhan masyarakat untuk membayar pajak semakin meningkat.

Berdasarkan latar belakang di atas penulis mengemukakan bahwa penelitian ini adalah meneliti (*legal research*). Adapun tujuan dan manfaat penelitian ini untuk mengetahui dan melihat pemungutan pajak dalam pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan cara jual beli, hibah dan warisan dengan menitikberatkan pada asas keadilan dan asas kepastian hukum.

1.2. Rumusan Masalah

1. Apa rasio legis dasar pengaturan pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa jual beli, hibah dan warisan?
2. Apa implikasi Hukum yang dapat timbul dari pengaturan pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa jual beli, hibah dan warisan?
3. Bagaimana rekonstruksi pengaturan Pajak Penghasilan (PPh) atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa jual beli, hibah dan warisan untuk masa yang akan datang?

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan Penelitian adalah :

1. Untuk mengetahui dan mampu menganalisa ketidakadilan tentang pengaturan pengenaan pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan cara jual beli, hibah dan warisan;



2. Untuk mengetahui dan memahami dan menemukan implikasi hukum terhadap pengenaan pajak penghasilan atas jual beli, hibah dan warisan hak atas tanah dan/atau bangunan;
3. untuk mengetahui dan menganalisis lebih lanjut permasalahan mengenai pengenaan pajak penghasilan sehubungan dengan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan cara jual beli, hibah dan warisan, serta menformulasikan konstruksi peraturan perpajakan yang baik berkaitan dengan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dan pembaharuan peraturannya.

1.4. Manfaat Penelitian

1.4.1. Manfaat Teoritis

1. Studi terhadap rekonstruksi implementasi pembayaran pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan cara jual beli, hibah dan warisan yang adil sehingga dapat ditemukan konsep-konsep baru yang bermanfaat bagi pengembangan hukum perpajakan dan hukum administrasi negara pada umumnya;
2. Penelitian ini diharapkan dapat dijadikan acuan bagi peneliti berikutnya yang berkaitan dengan asas keadilan dan asas kepastian hukum atas pembayaran pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan cara jual beli, hibah dan warisan di Indonesia.

1.4.2. Manfaat Praktis

1. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan sumbangan pemikiran kepada lembaga eksekutif dan lembaga legislatif dalam upaya



melakukan pengembangan dan pembaharuan pada hukum pajak nasional Indonesia, khususnya regulasi di bidang yang mengatur pengenaan pajak penghasilan kepada masyarakat yang akan melaksanakan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan cara jual beli, hibah dan warisan;

2. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan masukan yang konstruktif dan implementatif bagi pemerintah mengenai peraturan pemerintah tentang pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan cara jual beli, hibah dan warisan, yang mudah dimengerti oleh masyarakat, dengan harapan masyarakat menjadi patuh dalam membayar pajak;

3. Hasil penelitian diharapkan dapat memberikan pengetahuan kepada masyarakat di Indonesia, yang pada umumnya mempunyai hak atas tanah, yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan cara jual beli, hibah dan warisan.

1.5. Orisinalitas Penelitian

Untuk lebih mendalami mengenai penelitian-penelitian sebelumnya yang berbeda dalam penelitian ini, maka disajikan penelitian-penelitian terdahulu sebagai bahan perbandingan yang membedakan dalam penelitian ini. Beberapa penelitian terdahulu mengenai variabel yang sama dengan yang diambil adalah sebagai berikut:

Tabel 1
Penelitian Terdahulu

Nama	Judul Penelitian	Persamaan	Pembedaan
Fatnimati Zahra (2015)	Pengaruh Perubahan UU Pajak Penghasilan	<ul style="list-style-type: none"> • Pajak Penghasilan. 	<ul style="list-style-type: none"> • Penghasilan pengalihan hak



Disertasi	terhadap Investasi Perusahaan.		atas tanah dan atau bangunan. • Mengkaitkan Peraturan Agraria.
Agus Santosa Surjadi (2003) Disertasi	Asas Kepastian Hukum dalam Pemungutan Pajak-pajak atas Pengalihan Hak-hak atas Tanah dan/atau Bangunan	• Pajak Penghasilan tanah dan atau bangunan.	• Penghasilan pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan. • Mengkaitkan Peraturan Agraria.
Heillen Martha Yosephine Tata (2014) Disertasi	Fungsi Surat Pemberitahuan dalam Pelaksanaan <i>Self Assesment System</i> pada Pemungutan Pajak Penghasilan di Provinsi Maluku	• Pajak Penghasilan.	• Penghasilan pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan. • Mengkaitkan Peraturan Agraria.
Ni Made Dwimayeni Sawitri (2013) Disertasi	Pengawasan Pembayaran Pajak Penghasilan Orang Pribadi dalam Upaya Meningkatkan Kepatuhan Kewajiban Perpajakan	• Pajak Penghasilan.	• Penghasilan pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan. • Mengkaitkan Peraturan Agraria.

1.6. Desain penelitian

Desain penelitian merupakan rencana atau rancangan yang dibuat oleh peneliti guna menentukan tahap-tahap dalam pelaksanaan penelitian dengan didasarkan pada kerangka teoritis yang merupakan sistematisasi masalah dengan cara menderivasikan masalah abstrak teoritik menjadi masalah faktual disertai landasan teori yang digunakan, data (bahan hukum) yang diperlukan, serta analisis



yang akan dilakukan untuk menjawab masalah tersebut,²⁹ melalui desain penelitian ini dapat digambarkan uraian mengenai latar belakang masalah yang disusun dalam bentuk problematika filsafati, yuridis dan teoritis.

Selanjutnya guna membahas sekaligus menjawab isu hukum yang dituangkan dalam rumusan masalah digunakan beberapa teori hukum dan teori pendukung lainnya, sebagaimana telah dipaparkan di bagian awal bahwa rumusan masalah atau isu hukum dalam penelitian disertasi ini dilatarbelakangi pada beberapa fakta hukum yang pada intinya menjelaskan bahwa keberadaan pengaturannya pajak yang bersifat final tanpa memperhatikan ada atau tidak adanya unsur penghasilan sebagaimana dimaksud dalam undang-undang dapat dikatakan sebagai pemungutan pajak yang telah memenuhi unsur keadilan di Indonesia yang seharusnya dapat mewujudkan tujuan Negara Indonesia yaitu untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi nasional dan untuk mewujudkan investasi dalam suatu sistem perekonomian yang berdaya saing ternyata sampai saat ini belum tercapai. Masih terdapat banyak persoalan terkait dengan pemungutan pajak yang bersifat final tanpa memperhatikan ada atau tidak adanya unsur penghasilan sebagaimana dimaksud dalam undang-undang dapat dikatakan sebagai pemungutan pajak yang tidak memenuhi unsur keadilan di Indonesia yang perlu ditangani secara lebih serius dan lebih tegas lagi.

Jika melihat perkembangan pemungutan pajak di Indonesia maka terlihat adanya dominasi dari Pemerintah Pusat terhadap pengaturan Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan

²⁹ FH UB, *Pedoman Penyusunan Proposal Penelitian dan Penulisan Tesis dan Disertasi*, Malang: UB Press, 2009, hal. 12.

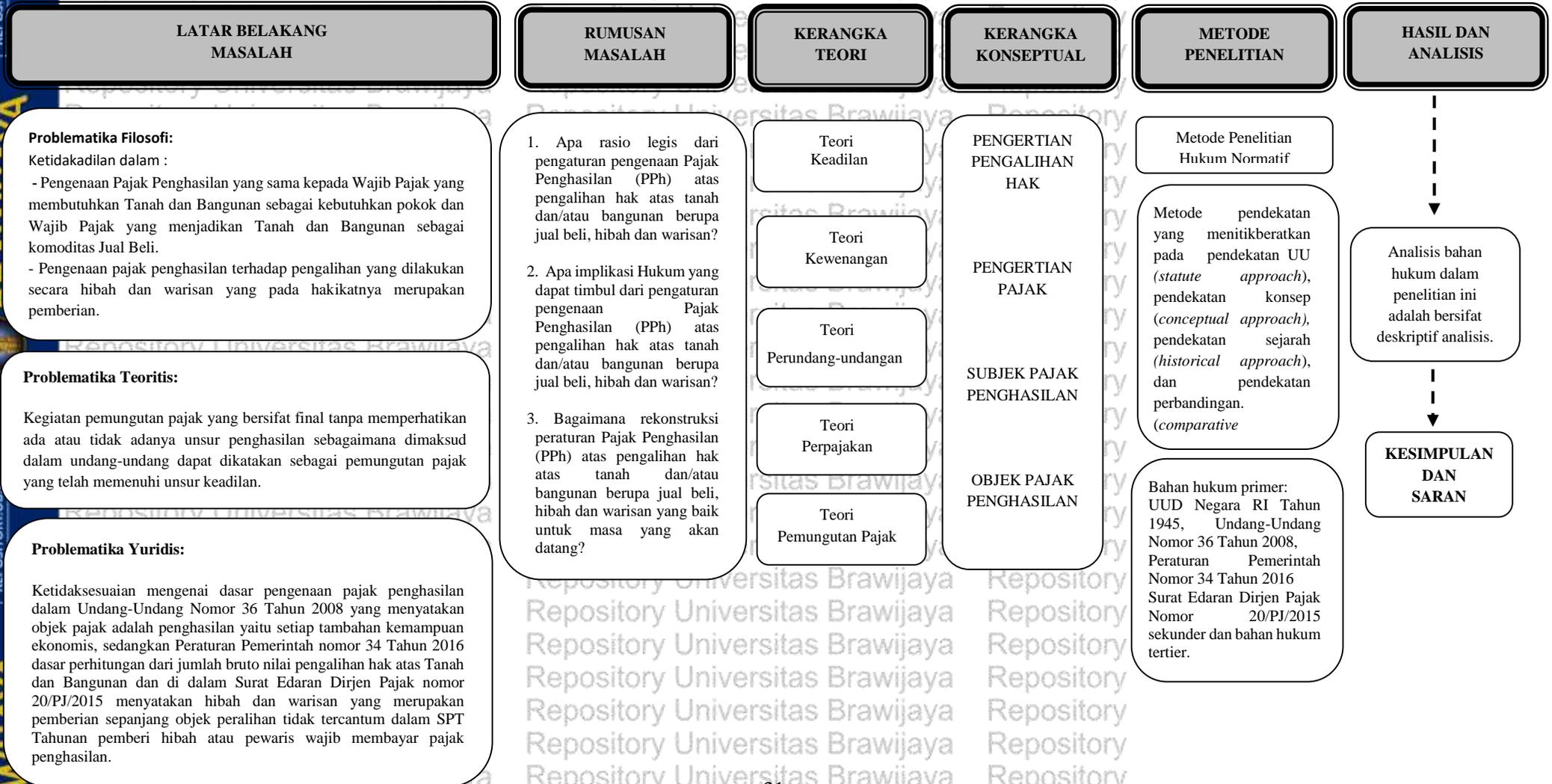


Hak atas Tanah dan/atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya.

Kegiatan pemungutan pajak yang bersifat final tanpa memperhatikan ada atau tidak adanya unsur penghasilan atau penambahan nilai ekonomis, sebagaimana dimaksud dalam undang-undang dapat dikatakan sebagai pemungutan pajak yang telah memenuhi unsur keadilan. Pemungutan pajak diharapkan dapat memberikan kontribusi positif bagi wajib pajak, bahkan dapat menjadi jalan keluar dari berbagai permasalahan yang dihadapi Negara yang mendapat pemasukan APBN dari bidang perpajakan. Walaupun kedudukan wajib pajak yang diperlakukan tidak adil, namun pengaturannya kelihatannya masih bersifat parsial dan sebentar lalu saja. Adapun desain penelitian sebagaimana uraian di atas, dapat dilihat dalam bagan 1.1 berikut ini:

Bagan 1.1 Desain Penelitian

"REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN ATAS PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN"





Desain penelitian sebagaimana bagan 1.1 di atas secara fungsional untuk menggambarkan alur problema berikut logika untuk menjawab isu hukum dalam penelitian. Maka perlu dicermati urgensi permasalahan yang menjadi isu hukum dalam rangka membangun kepastian hukum di bidang hukum perusahaan dikaitkan dengan hukum perpajakan.

Untuk menjawab sekaligus menganalisa isu hukum sebagaimana telah diuraikan di atas maka melalui penelitian hukum normatif sebagai tipologi penelitiannya, digunakan beberapa teori yang memiliki relevansi sebagai pisau analisa dengan harapan diperoleh hasil penelitian yang dapat dipertanggungjawabkan secara akademik. Adapun teori yang digunakan adalah sebagai berikut:

1. Teori Keadilan

Teori ini merupakan nilai kebajikan yang tertinggi, sehingga tidak menimbulkan distorsi yang bisa membawa pada ketidakadilan bagi wajib pajak dan ketidakpastian hukum.

2. Teori Kewenangan

Teori ini digunakan untuk memberikan batasan yang jelas mengenai wewenang dari otoritas pajak dalam penyelesaian sengketa sehingga otoritas pajak mempunyai kewenangan dalam menyelesaikan sengketa pajak dengan cara cepat, sederhana dan biaya ringan.

3. Teori Perundang-undangan

Teori ini membahas mengenai asas hukum dan norma hukum, jenis dan hierarki norma hukum, dan preferensi hukum ini digunakan untuk menganalisis hierarki norma dalam Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pembayaran



Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan Beserta Perubahannya.

4. Teori Pemungutan Pajak

Teori ini digunakan untuk memahami aspek suatu perbuatan pemungutan pajak yang bersifat final tanpa memperhatikan ada atau tidak adanya unsur penghasilan sebagaimana dimaksud dalam undang-undang dapat dikatakan sebagai pemungutan pajak yang telah benar.

Beberapa teori yang telah dipilih dalam penelitian ini ditunjang dengan berbagai konsep yang dapat mengembangkan penerapan teori yang ada agar memberi rasa keadilan kepada wajib pajak.

1.7. Metode Penelitian

Penelitian merupakan suatu sarana pokok dalam pengembangan ilmu pengetahuan maupun teknologi. Penelitian memiliki tujuan untuk mengungkapkan kebenaran secara sistematis, metodis dan konsisten, termasuk penelitian hukum.

Penelitian hukum adalah suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum maupun doktrin hukum guna menjawab isu hukum. Metode penelitian merupakan prosedur dan teknik untuk menjawab isu hukum sebagai permasalahan yang dilakukan oleh peneliti. Penggunaan metode penelitian senantiasa disesuaikan dengan paradigma berdasarkan tipe penelitian yang digunakan peneliti itu sendiri. Penelitian hukum berbeda dengan penelitian sosial,

Ilmu Hukum adalah *sui generis*³⁰, artinya hukum merupakan ilmu jenis tersendiri.

Sifat khas (*sui generis*) ilmu hukum tersebut bercirikan:

³⁰Philipus M. Hadjon. Tatik Sri Djatmiati, *Argumentasi Hukum*, (Yogyakarta : Gajah Mada University Press), 2000, hal 1.



(a) bersifat empiris analitis yakni memaparkan dan menganalisis terhadap isi dan struktur hukum.

(b) sistematisasi gejala hukum.

(c) melakukan interpretasi terhadap substansi hukum yang berlaku.

(d) arti praktis ilmu hukum berkaitan erat dengan dimensi normatifnya.³¹

karena itu pula metode penelitiannya pun berbeda dengan penelitian sosial pada umumnya.

1.7.1. Jenis Penelitian

Tipe penelitian disertasi ini adalah *penelitian hukum (normatif)*, yaitu proses penelitian hukum yang dilakukan untuk menghasilkan argumentasi, teori, konsep baru sebagai preskripsi untuk menjawab isu hukum yang dilakukan dengan mengkaji dan menganalisis ketentuan perundang-undangan, putusan pengadilan dan bahan hukum lainnya. Kata lain, sebagai suatu tipe penelitian maka yuridis normatif ini merupakan penelitian yang berbasis analisis terhadap norma hukum.

Peter Mahmud Marzuki mengatakan, penelitian hukum adalah suatu proses untuk menemukan aturan hukum, prinsip-prinsip hukum maupun doktrin-doktrin hukum guna menjawab isu hukum yang dihadapi. Hal ini sesuai dengan karakter ilmu hukum.

Penelitian hukum dilakukan untuk menghasilkan argumentasi, teori atau konsep baru sebagai perspektif dalam menyelesaikan masalah yang dihadapi, sehingga jawaban yang diharapkan di dalam penelitian hukum adalah *right (benar)*,

³¹ DHM Meuwissen, *Pengembangan Hukum, Pro Justitia*, Bandung : Universitas Parahiyangan, Th.XII, No.1, Januari 1994, hal.61-65 dalam Herowati Poesoko, *Parate Executie – Objek Hak Tanggungan*, (Yogyakarta : Laksbang Presindo, 2007), hal.27.



appropriate (tepat), atau wrong (salah). Hasil yang diperoleh di dalam penelitian hukum sudah mengandung nilai.

Abdul Kadir Muhammad mengatakan,³³ penelitian hukum normatif mengkaji hukum yang dikonsepsikan sebagai norma atau kaidah yang berlaku dalam masyarakat. Konteks penelitian hukum normatif, lebih lanjut Abdul Kadir Muhammad berpendapat bahwa penelitian hukum normatif adalah penelitian hukum yang mengkaji hukum tertulis dari berbagai aspek yaitu: aspek teori, aspek sejarah, filsafat, perbandingan, struktur dan komposisi, lingkup dan materi, konsistensi, penjelasan umum dan pasal demi pasal, formalitas dan kekuatan mengikat suatu undang-undang serta bahasa hukum yang digunakan, tetapi tidak mengkaji aspek terapan atau implementasinya.

Logika keilmuan dalam penelitian hukum normatif dibangun berdasarkan disiplin ilmiah dan cara-cara kerja ilmu hukum normatif, yaitu ilmu hukum yang objeknya hukum atau peraturan perundang-undangan itu sendiri.³⁴ Peraturan perundang-undangan dalam hal ini adalah peraturan tertulis yang memuat norma hukum yang mengikat secara umum dan dibentuk atau ditetapkan oleh lembaga negara atau pejabat yang berwenang melalui prosedur yang ditetapkan dalam Peraturan Perundang-undangan³⁵, khususnya yang berkaitan dengan perjanjian kerja sebagai isu hukum. Sifat dari penelitian ini adalah *preskriptif analisis* karena menghasilkan preskripsi sebagai rekomendasi. Diharapkan dengan tipe penelitian hukum normatif ini akan dapat menjawab setiap persoalan yang terkait dengan

³³ Abdul Kadir Muhammad, *Hukum dan Penelitian Hukum*, (Bandung : PT. Citra Aditya, 2004), hal 51

³⁴ Jhonny Ibrahim, *Teori & Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, (Malang: Bayumedia Publishing, 2006), hal. 57.

³⁵ Undang-Undang No.12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, Pasal 1 angka 2



pengaturan pemungutan pajak yang bersifat final tanpa memperhatikan ada atau tidak adanya unsur penghasilan menjadi tidak adil.

1.7.2. Pendekatan Penelitian

Memecahkan suatu isu hukum melalui penelitian hukum memerlukan pendekatan-pendekatan tertentu sebagai dasar pijakan untuk menyusun argumen yang tepat. Adapun macam-macam pendekatan dalam penelitian hukum, yaitu pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan kasus (*case approach*), pendekatan historis (*historical approach*), pendekatan komparatif (*comparative approach*), dan pendekatan konseptual (*conceptual approach*).

Penelitian ini menggunakan metode pendekatan yang dipakai disesuaikan dengan jenis penelitian yang dilakukan, di mana penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif (*legal research*).³⁷ Sebagaimana pendapat Peter Mahmud Marzuki terdapat 5 (lima) pendekatan yang digunakan di dalam penelitian hukum, yaitu pendekatan Undang-undang (*statute approach*), pendekatan kasus (*case approach*), pendekatan history (*historical approach*), pendekatan komparatif (*comparative approach*), dan pendekatan konsep (*conceptual approach*). Atas dasar indikator yang terkandung dalam judul penelitian ini dan macam-macam metode pendekatan dalam penelitian hukum, maka dalam penelitian ini pendekatan yang digunakan lebih menitikberatkan pada 4 (empat) metode pendekatan yaitu Pendekatan Undang-undang (*statute approach*), Pendekatan Konsep (*conceptual approach*), Pendekatan Sejarah (*Historical Approach*), dan Pendekatan Perbandingan (*comparative approach*).³⁸

³⁷ Peter Mahmud Marzuki. *Op. Cit.*, hal 93

³⁸ Bambang Sunggono, *Penelitian Hukum Normatif*, (Bandung: CV. Mandar Maju, 2000), hal.76.



a. Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*).

Pendekatan ini dilakukan dengan menelaah semua peraturan perundang-undangan yang bersangkutan paut dengan permasalahan (isu hukum) yang sedang dihadapi. Pendekatan perundang-undangan ini misalnya dilakukan dengan mempelajari konsistensi/kesesuaian antara Undang-Undang Dasar dengan Undang-Undang, atau antara Undang-Undang yang satu dengan Undang-Undang yang lain.

Pendekatan Perundang-undangan (*Statute Approach*) ini dilakukan untuk mengidentifikasi norma. Rumusan norma merupakan suatu proposisi.

Sesuai dengan hakikat proposisi, norma terdiri dari rangkaian konsep.

Untuk memahami norma harus diawali dengan memahami konsep yang lazim dikenal dengan pendekatan konseptual. Pendekatan perundang-

undangan yang dilakukan dalam rangka mengidentifikasi norma, menempatkan hukum sebagai objek guna dilakukan identifikasi dan verifikasi yang pada gilirannya melahirkan klasifikasi untuk menarik prinsip-prinsip dasar tentang substansi isu hukum dalam hal ini pemahaman tentang pemungutan pajak yang bersifat final tanpa memperhatikan ada atau tidak adanya unsur penghasilan menjadi memenuhi unsur keadilan.

b. Pendekatan Konseptual (*Conceptual Approach*).

Pendekatan ini beranjak dari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang di dalam ilmu hukum. Pendekatan ini menjadi penting

sebab pemahaman terhadap pandangan/doktrin yang berkembang dalam ilmu hukum dapat menjadi pijakan untuk membangun argumentasi hukum ketika menyelesaikan isu hukum yang dihadapi. Pandangan/doktrin akan



memperjelas ide-ide dengan memberikan pengertian-pengertian hukum, konsep hukum, maupun asas hukum yang relevan dengan permasalahan.

Ide-ide yang ditemukan melahirkan pengertian-pengertian hukum, konsep-konsep hukum dan asas-asas yang relevan dengan isu hukum yang dihadapi.

Pendekatan Konseptual dilakukan karena dimungkinkan terjadinya perkembangan secara konseptual tentang kaidah hukum menyangkut

pemahaman tentang pemungutan pajak yang bersifat final tanpa memperhatikan ada atau tidak adanya unsur penghasilan sebagaimana

dimaksud dalam undang-undang dapat dikatakan sebagai pemungutan pajak yang telah memenuhi unsur keadilan. Pendekatan ini diharapkan dapat

diperoleh temuan konseptual untuk menjawab isu hukum penelitian. Meskipun tidak secara eksplisit, konsep hukum juga dapat ditemukan di

dalam undang-undang.

c. Pendekatan Sejarah (*Historical Approach*).

Pendekatan ini dilakukan dalam kerangka untuk memahami filosofi aturan hukum dari waktu ke waktu, serta memahami perubahan dan perkembangan

filosofi yang melandasi aturan hukum tersebut. Cara pendekatan ini dilakukan dengan menelaah latar belakang dan perkembangan pengaturan

mengenai isu hukum yang dihadapi.

Pendekatan sejarah ini dilakukan melalui proses terbentuknya peraturan-perundangan yang memuat atau mengatur isu hukum yang menjadi objek

kajian dan analisa dalam penelitian hukum. Pendekatan sejarah ini biasanya dilakukan dengan mengkaji dan menganalisa Risalah Pembentukan



Perundang-undangan yang mengatur isu hukum sebagai objek kajian penelitian. Perundang-undangan dimaksud adalah :

- 1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263);
 - 2) Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);
 - 3) Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-20/PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan karena Warisan (SE 20).
 - 4) Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016, tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan;
- d. Pendekatan Komparatif (*comparative approach*).

Pendekatan ini dilakukan dengan membandingkan peraturan hukum ataupun putusan pengadilan di suatu negara dengan peraturan hukum di negara lain (dapat 1 negara atau lebih), namun haruslah mengenai hal yang sama. Perbandingan dilakukan untuk memperoleh persamaan dan perbedaan di antara peraturan hukum/putusan pengadilan tersebut.



Pendekatan komparatif dalam penelitian ini dilakukan dengan dititikberatkan pada pengaturan pemungutan pajak yang bersifat final tanpa memperhatikan ada atau tidak adanya unsur penghasilan sebagaimana dimaksud dalam undang-undang dapat dikatakan sebagai pemungutan pajak yang telah memenuhi unsur keadilan.

1.7.3. Jenis dan Teknik Pengumpulan Bahan Hukum

Penelitian hukum tidak mengenal adanya data. Untuk memecahkan isu hukum dan sekaligus memberikan preskripsi mengenai apa yang seyogyanya, diperlukan sumber-sumber penelitian. Bahan hukum yang dibutuhkan dalam jenis penelitian ini berupa bahan hukum primer, bahan hukum sekunder, maupun bahan hukum tersier namun agar semua masalah yang telah dirumuskan dapat dipecahkan dengan baik, maka untuk melengkapinya diperlukan juga adanya keterangan, informasi, atau pendapat yang langsung didapat dari para pakar hukum.

Sumber bahan hukum primer adalah bahan hukum yang bersifat autoritatif, artinya memiliki otoritas yang terdiri atas peraturan perundang-undangan, catatan resmi atau risalah dalam pembuatan peraturan perundang-undangan, atau putusan pengadilan. Norma dasar dalam penelitian ini adalah Undang-Undang Dasar Negara RI Tahun 1945 setelah perubahan ke empat.

Bahan hukum Primer meliputi UUD Negara Republik Indonesia Tahun 1945 dan peraturan perundang-undangan antara lain:

- 1) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263);



2) Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);

3) Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-20/PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan karena Warisan (SE 20).

4) Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016, tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan;

Sumber bahan hukum sekunder yaitu bahan hukum yang memberikan penjelasan mengenai bahan hukum primer untuk membantu dalam menganalisis permasalahan sehingga dapat ditemukan pemahaman yang mendalam mengenai peraturan perUndang-undangan yang berkaitan dengan permasalahan. Bahan hukum skunder adalah semua publikasi tentang hukum yang bukan merupakan dokumen-dokumen resmi, seperti buku-buku teks, kamus hukum, jurnal hukum,³⁹ pendapat para sarjana, kasus-kasus hukum, hasil laporan penelitian, hasil seminar, lokakarya, simposium termasuk sumber bahan hukum dalam bentuk publikasi dengan menggunakan media internet yang berkaitan dengan materi penelitian disertai.

Sumber bahan hukum tersier adalah bahan hukum yang mendukung bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder dengan memberikan pemahaman dan

³⁹ Peter Mahmud Marzuki, *Op.Cit*, hal. 141-163.



pengertian atas bahan hukum lainnya. Bahan hukum yang dipergunakan oleh penulis adalah Kamus Besar Bahasa Indonesia dan Kamus Hukum.

Untuk memperoleh bahan hukum yang sesuai dengan kualitas yang diinginkan dalam penelitian disertasi ini maka pengumpulan bahan hukum dilakukan dengan cara penelusuran guna mendapatkan bahan-bahan hukum yang relevan dengan isu hukum yang akan dijawab dalam penelitian.

Teknik pengumpulan bahan hukum yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik studi kepustakaan (*library research*) yaitu mengumpulkan, mempelajari dan mengkaji bahan-bahan hukum yang memiliki relevansi dengan permasalahan yang dirumuskan, baik terhadap bahan hukum primer, bahan hukum sekunder maupun bahan hukum tersier.

Bahan hukum yang sudah diperoleh selanjutnya dicatat, diedit, dipelajari, kemudian diambil intisarinya baik berupa teori, ide, konsep, usul, argumentasi maupun ketentuan-ketentuan hukum yang terkait. Semua bahan hukum tersebut dicatat dengan menggunakan sistem kartu (*card sistem*), yaitu: kartu penelitian yang berisi catatan mengenai hasil penelitian.

Selanjutnya bahan-bahan hukum tersebut dikumpulkan dan disusun serta dikelompokkan sesuai dengan permasalahan yang akan diteliti. Pengolahan bahan hukum didahului dengan mengadakan seleksi terhadap bahan-bahan hukum yang sudah ada dengan pemilihan dan pemilahan sesuai kebutuhan untuk menjawab isu hukum dalam penelitian disertasi ini.

1.7.4. Metode Penyajian Bahan Hukum dan Analisis

Penelitian ini bahan hukum yang diperoleh disajikan, dikategorikan dan disusun secara sistematis untuk kemudian dianalisis dengan teknik



mengabstraksikan peraturan perundang-undangan yang ada agar dapat menjawab pertanyaan atau memecahkan masalah dalam penelitian ini. Analisis ini merupakan analisis yuridis kualitatif yang mengacu pada bahan-bahan penelitian yang mengarah pada kajian yang bersifat teoritis mengenai konsep-konsep, norma-norma, atau kaidah-kaidah hukum.

Analisis bahan hukum yang bersifat deskriptif analisis. Metode analisis yuridis kualitatif, bahan hukum atau objek penelitian tidak saja dideskripsikan secara apa adanya, tetapi juga diberikan argumentasi tentang bagaimana pemungutan pajak yang bersifat final yang telah memenuhi unsur keadilan.

1.8. Sistematika Penulisan

Penelitian disertasi ini disusun dalam 5 (lima) bab, dimana dalam setiap bab, masing-masing menguraikan atau menyajikan uraian materi yang dibahas berdasarkan kerangka teoritis dan desain penelitian yang telah dirumuskan. Untuk memperjelas penulisan disertasi ini, maka dapat diuraikan sistematika sebagai berikut:

BAB I: PENDAHULUAN, pada bab ini diuraikan tentang latar belakang masalah sebagai fenomena hukum secara faktual yang memberikan dasar alasan munculnya isu hukum berikut pentingnya untuk menjawab isu hukum dimaksud. Bab ini membahas secara umum mengenai munculnya masalah atau isu hukum dan aturan penelitian sesuai dengan judul yang dirumuskan serta rancangan penelitian yang diharapkan dapat memperlancar proses penelitian dengan rincian yang meliputi:

1.1. Latar Belakang

1.2. Rumusan Masalah

1.3. Tujuan Penelitian



1.4. Manfaat Penelitian

1.5. Orisinalitas Penelitian

1.6. Desain Penelitian

1.7. Metode Penelitian, dan

1.8. Sistematika Penulisan.

BAB II: KERANGKA TEORI DAN KONSEPTUAL, sebagai wujud konsistensi

terhadap metodologi yang diterapkan dalam kerangka teori ini, disebutkan berbagai teori dan konsep yang diharapkan dapat mendukung upaya untuk melakukan analisis guna menjawab isu hukum yang menjadi fokus penelitian. Kerangka teoritik berisi kerangka teoritik yang dibangun berdasarkan kajian terhadap teori-teori, dogma hukum serta kajian pustaka yang memiliki relevansi dengan masalah atau isu hukum dalam penelitian disertasi ini, dengan menempatkan teori-teori tersebut dalam melakukan analisis guna menjadi dasar dan kerangka berpikir dalam memecahkan masalah penelitian dan keseluruhan penulisan disertasi ini dari beberapa pendapat para ahli hukum. Teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah Teori Keadilan, Teori Kewenangan, Teori Perundang-undangan, Teori Perpajakan, dan Teori Pemungutan Pajak.

BAB III: RASIO LEGIS PENGATURAN PENGENAAN PAJAK

PENGHASILAN PENGALIHAN HAK ATAS TANAH, yang berisi paparan

hasil penelitian yang diperoleh sesuai dengan desain penelitian dan metode penelitian yang telah dirancang, dengan menjabarkan sesuai dengan rumusan masalah atau isu hukum dalam penelitian disertasi ini, untuk selanjutnya dianalisis dengan menggunakan teori-teori yang telah ditentukan dalam kerangka teori



sehingga akan diperoleh gambaran tentang bentuk dan kualitas pemecahan masalah, mengenai :

- Apa rasio legis dasar pengaturan pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa jual beli, hibah dan warisan?

BAB IV: IMPLIKASI HUKUM TERHADAP PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU

BANGUNAN, yang berisi paparan hasil penelitian yang diperoleh sesuai dengan desain penelitian dan metode penelitian yang telah dirancang, dengan menjabarkan sesuai dengan rumusan masalah atau isu hukum dalam penelitian disertasi ini, untuk selanjutnya dianalisis dengan menggunakan teori-teori yang telah ditentukan dalam kerangka teori sehingga akan diperoleh gambaran tentang bentuk dan kualitas pemecahan masalah, mengenai :

- Apa implikasi Hukum yang dapat timbul dari pengaturan pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa jual beli, hibah dan warisan?

BAB V: REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU

BANGUNAN YANG BERBASIS KEADILAN, yang berisi paparan hasil penelitian yang diperoleh sesuai dengan desain penelitian dan metode penelitian yang telah dirancang, dengan menjabarkan sesuai dengan rumusan masalah atau isu hukum dalam penelitian disertasi ini, untuk selanjutnya dianalisis dengan menggunakan teori-teori yang telah ditentukan dalam kerangka teori sehingga akan diperoleh gambaran tentang bentuk dan kualitas pemecahan masalah, mengenai :



Bagaimana rekonstruksi pengaturan Pajak Penghasilan (PPH) atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa jual beli, hibah dan warisan untuk masa yang akan datang?

BAB VI: KESIMPULAN DAN SARAN, bab ini berisi tentang kesimpulan yang diperoleh dari pemahaman proses analisis permasalahan yang telah dibahas di bab-bab awal dan berisi rekomendasi dari penulis menyangkut permasalahan yang diangkat pada penulisan hukum ini yang dipandang perlu untuk disimpulkan.

Bab ini meliputi:

6.1. Kesimpulan

6.2. Saran



BAB II

KERANGKA TEORI DAN KONSEPTUAL

2.1. KERANGKA TEORI

Penelitian dalam disertasi ini menggunakan beberapa teori untuk menunjang hasil penelitian ini, yaitu :

2.1.1. Teori Keadilan

Keadilan merupakan fokus utama dari setiap hukum dan keadilan tidak dapat begitu saja dikorbankan seperti pendapat John Rawls sebagai berikut :

“Nilai keadilan tidak boleh ditawar-tawar dan harus diwujudkan ke dalam masyarakat tanpa harus mengorbankan kepentingan masyarakat lainnya. Suatu ketidakadilan hanya dapat dibenarkan jika hal tersebut dibenarkan jika hal tersebut diperlukan untuk menghindari ketidakadilan yang lebih besar. Karena merupakan kebajikan yang terpenting dalam kehidupan manusia, maka terhadap kebenaran dan keadilan tidak ada kata kompromi.”²⁰

Ilmu hukum, kita berbicara tentang pelaksanaan keadilan²¹ (*administration of justice*) yang berarti mengatur hubungan-hubungan dan menertibkan kelakuan manusia di dalam dan melalui pengadilan-pengadilan dari masyarakat yang berorganisasi politik, sedangkan saat ini para penulis-penulis tentang filsafat hukum: keadilan itu diartikan sebagai hubungan yang ideal antar manusia²².

²⁰Munir Fuady, *Dinamika Teori Hukum*, (Bogor: Galia Indonesia, 2007), hal. 94

²¹Pengertian keadilan itu dapat disoroti dari berbagai sudut pandang, yaitu dari segi filsafat hukum, politik, ekonomi, etika dan ilmu hukum. Seperti halnya Plato mencoba menjelaskan konsepnya tentang keadilan dari inspirasi, sedang Aristoteles mendekati analisa yang berdasarkan ilmu dan prinsip-prinsip rasional dengan latar belakang tipe masyarakat politik dan peraturan-peraturan hukum yang ada pada waktu itu. Hubungan antara keduanya adalah asumsi *concept of virtue*, yaitu sikap baik suatu pengertian yang mencakup segala-galanya darimana keadilan merupakan suatu bagiannya. Dari *concept of virtue* ini mengalir pengertian *balance* dan *harmony*, sebagai suatu ukuran pada masyarakat dan perorangan yang adil. Plato berpendapat bahwa harmoni adalah suatu keadaan balans pikiran dari alam yang tidak dapat dianalisa oleh akal. Sedang menurut aristoteles harmoni adalah suatu yang ada di tengah-tengah antara dua keadaan yang ekstrim, pengertian harmoni ini bisa didapat dengan mempergunakan prinsip-prinsip yang mirip dengan dasar-dasar ilmu pasti.

²² Roscoe Pound, *Tugas Hukum*, diterjemahkan oleh Radjab Muhammad, (Jakarta: Bhralara, 1965), hal.9



Demikian pula masalah kekuasaan (*power*) memegang peranan yang sangat penting di dalam proses keadilan, hal ini telah banyak dipertimbangkan di berbagai negara. Kekuasaan ini pada umumnya dimanifestasikan dalam undang-undang dan peraturan agar mempunyai kekuatan hukum di dalam mengendalikan dan menjatuhkan sanksi. Dalam kaitan ini perhatian perlu ditujukan kepada sejauh mana batas-batas yang diberikan untuk melaksanakan kekuasaan tersebut seperti dikemukakan oleh R.W.M. Dias²³.

Pelaksanaan pemungutan pajak-pajak oleh negara di Indonesia telah diatur dalam konstitusi negara sehingga dengan demikian diharapkan dapat menjamin rasa keadilan dan kepastian hukum itu sendiri dalam pemungutan pajak²⁴. Salah satu cita hukum yang utama adalah keadilan. Oleh karena itu problematik keadilan memang sangat pelik, jadi sangat sulit dipecahkan kalau dipersoalkan, namun begitu tetap merupakan kewajiban untuk dipikirkan bagi seluruh kehidupan masyarakat, apakah itu ilmuwan, pejabat atau penguasa atau kepala-kepala adat yang masing-masing wajib mencari keadilan.

Sudah menjadi watak manusia akan merasa senang bila diperlakukan adil dan merasa tidak senang jika diperlakukan tidak adil. Pengertian adil menurut Notonagoro yaitu menurut pengertian klasik ilmiah, yang dinamakan adil ialah dipenuhinya segala sesuatu yang telah merupakan hak di dalam hidup bersama sebagai sifat hubungan antara satu dengan yang lain, mengakibatkan bahwa memenuhi tiap-tiap hak di dalam hubungan antara yang satu dengan yang lain adalah suatu hal yang wajib. Menjadikan “keadilan sosial” adalah merupakan

²³ R.W.M. Dias, *Jurisprudence*, edisi 4, (London: Butterworths, 1976), hal. 102.

²⁴ Pasal 23 A Undang-undang Dasar 1945: “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-undang.”



keadilan yang berlaku dalam masyarakat di segala bidang kehidupan, baik materiil maupun spiritual, dan selanjutnya makna dari kalimat “seluruh rakyat Indonesia” mempunyai arti bahwa setiap orang Indonesia mendapat perlakuan yang adil dalam bidang hukum, politik, sosial, ekonomi dan kebudayaan.²⁵

Keadilan telah menjadi pokok pembicaraan serius sejak awal munculnya filsafat Yunani. Pembicaraan keadilan memiliki cakupan yang luas, mulai dari yang bersifat etik, filosofis, hukum, sampai pada keadilan sosial. Banyak orang yang berpikir bahwa bertindak adil dan tidak adil tergantung pada kekuatan yang dimiliki, untuk menjadi adil cukup terlihat mudah, namun penerapannya dalam kehidupan bermasyarakat tidak begitu mudah.

Keadilan hanya bisa dipahami jika ia diposisikan sebagai keadaan yang hendak diwujudkan oleh hukum. Upaya untuk mewujudkan keadilan dalam hukum tersebut merupakan proses yang dinamis yang memakan banyak waktu. Upaya ini seringkali juga didominasi oleh kekuatan-kekuatan yang bertarung dalam kerangka umum tatanan politik untuk mengaktualisasikannya.²⁶

Kata “keadilan” dalam bahasa Inggris adalah “*justice*” yang berasal dari bahasa latin “*iustitia*”. Kata “*justice*” memiliki tiga macam makna yang berbeda yaitu;

- (1) secara atributif berarti suatu kualitas yang adil atau *fair* (sinonimnya *justness*),
- (2) sebagai tindakan berarti tindakan menjalankan hukum atau tindakan yang

²⁵Lasiyo dan Yuwono, *Pancasila (Pendekatan Secara Kefilsafatan)*, (Yogyakarta: Liberty, 1985), hal. 36-37.

²⁶ Carl Joachim Friedrich, *Filsafat Hukum Perspektif Historis*, (Bandung: Nuansa dan Nusamedia, 2004), hal 239.



menentukan hak dan ganjaran atau hukuman (sinonimnya *judicature*),²⁷
(3) orang, yaitu pejabat publik yang berhak menentukan persyaratan sebelum
suatu perkara dibawa ke pengadilan (sinonimnya *judge, jurist,*
magistrate)²⁸.

Adam Smith dalam buku *An Inquiry into the Nature and Causes of the
Wealth of Nations* (terkenal dengan nama *Wealth of Nations*) mengemukakan empat
asas pemungutan pajak yang lazim disebut "*The Four Cannons Maxims
Taxation*"²⁹. Suatu aturan hukum tentang pajak yang adil harus memenuhi syarat,
yaitu :³⁰

1. asas kesamaan (*equality*) dan keadilan (*equity*),
2. asas kepastian hukum (*certainty*),
3. asas tepat waktu (*convenient of payment*), dan
4. asas *economic of collection* yang mengharuskan biaya pemungutan pajak harus
relatif kecil dibandingkan dengan pajak yang masuk.

Keempat asas tersebut sebagai berikut:

1. *Equality* dan *equity*

Equality atau kesamaan mengandung arti bahwa keadaan yang sama atau orang
dalam keadaan yang sama harus dikenakan pajak yang sama dengan jumlah yang
sama³¹. Dalam asas '*Equality*' ini tidak diperbolehkan suatu negara mengadakan

²⁷<http://www.bartlebv.com/61/83/PO398300.html>. diakses tanggal 6 November 2017.

²⁸Sedangkan kata '*Adil* dalam kamus *Rodhe University* diartikan sebagai "*rectitude, good morals. An Arabic legal term denoting certain quality, possession of which is required for public and juridical functions and offices. The possessor of 'adala is called 'adl. A witness in proceeding before a qadl must be an 'adl. In time groups of recognized, irreproachable witnesses, called shahid or 'adl, came to form a brach of legal profession and acted as notaries or scriveners*". <http://orb.rhodes.edu/Medieval Terms.html>, diakses tanggal 6 November 2017.

²⁹ Y, Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak, Edisi Revisi*, (Yogyakarta, Penerbit Andi, 2007), hal. 43.

³⁰ *Ibid*, hal.14

³¹ *Op. Cit.* Hal.115



diskriminasi di antara sesama wajib pajak. Dalam keadaan yang sama, para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula³². Sementara itu, asas *equity*/Keadilan, merupakan keadilan yang bersifat khusus yang diterapkan pada suatu kasus tertentu.³³

2. *Certainty*

Kepastian hukum merupakan tujuan dari setiap Undang-undang³⁴, dalam pembuatannya, harus diupayakan supaya ketentuan yang dimuat didalam undang-undang harus jelas, tegas, tidak mengandung arti ganda atau memberikan peluang untuk ditafsirkan lain. Kepastian hukum banyak tergantung pada susunan kalimat, susunan kata dan penggunaan istilah yang sudah dibakukan. Penggunaan bahasa hukum sangat mutlak dibutuhkan untuk mencapai tujuan tersebut. Undang-undang Pajak yang baik senantiasa dapat memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak, kapan ia harus membayar, apa hak-hak dan kewajiban mereka, siapa subjek dan objek pajak dan berapa besarnya pajak.³⁵

3. *Convenient of payment*

maksudnya adalah pajak harus dipungut pada saat yang tepat, yaitu pada saat wajib pajak mempunyai uang atau saat sedekat-dekatnya dengan detik diterimanya penghasilan yang bersangkutan³⁶. Pajak yang dipungut harus sesuai waktu yang tepat, yaitu ketika Wajib Pajak mempunyai uang. Tidak semua Wajib Pajak mempunyai saat *Convenience* yang sama, yang mengenaikannya untuk membayar

³² Wiratni Ahmadi, *Perlindungan Hukum Bagi Wajib Pajak Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak (Menurut UU Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak)*, (Bandung, PT. Refika Aditama, 2006), hal. 11

³³ Syofrin Syofyan dan Asyhar Hidayat, *Hukum Pajak dan Permasalahannya*, (Bandung, PT. Refika Aditama 2004).

³⁴ Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Op. Cit.* Hal. 21

³⁵ Wiratni Ahmadi, *Op. Cit.* Hal. 11

³⁶ *Ibid*, hal. 11



pajak. Seseorang yang menerima gaji akan lebih mudah membayar pajak pada saat menerima gaji.

4. *Economic of Collection*

maksudnya dalam membentuk undang-undang pajak yang baru para konseptor wajib mempertimbangkan bahwa biaya pemungutan harus relatif lebih kecil dibandingkan dengan uang pajak yang masuk³⁷. Pembuatan Undang-undang pajak perlu dipertimbangkan bahwa biaya pemungutan harus lebih kecil dari uang pajak yang masuk. Tidak ada artinya pengenaan pajak jika pemasukan pajaknya hanya untuk biaya pemungutan saja.

Asas kesamaan (*equality*) dan keadilan (*equity*) dalam *The Four Maxims* tidak memperbolehkan suatu negara mengadakan diskriminasi di antara sesama wajib pajak. Apabila dalam keadaan yang sama, para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula. Teori ini tidak mempersoalkan asal mulanya negara memungut pajak, melainkan hanya melihat kepada efeknya, dan memandang efek yang baik itu sebagai dasar keadilannya. Ibarat pompa maka negara mengambil daya beli dari rumah tangga dalam masyarakat untuk rumah tangga negara, dan kemudian menyalurkannya kembali ke masyarakat dengan maksud untuk memelihara hidup masyarakat dan untuk membawanya ke arah tertentu.

Teori ini mengajarkan, penyelenggaraan kepentingan masyarakat dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak, bukan kepentingan individu dan bukan untuk kepentingan negara, melainkan kepentingan masyarakat yang meliputi keduanya. Jadi teori ini menitikberatkan ajaran kepada fungsi pemungutan pajak yaitu fungsi mengatur. Selanjutnya, asas kepastian hukum (*certainty*) dalam *The*

³⁷ Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Op. Cit.* Hal.25



Four Maxims menyatakan, pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus terang (*certain*) dan tidak mengenal kompromis (*not arbitrary*). Kepastian hukum yang dipentingkan dalam asas *certainity* ini adalah yang mengenai subjek, objek, besarnya pajak dan juga ketentuan mengenai waktu pembayarannya.

Salah satu hal yang harus diperhatikan dalam penerapan pajak suatu negara adalah adanya keadilan. Hal ini karena secara psikologis masyarakat menganggap bahwa pajak merupakan suatu beban. Oleh karena itu tentunya masyarakat memerlukan suatu kepastian bahwa mereka mendapatkan perlakuan yang adil dalam pengenaan dan pemungutan pajak oleh negara. Hal ini dimaksudkan agar tidak menghambat jalannya sistem perpajakan yang ada.

Prinsip keadilan perpajakan berdasarkan pada distribusi pengenaan pajak, sementara untuk memenuhi belanja publik pemerintah harus mempertimbangkan antara kekayaan dan pendapatan masyarakat. Prinsip keadilan pajak juga dapat dilihat dari dua sisi yakni penerimaan dan pengeluaran. Distribusi pembebanan pajak yang adil dipengaruhi oleh faktor-faktor, yaitu siapa yang membayar, jenis pendapatannya serta tarif pajak. Hal ini juga dipengaruhi oleh metode *assessment sistem* dan ketepatan atau keakuratan perhitungan pajak yang terutang. Ketidakakuratan perhitungan mengakibatkan terjadinya ketidakadilan karena adanya pajak yang lebih atau kurang bayar.

Keadilan pajak dibagi dalam tiga pendekatan aliran pemikiran:

- Pertama, prinsip manfaat (*benefit principle*).

Keadilan harus didasarkan pada prinsip manfaat. Prinsip ini menyatakan bahwa suatu sistem pajak dikatakan adil apabila kontribusi yang diberikan oleh setiap wajib pajak sesuai dengan manfaat yang diperolehnya dari jasa-



jasa pemerintah. Jasa pemerintah ini meliputi berbagai sarana yang disediakan oleh pemerintah untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat.

Berdasarkan prinsip ini maka sistem pajak yang benar-benar adil akan sangat berbeda tergantung pada struktur pengeluaran pemerintah. Oleh karena itu prinsip manfaat tidak hanya menyangkut kebijakan pajak saja, tetapi juga kebijakan pengeluaran pemerintah yang dibiayai oleh pajak.

- Kedua, prinsip kemampuan membayar (*ability to pay principle*).

Pendekatan ini, masalah pajak hanya dilihat dari sisi pajak itu sendiri terlepas dari sisi pengeluaran publik (pengeluaran pemerintah untuk membiayai pengeluaran bagi kepentingan publik). Menurut prinsip ini, perekonomian memerlukan suatu jumlah penerimaan pajak tertentu, dan setiap wajib pajak diminta untuk membayar sesuai dengan kemampuannya.

Prinsip kemampuan membayar secara luas digunakan sebagai pedoman pembebanan pajak. Pendekatan prinsip kemampuan membayar dipandang jauh lebih baik dalam mengatasi masalah redistribusi pendapatan dalam masyarakat, tetapi mengabaikan masalah yang berkaitan dengan penyediaan jasa-jasa publik.

- Ketiga, keadilan horizontal dan keadilan vertikal.

Keadilan horizontal berarti bahwa orang-orang yang mempunyai kemampuan sama harus membayar pajak dalam jumlah yang sama. Prinsip ini hanya menerapkan prinsip dasar keadilan berdasarkan undang-undang.

Misalnya untuk pajak penghasilan, untuk orang yang berpenghasilan sama harus membayar jumlah pajak yang sama.

Prinsip keadilan horizontal ini diberlakukan kepada wajib pajak dengan



maksud dan tujuan terhadap tingkat kesetaraan dalam perolehan penghasilan. Wajib pajak yang memiliki tingkat penghasilan yang setara, akan dikenakan pajak yang setara pula. Tentunya disertai dengan berapa besar Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) masing-masing wajib pajak yang menjadi pengurang beban pajaknya, sedangkan prinsip keadilan vertikal berarti bahwa orang-orang yang mempunyai kemampuan lebih besar harus membayar pajak lebih besar. Prinsip keadilan vertikal juga memberikan perlakuan yang sama seperti halnya pada prinsip keadilan horizontal, tetapi beranggapan bahwa orang yang mempunyai kemampuan berbeda, harus membayar pajak dengan jumlah yang berbeda pula.

Tiga aspek keadilan yang perlu diperhatikan dalam penerapan pajak, yaitu keadilan dalam penyusunan undang-undang pajak, keadilan dalam penerapan ketentuan perpajakan, dan keadilan dalam penggunaan uang pajak.

Keadilan dalam penyusunan Undang-Undang Pajak, merupakan salah satu penentu dalam mewujudkan keadilan perpajakan, karena dengan melihat proses dan hasil akhir pembuatan undang-undang pajak yang kemudian diberlakukan masyarakat akan dapat melihat apakah pemerintah juga mengakomodasi kepentingan wajib pajak dalam penetapan peraturan perpajakan, seperti ketentuan tentang siapa yang menjadi objek pajak, apa yang menjadi objek pajak, bagaimana cara pembayaran pajak, tindakan yang dapat diberlakukan oleh fiskus kepada wajib pajak, sanksi yang mungkin dikenakan kepada wajib pajak yang tidak melaksanakan kewajibannya secara tidak benar, hak wajib pajak, perlindungan wajib pajak dari tindakan fiskus yang dianggapnya tidak sesuai dengan ketentuan, keringanan pajak yang dapat diberikan kepada wajib pajak dan hal lainnya.



Keadilan dalam penerapan ketentuan perpajakan, merupakan hal yang harus diperhatikan benar oleh Negara pemerintah sebagai pihak yang diberi kewenangan oleh hukum pajak untuk menarik atau memungut pajak dari masyarakat. Negara atau pemerintah melalui fiskus dalam mencapai keadilan ini, harus memahami dan menerapkan asas-asas pemungutan pajak dengan baik.

Keadilan dalam penggunaan uang pajak, merupakan aspek ketiga yang menjadi tolak ukur penerapan keadilan perpajakan, berkaitan dengan harapan sampai di mana manfaat dari pemungutan pajak tersebut dipergunakan untuk kepentingan masyarakat banyak. Keadilan yang bersumber pada penggunaan uang pajak sangat penting karena membayar pajak tidak menerima kontra prestasi secara langsung yang “dapat” ditunjuk atau yang seimbang pada saat membayar pajak.

Manfaat pajak untuk pelayanan umum dan kesejahteraan umum harus benar-benar mendapatkan perhatian dan dapat dirasakan secara langsung oleh masyarakat yang menjadi pembayar pajak. Pendekatan manfaat adalah fundamental dalam menilai keadilan di dalam penggunaan uang pajak oleh pemerintah.

2.1.2. Teori Kewenangan

Kontinuitas perkembangan ilmu hukum, selain bergantung pada metodologi, aktifitas penelitian dan imajinasi sosial, juga sangat ditentukan oleh teori³⁸. Teori adalah menerangkan atau menjelaskan mengapa gejala spesifik atau proses tertentu terjadi. Suatu teori harus dilalui dengan menghadapkannya pada fakta yang dapat menunjukkan ketidakbenarannya³⁹.

Kerangka teori yang digunakan dalam penelitian ini adalah mengacu kepada

³⁸Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, (Jakarta: Universitas Indonesia Press, 1982), hal 6

³⁹*Ibid*



teori kewenangan (*Theorie Van Bevoegheid*) berkaitan dengan beralihnya kewenangan pengaturan pelaksanaan pemugutan pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dari pemerintah pusat berupa Undang-undang kepada kementerian keuangan, direktorat jenderal pajak. Menurut Philipus M. Hadjon, “wewenang (*bevoegdheid*) dideskripsikan sebagai kekuasaan hukum (*rechtsmacht*). Sehingga dalam konsep hukum publik, wewenang berkaitan dengan kekuasaan”⁴⁰.

Dalam literatur ilmu politik, ilmu pemerintahan, dan ilmu hukum sering ditemukan istilah kekuasaan, kewenangan, dan wewenang. Kekuasaan sering disamakan begitu saja dengan kewenangan, dan kekuasaan sering dipertukarkan dengan istilah kewenangan, demikian pula sebaliknya. Kewenangan sering disamakan juga dengan wewenang. Kekuasaan biasanya berbentuk hubungan dalam arti bahwa “ada satu pihak yang memerintah dan pihak lain yang diperintah” (*the rule and the ruled*).⁴¹

Menurut kamus besar bahasa Indonesia, kata wewenang disamakan dengan kata kewenangan, yang diartikan sebagai hak dan kekuasaan untuk bertindak, kekuasaan membuat keputusan, memerintah dan melimpahkan tanggung jawab kepada orang/badan lain.⁴²

Berdasarkan pengertian tersebut di atas, dapat terjadi kekuasaan yang tidak berkaitan dengan hukum. Kekuasaan yang tidak berkaitan dengan hukum oleh Henc

⁴⁰Philipus M. Hadjon, “*Tentang Wewenang*”, (Jakarta: Yuridika, No.5&6 Tahun XII, 1997), hal.1

⁴¹Miriam Budiardjo, *Dasar-Dasar Ilmu Politik*, (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1998), hal. 35-36

⁴²Kamal Hidjaz. *Efektivitas Penyelenggaraan Kewenangan Dalam Sistem Pemerintahan Daerah Di Indonesia. Pustaka Refleksi*. (Makasar. 2010.) hal 35.



van Maarseven disebut sebagai “*blote match*”⁴³, sedangkan kekuasaan yang berkaitan dengan hukum oleh Max Weber disebut sebagai wewenang rasional atau legal, yakni wewenang yang berdasarkan suatu sistem hukum ini dipahami sebagai suatu kaidah-kaidah yang telah diakui serta dipatuhi oleh masyarakat dan bahkan yang diperkuat oleh Negara⁴⁴

Menurut Hukum publik, wewenang berkaitan dengan kekuasaan.⁴⁵

Kekuasaan memiliki makna yang sama dengan wewenang karena kekuasaan yang dimiliki oleh Eksekutif, Legislatif dan Yudikatif adalah kekuasaan formal. Kekuasaan merupakan unsur esensial dari suatu Negara dalam proses penyelenggaraan pemerintahan di samping unsur-unsur lainnya, yaitu: a) hukum; b) kewenangan (wewenang); c) keadilan; d) kejujuran; e) kebijakbestarian; dan f) kebajikan⁴⁶.

Menurut Prof Dr Bagir Manan, SH, wewenang dalam bahasa hukum tidak sama dengan kekuasaan. Kekuasaan hanya menggambarkan hak untuk berbuat dan tidak berbuat. Wewenang sekaligus berarti hak dan kewajiban.⁴⁷

Kekuasaan merupakan inti dari penyelenggaraan Negara agar Negara dalam keadaan bergerak (*de staat in beweging*) sehingga Negara itu dapat berkiprah,

⁴³Suwoto Mulyosudarmo, *Kekuasaan dan Tanggung Jawab Presiden Republik Indonesia, Suatu Penelitian Segi-Segi Teoritik dan Yuridis Pertanggungjawaban Kekuasaan*, (Surabaya: Universitas Airlangga, 1990), hal 30

⁴⁴A. Gunawan Setiardi, *Dialektika Hukum dan Moral dalam Pembangunan Masyarakat Indonesia*, (Yogyakarta: Kanisius, 1990), hal. 52

⁴⁵Philipus M. Hadjon, *Tentang Wewenang*, Makalah, (Surabaya, Universitas Airlangga, tanpa tahun), hal. 1

⁴⁶Rusadi Kantaprawira, *Hukum dan Kekuasaan*, Makalah, (Yogyakarta: Universitas Islam Indonesia, 1998), hal. 37-38

⁴⁷Nurmayani S.H.,M.H. *Hukum Administrasi Daerah*. (Bandarlampung, Universitas Lampung, 2009). hal 26.



bekerja, berkapasitas, berprestasi, dan berkinerja melayani warganya, oleh karena itu Negara harus diberi kekuasaan.⁴⁸

Kekuasaan menurut Miriam Budiardjo adalah kemampuan seseorang atau sekelompok orang manusia untuk mempengaruhi tingkah laku seseorang atau kelompok lain sedemikian rupa sehingga tingkah laku itu sesuai dengan keinginan dan tujuan dari orang atau Negara⁴⁹.

Penguasa atau Organ menjalankan kekuasaannya sehingga Negara itu dikonsepsikan sebagai himpunan jabatan-jabatan (*een ambten complex*) di mana jabatan-jabatan itu diisi oleh sejumlah pejabat yang mendukung hak dan kewajiban tertentu berdasarkan konstruksi subjek-kewajiban⁵⁰. Kekuasaan mempunyai dua aspek, yaitu aspek politik dan aspek hukum, sedangkan kewenangan hanya beraspek hukum semata, artinya, kekuasaan itu dapat bersumber dari konstitusi, juga dapat bersumber dari luar konstitusi (*inkonstitusional*), misalnya melalui kudeta atau perang, sedangkan kewenangan jelas bersumber dari konstitusi.

Kewenangan adalah merupakan hak menggunakan wewenang yang dimiliki seorang pejabat atau institusi menurut ketentuan yang berlaku, dengan demikian kewenangan juga menyangkut kompetensi tindakan hukum yang dapat dilakukan menurut kaidah-kaidah formal, jadi kewenangan merupakan kekuasaan formal yang dimiliki oleh pejabat atau institusi. Kewenangan memiliki kedudukan yang penting dalam kajian hukum tata negara dan hukum administrasi negara. Begitu

⁴⁸ Ridwan HR. *Hukum Administrasi Negara*. (Jakarta, PT Raja Grafindo Persada, 2013.) hal 71.

⁴⁹ Miriam Budiardjo, *Op Cit*, hal. 35

⁵⁰ Rusadi Kantaprawira, *Op Cit*, hal. 39



pentingnya kedudukan kewenangan ini, sehingga Stroink dan Steenbeek menyebut sebagai konsep inti dalam hukum tata negara dan hukum administrasi negara.⁵¹

Kewenangan sering disejajarkan dengan istilah wewenang. Istilah wewenang digunakan dalam bentuk kata benda dan sering disejajarkan dengan istilah “*bevoegheid*” dalam istilah hukum Belanda. Menurut Hadjon, jika dicermati ada sedikit perbedaan antara istilah kewenangan dengan istilah “*bevoegheid*”.

Perbedaan tersebut terletak pada karakter hukumnya. Istilah “*bevoegheid*” digunakan dalam konsep hukum publik maupun dalam hukum privat. Dalam konsep hukum kita istilah kewenangan atau wewenang seharusnya digunakan dalam konsep hukum publik⁵².

Hadjon mengatakan bahwa setiap tindakan pemerintahan disyaratkan harus bertumpu atas kewenangan yang sah. Kewenangan itu diperoleh melalui tiga sumber, yaitu atribusi, delegasi, dan mandat. Kewenangan atribusi lazimnya digariskan melalui pembagian kekuasaan negara oleh undang-undang dasar, sedangkan kewenangan delegasi dan mandat adalah kewenangan yang berasal dari pelimpahan. Kemudian Hadjon pada dasarnya membuat perbedaan antara delegasi dan mandat. Dalam hal delegasi mengenai prosedur pelimpahannya berasal dari suatu organ pemerintahan kepada organ pemerintahan yang lainnya dengan peraturan perundang-undangan, dengan tanggung jawab dan tanggung gugat beralih ke delegataris. Pemberi delegasi tidak dapat menggunakan wewenang itu lagi, kecuali setelah ada pencabutan dengan berpegang pada asas “*contrarius actus*”, artinya setiap perubahan, pencabutan suatu peraturan pelaksanaan perundang-undangan, dilakukan oleh pejabat yang menetapkan peraturan

⁵¹Ridwan HR. *Op.Cit.* hal. 99.

⁵²Phillipus M. Hadjon, *Op Cit*, hal. 20



dimaksud, dan dilakukan dengan peraturan yang setaraf atau yang lebih tinggi.

Dalam hal mandat, prosedur pelimpahan dalam rangka hubungan atasan-bawahan yang bersifat rutin. Adapun tanggung jawab dan tanggung gugat tetap pada pemberi

mandat. Setiap saat pemberi mandat dapat menggunakan sendiri wewenang yang dilimpahkan itu.⁵³ Dalam Hukum Tata Negara, kekuasaan menggambarkan hak untuk berbuat atau tidak berbuat. Wewenang mengandung arti hak dan kewajiban.

Hak berisi kebebasan untuk melakukan atau tidak melakukan tindakan tertentu atau menuntut pihak lain untuk melakukan tindakan tertentu. Kewajiban memuat keharusan untuk melakukan atau tidak melakukan tindakan tertentu dalam hukum administrasi negara wewenang pemerintahan yang bersumber dari peraturan perundang-undangan diperoleh melalui cara-cara yaitu atribusi, delegasi dan mandat.⁵⁴

Syafrudin berpendapat ada perbedaan antara pengertian kewenangan dan wewenang.⁵⁵ Kita harus membedakan antara kewenangan (*authority, gezag*) dengan wewenang (*competence, bevoegheid*). Kewenangan adalah apa yang disebut kekuasaan formal, kekuasaan yang berasal dari kekuasaan yang diberikan oleh undang-undang, sedangkan wewenang hanya mengenai suatu "onderdeel" (bagian) tertentu saja dari kewenangan. Di dalam kewenangan terdapat wewenang-wewenang (*rechtsbevoegdheden*). Wewenang merupakan lingkup tindakan hukum publik, lingkup wewenang pemerintahan, tidak hanya meliputi wewenang membuat keputusan pemerintah (*bestuur*), tetapi meliputi wewenang dalam rangka

⁵³Ridwan HR., *Op.Cit.* hal. 108-109.

⁵⁴Bagir Manan. *Wewenang Provinsi, Kabupaten, dan Kota dalam Rangka Otonomi Daerah*. (Bandung: Fakultas Hukum Unpad., 2000.) hal. 1-2.

⁵⁵Ateng Syafrudin, *Menuju Penyelenggaraan Pemerintahan Negara yang Bersih dan Bertanggung Jawab*, Jurnal Pro Justisia Edisi IV, (Bandung: Universitas Parahyangan, 2000), hal. 22



pelaksanaan tugas dan memberikan wewenang serta distribusi wewenang utamanya ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan.

Secara yuridis, pengertian wewenang adalah kemampuan yang diberikan oleh peraturan perundang-undangan untuk menimbulkan akibat-akibat hukum⁵⁶.

Pengertian wewenang menurut Stoud adalah:

“Bevoegheid wet kan worden omscreven als het geheel van bestuurechtelijke bevoegdheden door publiekrechtelijke rechtssubjecten in het bestuurechtelijke rechtsverkeer”. (Wewenang dapat dijelaskan sebagai keseluruhan aturan-aturan yang berkenaan dengan perolehan dan penggunaan wewenang pemerintah oleh subjek hukum publik dalam hukum publik)⁵⁷.

Dari berbagai pengertian kewenangan sebagaimana tersebut di atas, penulis berkesimpulan bahwa kewenangan (*authority*) memiliki pengertian yang berbeda dengan wewenang (*competence*). Kewenangan merupakan kekuasaan formal yang berasal dari perundang-undangan, sedangkan wewenang adalah suatu spesifikasi dari kewenangan, artinya barang siapa (subjek hukum) yang diberikan kewenangan oleh undang-undang, maka ia berwenang untuk melakukan sesuatu yang tersebut dalam kewenangan itu.

Kewenangan yang dimiliki oleh organ (institusi) pemerintahan dalam melakukan perbuatan nyata (riil), mengadakan pengaturan atau mengeluarkan keputusan selalu dilandasi oleh kewenangan yang diperoleh dari konstitusi secara atribusi, delegasi, maupun mandat. Suatu atribusi menunjuk pada kewenangan yang

⁵⁶Indroharto, *Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik*, dalam Paulus Efendie Lotulung, *Himpunan Makalah Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1994), h. 65

⁵⁷Stout HD, de Betekenissen van de wet, dalam Irfan Fachruddin, *Pengawasan Peradilan Administrasi terhadap Tindakan Pemerintah*, (Bandung: Alumni, 2004), h.4



asli atas dasar konstitusi (UUD). Pada kewenangan delegasi, harus ditegaskan suatu pelimpahan wewenang kepada organ pemerintahan yang lain. Pada mandat tidak terjadi pelimpahan apapun dalam arti pemberian wewenang, akan tetapi, yang diberi mandat bertindak atas nama pemberi mandat. Dalam pemberian mandat, pejabat yang diberi mandat menunjuk pejabat lain untuk bertindak atas nama mandator (pemberi mandat).

Pengertian mandat dalam asas-asas Hukum Administrasi Negara, berbeda dengan pengertian mandataris dalam konstruksi mandataris menurut penjelasan UUD RI Tahun 1945 sebelum perubahan. Dalam Hukum Administrasi Negara, mandat diartikan sebagai perintah untuk melaksanakan perintah atasan, kewenangan dapat sewaktu-waktu dilaksanakan oleh pemberi mandat, dan tidak terjadi peralihan tanggung jawab.

Kewenangan harus dilandasi oleh ketentuan hukum yang ada (konstitusi), sehingga kewenangan tersebut merupakan kewenangan yang sah. Pejabat (organ) dalam mengeluarkan keputusan didukung oleh sumber kewenangan tersebut.

Stroink menjelaskan bahwa sumber kewenangan dapat diperoleh bagi pejabat atau organ (institusi) pemerintahan dengan cara atribusi, delegasi dan mandat.

Kewenangan organ (institusi) pemerintah adalah suatu kewenangan yang dikuatkan oleh hukum positif guna mengatur dan mempertahankannya. Tanpa kewenangan tidak dapat dikeluarkan suatu keputusan yuridis yang benar.⁵⁸

Istilah kewenangan (wewenang) disejajarkan dengan *bevoegdheid* (kemampuan) dalam istilah Hukum Belanda. Dalam ranah Hukum Perdata, kedua

⁵⁸F.A.M. Stroink dalam Abdul Rasyid Thalib, *Wewenang Mahkamah Konstitusi dan Aplikasinya dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 2006), h. 219



istilah tersebut memiliki perbedaan yang mendasar berkaitan dengan karakter hukumnya. *Bevoegdheid* digunakan dalam konsep hukum publik dan hukum privat, sedangkan istilah wewenang hanya berlaku dalam konsep hukum publik yang mengandung arti kemampuan untuk melakukan suatu tindakan hukum publik atau dengan kata lain wewenang adalah kemampuan bertindak yang diberikan oleh undang-undang yang berlaku untuk melakukan hubungan dengan perbuatan hukum.⁵⁹

Menurut Ibrahim⁶⁰, kekuasaan itu diperoleh pertama-tama melalui *attributie* (*oorspronkelijk dalam arti aseli*), setelah itu dilakukan pelimpahan (*afgeleid*) yang dilakukan dengan dua cara yaitu *delegatie* dan *mandat*. Kewenangan *attributie* diperoleh dan berasal dari sistem pembagian kekuasaan pada sistem pemerintahan yang dianut oleh suatu negara, sehingga kewenangan dan tanggung jawabnya ditetapkan dalam konstitusi, kecuali negara yang tidak memiliki konstitusi diatur dalam Undang-Undang. *Delegatie* dilakukan oleh yang memiliki wewenang dan dalam waktu tertentu, penerima bertindak atas nama diri sendiri dan bertanggung jawab secara eksternal. Sedangkan, *Mandat* tidak menimbulkan pergeseran wewenang dari pemiliknya, sehingga beban tanggung jawab tetap berada pada pemberi kuasa.⁶¹

Van Wijk Konijnenbelt mendefinisikan cara pemerintah memperoleh kewenangan dan mengalihkan kewenangannya dengan beberapa cara seperti :

- a. *Attributie: toekenning van een bestuur bevoegdheid door een wetgever aan een besttusorgan* (atribusi adalah pemberian wewenang pemerintah oleh

⁵⁹S.F. Marbun, 1997, *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administrasi di Indonesia*, (Yogyakarta: Liberty), hal. 154.

⁶⁰Ibrahim, R., *op.cit*, hal.23.

⁶¹*Ibid*.



pembuat undang-undang kepada organ pemerintahan);

b. *Delegaties: overdracht van een bevoegheid van het ene bestuursorgaan aan een ander* (delegasi adalah pelimpahan wewenang pemerintah dari organ pemerintah lainnya);

c. *Mandaat: een bevoegdheid laat zijn bevoegheid namens hem uitoefenen door een ander* (mandat terjadi ketika organ pemerintah mengizinkan kewenangannya dijalankan oleh organ lain atas namanya).

Adapun Teori Kewenangan yang digunakan dalam penelitian ini adalah menurut Hadjon. Pada intinya Teori Kewenangan menurut Hadjon berpendapat bahwa kewenangan pada hakikatnya berasal dari 2 (dua) sumber yaitu: *atribusi* dan *delegasi*. Namun dikatakan pula bahwa kadangkala mandat digunakan sebagai cara tersendiri dalam memperoleh wewenang. Pendapat ini sejalan dengan pendapat yang dikemukakan Stroink dan Steenbeek, yang berpendapat bahwa :⁶²⁶³

Hanya ada dua cara organ memperoleh wewenang yaitu atribusi dan delegasi. Atribusi berkenaan dengan penyerahan suatu wewenang baru, sedangkan delegasi menyangkut pelimpahan wewenang yang telah ada (oleh organ yang telah memperoleh wewenang secara atributif) kepada organ lain; jadi delegasi secara logis selalu didahului oleh atribusi. Mandat tidak mengakibatkan perubahan wewenang apapun, sebab yang ada hanyalah hubungan internal, seperti Menteri dengan pegawai untuk mengambil keputusan tertentu atas nama Menteri, sementara

⁶²Ridwan H.R, *op.cit*, hal. 105.

⁶³ Philipus M. Hadjon, dkk, 1993, *Pengantar Hukum Administrasi Negara dan Upaya Administrasi di Indonesia*, Liberty, Yogyakarta (selanjutnya disebut Philipus M. Hadjon I), hal. 128-129



secara yuridis wewenang tanggung jawab tetap berada pada organ kementerian. Pegawai memutuskan secara teknis, sedangkan menteri secara yuridis.⁶⁴

Lebih lanjut Hadjon menyebutkan bahwa atribusi merupakan cara normal untuk memperoleh wewenang pemerintahan. Yang dapat membentuk wewenang adalah yang berwenang berdasarkan peraturan perundang-undangan. Dalam hukum administrasi positif, ditemukan berbagai ketentuan tentang atribusi, sedangkan delegasi diartikan sebagai penyerahan wewenang (untuk membuat "*besluit*") oleh pejabat pemerintahan (pejabat Tata Usaha Negara) kepada pihak lain dan wewenang tersebut menjadi tanggung jawab pihak lain tersebut.

Teori kewenangan dalam penelitian ini digunakan untuk membahas pokok permasalahan dalam penelitian ini yaitu mengenai kewenangan pembuat Undang-undang atau pejabat pemerintah yang diberikan oleh negara untuk membuat peraturan termasuk peraturan pelaksanaannya dalam perpajakan, khususnya pengaturan mengenai pembebanan pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan untuk jual beli, hibah dan warisan.

Atribusi terjadi karena adanya pemberian wewenang pemerintahan yang baru oleh suatu ketentuan dalam peraturan perundang-undangan. Atribusi kewenangan dalam peraturan perundang-undangan adalah pemberian kewenangan membentuk peraturan perundang-undangan yang pada puncaknya diberikan oleh UUD RI Tahun 1945 atau UU kepada suatu lembaga negara atau pemerintah. Kewenangan tersebut melekat terus menerus dan dapat dilaksanakan atas prakarsa sendiri setiap diperlukan. Hal ini yang melahirkan atau menciptakan suatu wewenang baru. Legislator yang kompeten untuk memberikan atribusi wewenang

⁶⁴Ridwan H.R., *op.cit.*, hal. 46.



pemerintahan dibedakan : *Original legislator*, dalam hal ini di tingkat pusat adalah MPR sebagai pembentuk Undang-undang Dasar dan DPR bersama Pemerintah sebagai yang melahirkan suatu undang-undang. Dalam kaitannya dengan kepentingan daerah, oleh konstitusi diatur dengan melibatkan DPD. Di tingkat daerah yaitu DPRD dan pemerintah daerah yang menghasilkan Peraturan Daerah. Dalam Pasal 22 ayat (1), UUD RI Tahun 1945 memberikan kewenangan kepada Presiden untuk membentuk.⁶⁵

Peraturan Pemerintah Pengganti UU jika terjadi kepentingan yang memaksa. *Delegated legislator*, dalam hal ini seperti presiden yang berdasarkan suatu undang-undang mengeluarkan peraturan pemerintah, yaitu diciptakan wewenang-wewenang pemerintahan kepada badan atau jabatan tata usaha negara tertentu.

Pada delegasi, terjadilah pelimpahan suatu wewenang yang telah ada oleh badan atau jabatan tata usaha negara yang telah memperoleh wewenang pemerintahan secara atributif kepada badan atau jabatan tata usaha negara lainnya.

Jadi suatu delegasi selalu didahului oleh adanya suatu atribusi wewenang.⁶⁶

Berdasarkan uraian tersebut, apabila wewenang yang diperoleh organ pemerintahan secara atribusi itu bersifat asli yang berasal dari peraturan perundang-undangan, yaitu dari redaksi pasal-pasal tertentu dalam peraturan perundang-undangan. Penerima dapat menciptakan wewenang baru atau memperluas wewenang yang sudah ada dengan tanggung jawab intern dan ekstern pelaksanaan

⁶⁵Ridwan HR. *Op.Cit.* hal. 104.

⁶⁶*Ibid.* hal. 104-105.



wewenang yang diatribusikan sepenuhnya berada pada penerima wewenang (atributaris).⁶⁷

2.1.3. Teori Perundang-undangan

Pengertian perundang-undangan menurut ahli hukum dapat dibedakan menjadi dua pengertian. Pertama, menurut Attamimi, istilah perundang-undangan (*wettelijkeregels*) secara harfiah dapat diartikan peraturan yang berkenaan dengan undang-undang, baik peraturan itu berupa undang-undang sendiri maupun peraturan lebih rendah yang merupakan atribusi atau delegasi undang-undang.

Kedua, menurut Indrati, pengertian perundang-undangan meliputi perundang-undangan merupakan proses pembentukan peraturan-peraturan negara dan perundang-undangan merupakan hasil pembentukan peraturan-peraturan negara, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah. Pengertian perundang-undangan dalam penelitian ini menggunakan pengertian perundang-undangan sebagaimana dikemukakan oleh Indrati bahwa perundang-undangan merupakan proses pembentukan peraturan-peraturan negara atau merupakan hasil pembentukan peraturan-peraturan negara, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah.

Pengertian teori perundang-undangan adalah cabang atau sisi lain ilmu perundang-undangan yang lebih bersifat kognitif dan berorientasi pada mengusahakan kejelasan dan kejernihan pemahaman, khususnya pemahaman yang bersifat dasar bidang perundang-undangan.

Berdasarkan Pasal 1 angka 2 Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yang dimaksud peraturan perundang-undangan adalah “peraturan tertulis yang memuat norma hukum yang

⁶⁷*Ibid. hal. 109.*



mengikat secara umum dan dibentuk atau ditetapkan oleh lembaga negara atau pejabat yang berwenang melalui prosedur yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan”.

Pendekatan dalam penelitian ini dilakukan melalui pendekatan perundang-undangan (*statute approach*). Pendekatan undang-undangan (*statute approach*) dilakukan dengan menelaah semua undang-undang dan regulasi yang bersangkut paut dengan isu hukum yang sedang ditangani.⁶⁸

Ahli hukum di Indonesia memberikan pengertian tentang perundang-undangan yang dibedakan menjadi dua pengertian. *Pertama*, menurut A. Hamid S.

Attamimi, berpendapat perundang-undangan (*wettelijke regels*) secara harfiah dapat diartikan peraturan yang berkenaan dengan undang-undang, baik peraturan itu berupa undang-undang sendiri maupun peraturan lebih rendah yang merupakan

atribusi atau delegasi undang-undang.⁶⁹ Dan *kedua*, Indrati, berpendapat pengertian perundang-undangan yang meliputi undang-undang merupakan proses pembentukan peraturan-peraturan negara dan perundang-undangan merupakan hasil pembentukan peraturan-peraturan negara, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah.⁷⁰

Para tokoh utama yang mencetuskan ilmu perundang-undangan ini seperti adalah Peter Noll di tahun 1973 dengan istilah *gesetzgebungslehre*, Jurgen Rodig di tahun 1975 dengan istilah *gesetzgebungslehre*, Burkhardt Krems di tahun 1979 dan Werner Maihofer di tahun 1981 dengan istilah *gesetzgebung wissenschaft*. Para tokoh di negara Belanda diantaranya S.O. Van Poelje di tahun 1980 dengan istilah

⁶⁸Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum*, (Malang: UMM Press, 2009), hal. 93

⁶⁹A. Hamid S, Attamimi (1), *Perbedaan antara Peraturan Perundang-undangan dan Peraturan Kebijakan*. Makalah pada Pidato Dies Natalis PTIK ke-46, Jakarta 17 Juni 1992, hal.3.

⁷⁰Maria Farida Indrati Soeprapto, *Op.Cit*, hal. 3.

wetgevingsleer atau *wetgevingskunde*, dan W.G Van der Velden di tahun 1988 dengan istilah *wetgevingstheorie*, sedangkan di Indonesia diajukan oleh Attamimi ditahun 1975 dengan istilah ilmu pengetahuan perundang-undangan.

Gesetzgebung Wissenschaft adalah suatu teori perundang-undangan yang merupakan konsep perundang-undangan yang diterjemahkan secara umum, yang awalnya berkembang di Eropa Barat, terutama di negara-negara yang berbahasa Jerman. Istilah lain yang juga sering dipakai adalah *Wetgeving Wetenschap* atau *science of legislation*.

Penelitian ini menggunakan pengertian perundang-undangan yang dikemukakan oleh Maria Farida Indrati bahwa perundang-undangan merupakan proses pembentukan peraturan-peraturan negara atau merupakan hasil pembentukan peraturan-peraturan negara, baik di tingkat pusat maupun di tingkat daerah. Pengertian teori perundang-undangan adalah cabang atau sisi lain ilmu perundang-undangan yang lebih bersifat kognitif dan berorientasi pada mengusahakan kejelasan dan kejernihan pemahaman, khususnya pemahaman yang bersifat dasar bidang perundang-undangan.⁷¹⁾

Berdasarkan Pasal 1 angka 2 Undang-undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, yang dimaksud peraturan perundang-undangan adalah “peraturan tertulis yang memuat norma hukum yang mengikat secara umum dan dibentuk atau ditetapkan oleh

⁷¹⁾A.Hamid S. Attamimi (II), *Teori Perundang-undangan di Indonesia*, Pidato Pengukuhan Jabatan Guru Besar Fakultas Hukum Universitas Indonesia, (Jakarta: FHUI, 1992), hal.3. Ilmu pembentukan perundang-undangan (*Wetgeving Wetenschap*) lahir sejak awal tahun 1971. Lihat Noll dalam Van der Velden, *De ontwikkeling van de wetgeving wetenschap*, (Lelystad: Koninklijke Vermande, 1988), hal. 21, sebagaimana dikutip Sudikno Mertokusumo (I), *Teori Hukum, Op.Cit.*, hal. 31. Bersifat kognitif berkenaan dengan aktivitas otak yang sering berawal dari tingkat pengetahuan sampai pada tingkat evaluasi. Afektif berkenaan dengan sikap dan nilai, sedangkan psikomotorik berkenaan dengan keterampilan (*skill*) atau kemampuan bertindak.



lembaga negara atau pejabat yang berwenang melalui prosedur yang ditetapkan dalam peraturan perundang-undangan”.

Pembentukan sebuah teori perundang-undangan tersebut akan berpedoman dan diuraikan lebih lanjut mengenai asas hukum dan norma hukum, jenis dan hierarki norma hukum, dan asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik dan ideal.

2.1.3.1. Asas Hukum dan Norma Hukum

Asas Hukum adalah merupakan latar belakang dari adanya suatu hukum konkrit, sedangkan Norma Hukum adalah hukum konkrit itu sendiri, atau dapat dikatakan bahwa asas adalah asal mula dari adanya norma. Ada dua pengertian Asas Hukum. Pertama Paul Scholten menyatakan : Kecenderungan-kecenderungan yang diisyaratkan oleh pandangan kesusilaan kita pada hukum merupakan sifat-sifat umum dengan segala keterbatasannya, sebagai pembawaan yang umum akan tetapi yang tidak boleh tidak harus ada, yang kedua oleh Van Eikema Hommes adalah Asas Hukum yang tidak boleh dianggap sebagai norma-norma hukum yang konkrit tetapi perlu dianggap sebagai dasar-dasar hukum yang berlaku. Pembentukan hukum praktis itu perlu berorientasi pada asas-asas hukum tersebut. Pengertian asas hukum ialah dasar-dasar atau petunjuk arah dalam pembentukan hukum positif.

Sedangkan Asas Hukum lain yang dikemukakan oleh Paul Scholten :

“Grondgedachten, die in en achter ieder in wetsvoorschriften en rechterlijke uitspraken belichaamd rechtssysteem liggen, waarvan de bijzondere bepalingen en beslissingen als uitwerkingen kunnen worden gedacht”

(Pikiran-pikiran dasar, yang terdapat di dalam dan di belakang sistem hukum masing-masing dirumuskan dalam aturan perundangan-undangan dan putusan-putusan hakim yang berkenaan dengannya ketentuan-ketentuan dan keputusan-keputusan individual dapat dipandang sebagai penjabarannya.)



Mertokusumo mengemukakan bahwa “*asas hukum merupakan pikiran dasar yang bersifat umum dan mendasari atau yang terdapat di dalam atau di belakang peraturan hukum konkrit*”, tetapi tidak tertutup kemungkinan *asas hukum tersurat atau dituangkan dalam peraturan hukum*. Misalnya, *asas nulum delictum nulla poena sine praevia legi poenali* dalam Pasal 1 ayat (1) Kitab Undang-Undang Hukum Pidana.⁷² Berkenaan dengan norma hukum, Sudikno Mertokusumo mengemukakan:⁷³

“...kaidah hukum lazimnya diartikan sebagai peraturan hidup yang menentukan bagaimana manusia itu seyogyanya berperilaku, bersikap dalam masyarakat agar kepentingannya dan kepentingan orang lain terlindungi. Atau dalam arti sempit kaidah hukum adalah nilai yang terdapat dalam peraturan konkret.”⁷⁴

Kelsen menyatakan norma hukum adalah aturan, pola, atau standar yang perlu diikuti. Norma hukum merupakan unsur pokok dalam peraturan perundang-undangan. Sifat-sifat norma hukum dalam peraturan perundang-undangan dapat berupa perintah (*gebod*), larangan (*verbod*), pengizinan (*toestemming*), dan pembatasan (*vrijstelling*).⁷⁵

Dari pembahasan tersebut dapat diuraikan bahwa *asas hukum merupakan pikiran dasar yang bersifat umum dan mendasari yang terdapat di dalam atau di belakang norma hukum*, tetapi tidak tertutup kemungkinan *asas hukum tersurat atau*

⁷²J.J.H. Bruggink, *Rechtsreflectie (Grondbegrippen uit de rechtstheorie)*, (Kluwer- Deventer, 1993), p.85, dan Arif Sidharta (Alih Bahasa), *Refleksi Tentang Hukum*, (Bandung: Citra Aditya Bakti, 1996,) hal. 119-120.

⁷³Sudikno Mertokusumo (I), *Op.Cit.*, hal. 46.
⁷⁴Sudikno Mertokusumo (II), *Penemuan Hukum (Sebuah Pengantar)*, (Yogyakarta: Liberty, 2006,) hal. 11.

⁷⁵Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, (New York: Russel & Russel, 1945), hal.35



dituangkan dalam norma hukum yang menjadi isi peraturan perundang-undangan.

Asas hukum harus berupa pedoman untuk merumuskan norma hukum dalam pembuatan peraturan perundang-undangan. Norma hukum adalah pedoman hidup yang dibuat oleh lembaga yang berwenang agar dapat terwujud ketertiban, keamanan, dan ketentraman dalam masyarakat.

2.1.3.2. Jenis dan Hierarki Norma Hukum

Peraturan perundang-undangan, dalam konteks negara Indonesia adalah peraturan tertulis yang dibentuk oleh lembaga negara atau pejabat yang berwenang dan mengikat secara umum. Hierarki maksudnya peraturan perundang-undangan atau tata tingkatan suatu aturan yang lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi.

Menurut Hans Kelsen, teori jenjang norma hukum (*stufentheorie*) bahwa norma-norma hukum itu berjenjang dan berlapis dalam suatu hierarki tata susunan, dimana suatu norma yang lebih rendah berlaku, berdasar, dan bersumber pada norma yang lebih tinggi, norma yang lebih tinggi berlaku, berdasar, dan bersumber pada norma yang lebih tinggi lagi, sampai pada suatu norma tertinggi yang disebut norma dasar (*Grundnorm*). Teori jenjang norma tersebut dikembangkan oleh seorang muridnya bernama Adolf Merckle yang mengemukakan bahwa suatu norma hukum itu selalu mempunyai dua wajah (*das doppelte rechtsantlitz*). Suatu norma itu ke atas bersumber dan berdasar pada norma di atasnya, tetapi ke bawah menjadi dasar dan sumber bagi norma hukum di bawahnya.⁷⁶

Setelah menyempurnakan teori Hans Kelsen, Nawiasky berpendapat (*Die Stufenordnung der Rechtsnormen*) yang menyatakan bahwa selain norma itu

⁷⁶Hans Kelsen, *Op.Cit*, hal. 113.



berlapis dan berjenjang, norma hukum suatu negara itu berkelompok, norma hukum dikelompokkan menjadi empat kelompok, yaitu:

- (1) *staatsfundamentalnorn* (norma fundamental negara).
- (2) *grundgesetzes* (aturan dasar/pokok negara).
- (3) *formelex gesezz* (undang-undang).
- (4) *verordnung and autonome satzungen* (aturan pelaksana dan aturan otonom).⁷⁷

Jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan di Indonesia pada masa Orde Baru diatur dalam Ketetapan MPRS No. XX/MPRS/1966 tentang Memorandum DPR-RI mengenai Sumber Tertib Hukum Republik Indonesia dan Tata Urutan Perundangan Republik Indonesia dengan urutan sebagai berikut:⁷⁸

- 1) Undang-Undang Dasar Republik Indonesia 1945.
- 2) Ketetapan MPR.
- 3) Undang-Undang/ Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang.
- 4) Peraturan Pemerintah.
- 5) Keputusan Presiden.
- 6) Peraturan-peraturan pelaksanaan lainnya seperti Peraturan Menteri, Instruksi Menteri, dan lain-lainnya.

Jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan di Indonesia pada era Reformasi diatur dalam Ketetapan MPR No.III/MPR/2000 tentang Sumber Hukum dan Tata Urutan Peraturan Perundang-undangan, tanggal 18 Agustus 2000, yang

⁷⁷Maria Farida Indrati Soeprapto, *Op. Cit*, hal. 25-35.

⁷⁸Ketetapan MPRS ini untuk segera mengakhiri kekacauan serta penyimpangan-penyimpangan dari jiwa UUD N RI TAHUN 1945, serta untuk mewujudkan kepastian dan keserasian hukum, dan kesatuan tafsiran dan pengertian mengenai Pancasila dan UUD N RI TAHUN 1945. Konsideran "'Menimbang" huruf b Ketetapan MPRS No. XX/MPRS/1966 tentang Memorandum DPR-GR mengenai Sumber Tertib Hukum Republik Indonesia dan Tata Urutan Perundangan Republik Indoensia. Sekretaris Jenderal MPR-RI, *Himpunan Ketetapan MPRS dan MPR Tahun 1960 s.d. 2002*, Jakarta: Sekretaris Jenderal MPR-RI, 2002.



menggantikan Ketetapan MPRS No. XX/MPRS/1966 dengan urutan sebagai berikut:

- 1) Undang-Undang Dasar 1945.
- 2) Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat.
- 3) Undang-Undang.
- 4) Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang.
- 5) Peraturan Pemerintah.
- 6) Keputusan Presiden.
- 7) Peraturan Daerah.

Jenis dan hierarki yang perkembangannya telah diatur peraturan perundang-undangan di Indonesia dalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik

Indonesia Tahun 2004 Nomor 53, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4389) yang diundangkan pada 22 Juni 2004 dan mulai dilaksanakan pada 1 November 2004.⁷⁹ Pasal 7 ayat (1) Undang-undang tersebut menentukan :

“Jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan adalah sebagai berikut :

- (a) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- (b) Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat
- (c) Undang-Undang atau Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang.
- (d) Peraturan Pemerintah.
- (e) Peraturan Presiden.
- (f) Peraturan Daerah.”

⁷⁹Pasal 58 Undang-undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.



Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan diganti dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234) yang diundangkan pada 12 Agustus 2011. Pasal 7 ayat (1) Undang-undang tersebut menentukan jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan sebagai berikut :

“Jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan adalah sebagai berikut :

- a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.
- b. Ketetapan Majelis Permusyawaratan Rakyat.
- c. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang.
- d. Peraturan Pemerintah.
- e. Peraturan Presiden.
- f. Peraturan Daerah Provinsi.
- g. Peraturan Daerah Kabupaten/Kota.

Jika dibandingkan dengan teori jenjang norma hukum Hans Kelsen (*Stufentheorie*) dan teori jenjang norma hukum Nawiasky (*Die Stufenordnung der Rechtsnormen*), yang menjadi hierarki norma hukum Negara Republik Indonesia sebagai berikut:

- (1) Pancasila merupakan norma hukum tertinggi (*staatsfundamentalnorm*).
- (2) Batang Tubuh UUD Negara RI Tahun 1945 dan Ketetapan MPR, hukum dasar tidak tertulis (konvensi) ketatanegaraan sebagai aturan dasar/pokok negara (*grundgesetzes*).
- (3) Undang-Undang (*formelel gesetzes*).



(4) Peraturan Pelaksana dan Peraturan Otonom (*verordnung and autonome satzung*).

Adanya pengaturan secara tegas mengenai jenis dan hierarki norma dalam Undang-Undang tersebut berlaku asas universal yang lazim dikenal di dunia ilmu hukum, yaitu *lex superior derogat legi inferiori* yang berarti norma hukum yang lebih tinggi mengesampingkan atau menafikan norma hukum yang lebih rendah.

Selain itu, dikenal pula asas *lex postereore derogat legi priore* yang berarti norma hukum yang dibentuk lebih baru mengesampingkan norma hukum terdahulu.

2.1.3.3. Preferensi Hukum

Kata “preferensi” dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia dimaknai “hak untuk didahulukan dan diutamakan daripada yang lain atau prioritas”⁸⁰, sedangkan dalam Kamus Hukum ditemukan kata *preference* dalam bahasa Inggris atau *preferent/preferentie* dalam bahasa Belanda dimaknai “hak utama”⁸¹ Menurut Mertokusumo, sistem hukum bersifat konsisten mengatasi konflik dan menyediakan sarana untuk mengatasi konflik. Karena sistem hukum tidak akan membiarkan konflik itu berlangsung berlarut-larut.⁸² Jika terjadi konflik norma hukum (antinomi hukum), berlaku asas penyelesaian konflik norma yang disebut asas preferensi hukum sebagai berikut:⁸³

1. *Lex postereore derogat legi priore*, yaitu undang-undang yang baru menegaskan atau mengalahkan undang-undang yang lama. Jika terjadi konflik

⁸⁰<http://kbbi.web.id/preferensi>. diakses terakhir 10 Juni 2017.

⁸¹Yan Pramadya Puspa, *Kamus Hukum*, Semarang: Aneka Ilmu, 1977, hal. 679

⁸²“Sistem hukum adalah suatu kesatuan yang terorganisasi, terstruktur (*a structured whole*) yang terdiri dari unsur-unsur atau bagian-bagian yang mengadakan interaksi satu sama lain dan mengadakan kerja sama untuk kepentingan dan tujuan kesatuan”. Sudikno Mertokusumo (1), *Teori... Op.Cit*, hal. 51-55.

⁸³Sudikno Mertokusumo, *Ibid*. Lihat juga Philipus M. Hadjon dan Tatiek Sri Djatmiati, *Op.Cit*, hal. 31-32.



norma antara dua undang-undang yang materinya sama, sedangkan norma dalam undang-undang yang lama tidak dicabut dan dinyatakan tidak berlaku oleh undang-undang yang baru sehingga pada saat yang sama berlaku dua undang-undang yang mengatur materi yang sama tetapi bertentangan satu sama lain, maka untuk mengatasi konflik tersebut berlaku prinsip undang-undang yang baru menegaskan atau mengalahkan undang-undang yang lama.

2. *Lex superior derogat legi inferiori*, yaitu peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi menegaskan atau mengalahkan peraturan perundang-undangan yang lebih rendah. Jika terjadi konflik antara dua peraturan perundang-undangan yang tidak berkedudukan sama mengatur materi yang sama tetapi bertentangan satu sama lain, maka untuk mengatasi konflik tersebut berlaku prinsip peraturan perundang-undangan yang lebih tinggi menegaskan atau mengalahkan peraturan perundang-undangan yang lebih rendah.

3. *Lex specialis derogat lex generalis*, yaitu undang-undang yang bersifat khusus menegaskan atau mengalahkan undang-undang yang bersifat umum. Jika terjadi konflik antara dua undang-undang mengatur materi yang sama tetapi bertentangan satu sama lain, maka untuk mengatasi konflik tersebut berlaku prinsip undang-undang yang bersifat khusus menegaskan atau mengalahkan undang-undang yang bersifat umum.

Lain dengan Brouwer yang mengemukakan beberapa tipe penyelesaian berkenaan dengan prinsip preferensi hukum, yaitu pengingkaran (*disavowal*), reinterpretasi, pembatalan (*invalidation*), dan pemulihan (*remedy*) sebagaimana akan dijelaskan berikut.

1. Pengingkaran (*disavowal*), yaitu mempertahankan bahwa tidak ada konflik



norma, misalnya konflik norma terjadi dalam bidang hukum privat dan hukum publik, namun dengan argumentasi bahwa dua bidang tersebut diterapkan secara terpisah sehingga tidak ada konflik norma.

2. Reinterpretasi, yaitu reinterpretasi terhadap norma dengan dua cara. *Pertama*, reinterpretasi norma preferensi dengan cara lebih fleksibel, dan *kedua*, reinterpretasi norma preferensi dan selanjutnya menerapkan norma tersebut dengan mengesampingkan yang lain.

3. Pembatalan (*invalidation*) ada dua macam, yaitu secara formal dan praktik. Pembatalan formal dilakukan oleh lembaga khusus yang berwenang, misalnya Mahkamah Agung dan Mahkamah Konstitusi, sedangkan pembatalan praktik adalah tidak menerapkan norma tersebut dalam praktik.

4. Pemulihan (*remedy*), yaitu dengan pertimbangan pemulihan dapat membatalkan norma. Misalnya, dalam hal norma unggul (*overruled norm*) berkenaan dengan aspek ekonomi, maka sebagai ganti membatalkan norma yang diberi kompensasi.⁸⁴

Soekanto dan Mamudji mengemukakan bahwa asas preferensi ini melahirkan teori dan penelitian yang disebut taraf sinkronisasi perundang-undangan yang bersifat *vertical*,⁸⁵ dan dikenal pula taraf sinkronisasi atau kesesuaian perundang-undangan yang sederajat yang mengatur bidang yang sama atau taraf sinkronisasi perundang-undangan yang bersifat *horizontal*.⁸⁶

Asas preferensi ini digunakan untuk menyelesaikan konflik pajak

⁸⁴P.W. Brouwer, et.al., *Coherence and Conflict in Law*, Zwolle: W.E.J Tjeenk Willink, 1992, hal. 217-223, sebagaimana dijelaskan kembali dalam Philipus M. Hadjon dan Tatiek Sri Djatmiati, *Op. Cit.*

⁸⁵Soejiono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif*, (Jakarta, PT Rajawali Press, 1985), hal. 85 dan 91.

⁸⁶*Ibid.*, hal. 91.



penghasilandalam memberikan perlindungan hukum bagi masyarakat yang melakukan pembayaran pajak. Teori perundangan-undangan yang mengkaji mengenai asas hukum dan norma hukum, jenis dan hierarki norma hukum, dan preferensi hukum ini digunakan untuk menganalisis hierarki.

2.1.3.4. Asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang Baik

Attamimi menyatakan bahwa asas pembentukan peraturan perundang-undangan adalah “*asas hukum yang memberikan pedoman dan bimbingan bagi penuangan isi peraturan, ke dalam bentuk dan susunan yang sesuai, tepat dalam penggunaan metodenya, serta mengikuti proses dan prosedur pembentukannya yang telah ditentukan.*”⁸⁷ Menurut Kreams, bidang hukum berkenaan dengan pembentukan peraturan perundang-undangan negara disebut dengan istilah *Staatliche Rechtssetzung* sehingga pembentukan peraturan meliputi: (1)peraturan (*Inhalt der Regelung*), (2) bentuk dan susunan peraturan (*Form der Regelung*), (3) metode pembentukan peraturan (*Methode der Ausarbeitung der Regelung*), dan (4) prosedur dan proses pembentukan peraturan (*Verfahren der Ausarbeitung der Regelung*).

Asas pembentukan peraturan perundang-undangan, berikut akan dikemukakan menurut pendapat 2 (dua) orang ahli hukum, yaitu I. C. Van der Vlies dan A. Hamid S. Attamimi serta menurut Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234).

⁸⁷A. Hamid S. Attamimi (III), *Peranan Keputusan Presiden Republik Indonesia dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Negara*, Disertasi, Jakarta: Universitas Indonesia, 1990, hal.13. Lihat juga Yuliandri, *Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan yang Baik*, Jakarta: Rajawali Pers, 2011), hal 23-24.



1. Menurut I.C. Van der Vlies.

Bukunya yang berjudul *Het wetsbegrip en beginselen van behoorlijke regelgeving* mengemukakan asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang patut (*beginselen van behoorlijke regelgeving*) dengan membagi asas-asas formal dan asas-asas material. Asas-asas formal meliputi:

- a. Asas tujuan yang jelas (*beginsel van duidelijke doelstelling*);
- b. Asas organ/lembaga yang tepat (*beginsel van het juiste orgaan*);
- c. Asas perlunya pengaturan (*het noodzakelijkheidsbeginsel*);
- d. Asas dapat dilaksanakan (*het beginsel van uitvoerbaarheid*); dan
- e. Asas konsensus (*het beginsel van consensus*);

Asas-asas material meliputi:

- a. Asas terminologi dan sistematika yang benar (*het beginsel van duidelijke systematiek*);
- b. Asas dapat dikenali (*het beginsel van de kenbaarheid*);
- c. Asas perlakuan yang sama dalam hukum (*het rechtsgelijkheidsbeginsel*);
- d. Asas kepastian hukum (*het rechtszekerheidsbeginsel*); dan⁸⁸
- e. Asas pelaksanaan hukum sesuai keadaan individual (*het beginsel van de individuele rechtsbedeling*).

2. Menurut Attamimi.

Asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan Indonesia yang patut secara berurutan sebagai berikut:

- a) Cita hukum Indonesia.

⁸⁸ M. Ikhwan, Airgensi Partisipasi Publik dalam Pembentukan Peraturan Daerah, http://studihukum.blogspot.com/2010/12/Airgensi-partisipasi-publik-dalam_5632.html. diakses terakhir 24 Agustus 2017.

Publik dalam Pembentukan Peraturan Daerah, Airgensi-partisipasi-publik-dalam_5632.html. diakses



- b) Asas negara berdasarkan hukum dan pemerintahan berdasarkan sistem konstitusi.
- c) Asas-asas lainnya.

Jika asas-asas itu diklasifikasi mengikuti asas formal dan asas material, berikut pembagian menurut A. Hamid S. Attamimi.

Asas-asas formal meliputi:

- a. Asas tujuan yang jelas.
- b. Asas perlunya pengaturan.
- c. Asas organ/lembaga yang tepat.
- d. Asas materi muatan yang tepat.
- e. Asas dapatnya dilaksanakan.
- f. Asas dapatnya dikenali.

Asas-asas material meliputi :

- a. Asas sesuai dengan cita hukum Indonesia dan norma fundamental negara.
- b. Asas sesuai dengan hukum dasar negara.
- c. Asas sesuai dengan prinsip negara berdasar atas hukum.⁸⁹
- d. Asas sesuai dengan prinsip-prinsip pemerintahan berdasar sistem konstitusi.⁹⁰

3. Menurut Undang-undang Republik Indonesia Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234).

⁸⁹Yuliandri, *Op.Cit.* Lihat juga Aziz Syamsuddin, *Proses dan Teknik Penyusunan Undang-Undang*, Jakarta: Sinar Grafika, 2013, hal 34-35.

⁹⁰A. Hamid S. Attamimi, *Op.Cit.*, hal 344-345.



Asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik menurut Van der Vlies banyak mempengaruhi rumusan Pasal 5 Undang-Undang RI Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234) yang dirumuskan sebagai berikut :

“Dalam membentuk Peraturan Perundang-undangan harus dilakukan berdasarkan pada asas Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang baik, yang meliputi :

- a. kejelasan tujuan.
- b. kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat.
- c. kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan.
- d. dapat dilaksanakan.
- e. kedayagunaan dan kehasilgunaan.
- f. kejelasan rumusan.
- g. keterbukaan.

Asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik tersebut dapat dijelaskan berikut:⁹¹

- a. Asas kejelasan tujuan adalah setiap pembentukan peraturan perundang-undangan harus mempunyai tujuan yang hendak dicapai secara jelas.
- b. Asas kelembagaan atau pejabat pembentuk yang tepat adalah setiap jenis peraturan perundang-undangan harus dibuat oleh lembaga negara atau pejabat pembentuk peraturan perundang-undangan yang berwenang.
- c. Asas kesesuaian antara jenis, hierarki, dan materi muatan adalah setiap

⁹¹Penjelasan Pasal 5 Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.



pembentukan peraturan perundang-undangan harus memerhatikan materi muatan yang tepat sesuai dengan jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan.

d. Asas dapat dilaksanakan adalah setiap pembentukan peraturan perundang-undangan harus memerhatikan efektivitas peraturan perundang-undangan tersebut dalam masyarakat, baik secara filsafati, sosilogis, maupun yuridis.

e. Asas kedayagunaan dan kehasilgunaan adalah setiap pembentukan peraturan perundang-undangan dibuat karena memang dibutuhkan dan bermanfaat dalam mengatur kehidupan masyarakat, berbangsa, dan bernegara.

f. Asas kejelasan rumusan adalah setiap pembentukan peraturan perundang-undangan harus memenuhi persyaratan teknis penyusunan peraturan perundang-undangan, sistematika, pilihan kata atau istilah, serta bahasa hukum yang jelas dan mudah dimengerti sehingga tidak menimbulkan berbagai macam interpretasi dalam pelaksanaannya.

g. Asas keterbukaan adalah dalam pembentukan peraturan perundang-undangan mulai perencanaan, penyusunan, pembahasan, pengesahan atau penetapan, dan pengundangan bersifat transparan dan terbuka sehingga masyarakat mempunyai kesempatan untuk memberikan masukan.

Berkenaan materi muatan dirumuskan lebih lanjut dalam Pasal 6 Undang-Undang RI Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234), bahwa materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan asas-asas berikut.⁹²

⁹²Penjelasan Pasal 5 Undang-undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.



- a. Asas pengayoman, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus berfungsi memberikan perlindungan untuk menciptakan ketentrangan masyarakat.
- b. Asas kemanusiaan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan perlindungan dan penghormatan hak asasi manusia serta harkat dan martabat setiap warga negara dan penduduk Indonesia secara profesional.
- c. Asas kebangsaan yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan sifat dan watak bangsa Indonesia yang majemuk dengan tetap menjaga prinsip Negara Kesatuan Republik Indonesia.
- d. Asas kekeluargaan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan musyawarah untuk mencapai mufakat dalam setiap pengambilan keputusan.
- e. Asas kesusantaraan yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan senantiasa memperhatikan kepentingan seluruh wilayah Indonesia dan materi muatan peraturan perundang-undangan yang dibuat di daerah merupakan bagian sistem hukum nasional yang berdasarkan Pancasila dan UUD Negara RI Tahun 1945.
- f. Asas bhinneka tunggal ika, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus memerhatikan keragaman penduduk, agama, suku dan golongan, kondisi khusus daerah serta budaya dalam kehidupan bermasyarakat, berbangsa, dan bernegara.
- g. Asas keadilan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan



harus mencerminkan keadilan secara proporsional bagi setiap warga negara.

h. Asas kesamaan kedudukan dalam hukum dan pemerintahan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan tidak boleh memuat hal yang bersifat membedakan berdasarkan latar belakang antara lain, agama, suku, ras, golongan, gender, atau status sosial.

i. Asas ketertiban dan kepastian hukum, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus dapat mewujudkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan kepastian hukum.

j. Asas keseimbangan, keserasian, dan keselarasan, yaitu setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus mencerminkan keseimbangan, keserasian, dan keselarasan, antara kepentingan individu, masyarakat dan kepentingan bangsa dan negara.

Menurut Van der Vlies, asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik tersebut dapat dibedakan dalam dua kategori yaitu asas formal dan asas material. Jika perbedaan dua kategori tersebut dikorelasikan dengan asas pembentukan peraturan perundang-undangan yang baik dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234), 7 (tujuh) asas yang tercantum dalam Pasal 5 termasuk kategori asas formal, sedangkan 10 (sepuluh) asas yang tercantum dalam Pasal 6 ayat (1) termasuk kategori asas material. Asas formal berkenaan dengan format, sifat, wadah, kelembagaan yang berperan, teknis perumusan, dan sebagainya, sedangkan asas material menyangkut materi muatan



yang harus terkandung dalam peraturan perundang-undangan.⁹³

Kepastian hukum menunjuk kepada pemberlakuan hukum yang jelas, konsisten dan konsekuen, yang pelaksanaannya tidak dapat dipengaruhi oleh keadaan subjektif. Indikator adanya kepastian hukum di suatu negara itu sendiri adalah adanya perundang-undangan yang jelas dan perundang-undangan tersebut diterapkan dengan baik oleh hakim maupun petugas hukum lainnya.⁹⁴

2.1.4. Teori Perpajakan

Ditinjau dari jumlah pendapatan yang diterima oleh negara, penerimaan pajak merupakan penerimaan yang dominan dari seluruh penerimaan negara.

Banyak para ahli memberikan batasan tentang pajak, tetapi pada intinya mempunyai maksud dan tujuan yang sama.

Sedangkan Pengertian pajak menurut **Undang-Undang No. 28 Tahun 2007** tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan **pasal 1 angka 1** menyebutkan :

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

Pengertian pajak merupakan hal penting untuk dapat memahami mengapa kita harus membayar pajak. Apabila sudah memahami hal ini, diharapkan muncul kesadaran akan kewajiban untuk membayar pajak.

Ada beberapa pendapat para ahli tentang pengertian pajak diantaranya :

⁹³Maria Farida Indrati Soeprapto, *Op.Cit*, hal. 196-197. Lihat pula Jimly Asshiddiqie (III). *Op.Cit*, hal. 269.

⁹⁴ Abdul Rachmad Budiono, *Pengantar Ilmu Hukum* , Malang: Bayu media, 2005, Publishing, hal 22.



Andriani menyatakan “ *pajak adalah iuran masyarakat kepada Negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas Negara untuk menyelenggarakan pemerintahan*”.

Sedangkan pengertian Pajak menurut **Soemitro** dalam bukunya “Dasar-dasar hukum Pajak dan Pajak Pendapatan” “*Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan Undang-Undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.*”

Menurut **Sommerfeld, dkk.**, “ *pajak adalah suatu pengalihan sumber dari sektor swasta ke sektor pemerintah, bukan akibat pelanggaran hukum, namun wajib dilaksanakan, berdasarkan ketentuan yang ditetapkan lebih dahulu, tanpa mendapat imbalan yang langsung dan proporsional, agar pemerintah dapat melaksanakan tugas-tugasnya untuk menjalankan pemerintahan.*”

Berdasarkan pengertian-pengertian tersebut, dapat disimpulkan bahwa ciri-ciri pajak adalah sebagai berikut :

1. Pajak merupakan kontribusi wajib dari masyarakat kepada Negara.
2. Tanpa kontra prestasi secara langsung
3. Dipungut oleh pemerintah pusat (negara) maupun oleh pemerintah daerah (propinsi, kabupaten/kota) berdasarkan UU dan aturan pelaksanaannya, sehingga sanksinya tegas dan bisa dipaksakan.



4. Digunakan untuk membiayai pelaksanaan pemerintahan-kemakmuran masyarakat.

5. Memiliki fungsi untuk mengisi kas/anggaran negara yang diperlukan untuk menutup pembiayaan penyelenggaraan pemerintah (budgetair) dan sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan negara dalam bidang ekonomi.

2.1.4.1. Sumber Hukum Pajak dan Kedudukan Hukum Pajak

Hukum pajak adalah keseluruhan peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak (*fiscus*) dan rakyat sebagai pembayar pajak (Wajib Pajak). Hukum pajak sering juga disebut *hukum fiskal* yang merupakan bagian dari hukum publik/hukum administrasi negara.

Hukum Pajak dibedakan menjadi :

1. Hukum Pajak Materiil

Adalah peraturan yang mengatur tentang pajak yang sifatnya umum. Hukum pajak materiil memuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan, hukum dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak. Umumnya mengandung unsur-unsur subjek, objek, tarif dan Dasar Pengenaan Pajak. Hukum Pajak Materiil ini wujudnya berupa Undang-

Undang Perpajakan, seperti ; Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak

Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893), Undang-



Undang Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 128, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3986) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2012 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5271).

2. Hukum Pajak Formil

Adalah Peraturan yang mengatur bagaimana Hukum Pajak Materiil dilaksanakan. Umumnya terdiri dari: hak dan kewajiban, prosedur dan sanksi-sanksi. Hukum Pajak Formil ini wujudnya berupa: Undang-Undang nomor 28 Tahun 2007 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) tentang Ketentuan Umum Perpajakan, Undang-Undang nomor 14 tahun 2002 Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189) tentang Pengadilan Pajak.

Dalam ilmu hukum termasuk juga hukum pajak berlaku ketentuan yang menyatakan "*Lex Specialist derogat Lex Generalis*" yang artinya hukum khusus bisa meniadakan hukum umum. Contoh "*Lex Specialist derogat Lex Generalis*" adalah P3B (*tax treaty*) mengalahkan PPh pasal 24.



Dengan demikian untuk bisa mamahami dan menerapkan pajak dengan benar tentunya bukan hanya memahami Undang-Undang Perpajakan tetapi harus memahami pula peraturan pelaksanaannya.

3. Kedudukan Hukum Pajak

Sistem hukum di Indonesia kedudukan hukum pajak merupakan hukum publik atau hukum yang mengatur tentang hubungan antara pemerintah dengan warga negaranya. Secara singkat kedudukan hum pajak tersebut nampak dalam bagan sebagai berikut :

Berdasarkan Pasal 23 A Undang-undang Dasar Republik Indonesia 1945 yang berbunyi “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang”. Keseluruhan peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkan kembali kepada masyarakat melalui kas negara termasuk dalam ruang lingkup hukum pajak. Mengingat pengaturan ini menyangkut hubungan hukum antara negara dengan orang pribadi atau badan yang mempunyai kewajiban membayar pajak, maka hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik.

Hubungan hukum pajak dengan hukum pidana dapat dilihat dengan adanya sanksi pidana atas kealpaan dan kesengajaan terhadap wajib pajak yang melanggar ketentuan perpajakan. Sedangkan hubungan pajak dengan hukum perdata adalah bahwa hukum pajak mencari dasar kemungkinan pemungutannya atas kejadian-kejadian, keadaan-keadaan dan perbuatan-perbuatan hukum yang bergerak dalam lingkungan perdata seperti penghasilan, kekayaan, perjanjian penyerahan hak dan sebagainya.



2.1.4.2. Penafsiran Pajak dalam Hukum Pajak

Apabila suatu peraturan menimbulkan berbagai penafsiran menurut pembacanya, maka yang berhak memutuskan penafsirannya adalah hakim, yaitu dalam hal terjadi sengketa yang diajukan ke pengadilan. Penafsiran yang sering digunakan dalam hukum perdata untuk memahami peraturan juga dapat digunakan dalam hukum publik, termasuk di dalamnya hukum pajak.

Berikut adalah jenis-jenis penafsiran pajak dalam hukum pajak :

1. Penafsiran hitoris

Adalah penafsiran undang-undang dengan melihat sejarah dibuatnya undang-undang tersebut.

2. Penafsiran sosiologis

Adalah penafsiran atas ketentuan undang-undang yang disesuaikan dengan kehidupan masyarakat yang selalu berkembang.

3. Penafsiran sistematik

Adalah penafsiran ketentuan dengan mengaitkannya dengan ketentuan (pasal-pasal) lain dalam undang-undang tersebut atau dari undang-undang lainnya.

4. Penafsiran Otentik

Adalah penafsiran ketentuan dalam undang-undang dengan melihat hal-hal yang telah dijelaskan dalam undang-undang tersebut.

5. Penafsiran Tata Bahasa

Adalah penafsiran ketentuan dalam undang-undang berdasarkan bunyi kata-kata secara keseluruhan dalam kalimat-kalimat yang disusun.



6. Penafsiran Analogis

Adalah penafsiran ketentuan dengan cara member kiasan pada kata-kata yang tercantum dalam undang-undang, sehingga suatu peristiwa yang sesungguhnya tidak termasuk dalam ketentuan menjadi termasuk berdasarkan analog yang dibuat.

7. Penafsiran *A Contrario*

Adalah penafsiran ketentuan undang-undang berdasarkan pada perlawanan pengertian antara masalah yang dihadapi dan masalah yang diatur dalam undang-undang.

2.1.4.3. Perlawanan Terhadap Pajak

Mengingat betapa pentingnya peran masyarakat untuk membayar pajak dalam peran sertanya menanggung pembiayaan negara, maka dituntut kesadaran warga negara untuk memenuhi kewajiban dalam membayar pajak. Namun tidak dapat dipungkiri bahwa pada sebagian masyarakat terdapat keengganan memenuhi kewajiban perpajakan. Dalam hal demikian timbul perlawanan terhadap pajak.

Perlawanan terhadap pajak dapat dibedakan menjadi perlawanan pasif dan perlawanan aktif.

Perlawanan pasif berupa hambatan yang mempersulit pemungutan pajak dan mempunyai hubungan serta dengan struktur ekonomi suatu negara, dengan perkembangan intelektual dan moral penduduk dan dengan teknik pemungutan pajak itu sendiri.

Perlawanan aktif secara nyata terlihat pada semua usaha dan perbuatan yang secara langsung ditujukan kepada pemerintah (fiskus) dengan tujuan untuk menghindari pajak. Di antaranya dapat dibedakan cara-cara sebagai berikut :



1. Penghindaran diri dari pajak (*Tax Avoidance*). Contoh : Wajib pajak bisa memanfaatkan peraturan-peraturan yang bisa menimbulkan beda persepsi (*grey area*) atau memanfaatkan celah undang-undang yang belum ada aturannya (*loophold*)
2. Pengelakkan diri dari pajak (*Tax Evasion*). Contoh : wajib pajak membuat pembukuan ganda untuk mengecilkan pajak yang terhutang, menyembunyikan omzet dan memperbesar beban.
3. Melalaikan Pajak. Contoh : menghalangi penyitaan dengan menyembunyikan barang-barang yang akan disita, memusnahkan dokumen yang menjadi dasar pembukuan.

2.1.5. Teori Pemungutan Pajak

Menurut Brotodiharjo dalam bukunya Pengantar Ilmu Hukum Pajak ada beberapa teori yang mendasari adanya pemungutan pajak yaitu :⁹⁵

a) Teori Asuransi

Teori ini mengemukakan bahwa Negara mempunyai tugas untuk melindungi warganya dari segala kepentingannya baik keselamatan jiwanya dan keselamatan harta bendanya. Untuk perlindungan tersebut diperlukan biaya seperti layaknya dalam perjanjian asuransi diperlukan adanya pembayaran premi. Pembayaran pajak ini dianggap sebagai pembayaran premi kepada Negara. Teori ini banyak ditentang karena Negara tidak boleh disamakan dengan perusahaan asuransi.

b) Teori Kepentingan

Teori ini merupakan dasar pemungutan pajak adalah adanya kepentingan

⁹⁵Mujiyati dan Aris, *Hukum Perpajakan Indonesia*, 2014, (Bandung : PT Citra Aditya Bakti), hal. 10.



masing-masing warga Negara. Termasuk kepentingan dalam perlindungan jiwa dan harta. Semakin tinggi tingkat perlindungan, maka semakin tinggi pula pajak yang harus dibayarkan. Teori ini banyak ditentang, karena pada kenyataan bahwa tingkat perlindungan orang miskin lebih tinggi daripada orang kaya. Ada perlindungan jaminan sosial, kesehatan dan lain-lain. Bahkan orang yang miskin justru dibebaskan dari beban pajak.

c) Teori Gaya Pikul

Teori ini mengandung pengertian bahwa dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada jasa-jasa yang telah diberikan oleh Negara kepada negaranya, yaitu dengan melindungi atas diri mereka dari gangguan yang mengancam jiwa dan hartanya. Oleh karena itu diperlukan biaya-biaya untuk melaksanakan perlindungan tersebut sehingga beban tersebut harus dipikul oleh segenap orang yang menikmatinya.

d) Teori Bakti atau Teori Kewajiban Mutlak

Penduduk harus tunduk dan patuh terhadap Negara, karena Negara yang telah diakui dengan eksistensinya baik oleh penduduk maupun Negara sebagai tempat tinggal penduduk yang bertugas melindungi segenap warganya. Oleh karena itu hubungan rakyat dengan Negara sangat kuat dan merupakan salah satu unsur Negara, maka penduduk wajib berbakti kepada Negara, wajib membayar pajak sebagai rasa bakti kepada Negara.

e) Teori Asas Gaya Beli

Menurut teori ini justifikasi pemungutan pajak terletak pada efek atau akibat pemungutan pajak. Hampir seluruh negara pemungutan pajak membawa efek atau akibat yang positif. Misalnya tersedianya dana yang cukup untuk



membiayai pengeluaran umum negara. Karena efeknya baik, maka pemungutan pajak adalah juga bersifat baik.

f) Teori Pembangunan

Teori-teori yang disebutkan di atas berusaha memberi justifikasi kepada pemerintah untuk memungut pajak. Untuk Indonesia justifikasi yang paling tepat adalah pembangunan, pajak dipungut untuk pembangunan. Dalam kata pembangunan terkandung pengertian tentang masyarakat yang adil, makmur, sejahtera lahir batin, yang jika dirinci lebih lanjut akan meliputi semua bidang dan aspek kehidupan seperti ekonomi, hukum, pendidikan sosial budaya dst.

Karena dana yang dipungut yang berasal dari pajak dipergunakan untuk pembangunan yang membuat rakyat menjadi lebih adil, lebih makmur dan lebih sejahtera, maka di sinilah letak justifikasinya. Pajak dipergunakan untuk pembangunan, sehingga dapatlah dikatakan adanya suatu teori pembangunan disamping teori gaya beli dan teori lainnya yang disebut di atas.

Selain teori-teori yang telah dikemukakan di atas, masih ada teori dalam perumusan atau nama lain yang memberi pembenaran secara filosofis terhadap pemungutan pajak yakni *exchange* atau *contract* atau *reciprocity theory* dan *organic theory*.

Exchange atau *contract* atau *reciprocity theory* mengajarkan bahwa pajak adalah semata-mata suatu jumlah tertentu yang diberikan penduduk kepada pemerintah untuk mengganti jasa pemerintah yang bertugas antara lain melindungi penduduk.

Organic theory mengajarkan bahwa penduduk secara bersama-sama mempunyai kewajiban secara alamiah untuk menunjang negara dengan cara



membayar pajak. Ajaran ini juga mengakui adanya timbal balik antara pemerintah dan penduduk, melainkan penduduk dalam arti bersama-sama.

Negara dalam melaksanakan pemungutan pajak-pajak, menurut Adam Smith dalam bukunya "*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*", mengemukakan ajarannya yang mengatakan bahwa pemungutan pajak harus dilakukan berdasarkan asas-asas :

1. *Equality* dan *Equity*;

Menurut Smith, untuk keadilan beban pajak pertama-tama hendaknya dibebankan kepada masyarakat berdasarkan manfaat yang dinikmati oleh anggota masyarakat yang bersangkutan. Apabila manfaat yang dinikmati tersebut tidak dapat dipakai untuk membagi beban pajak yang diperlukan, maka anggota masyarakat harus dikenakan pajak sebanding dengan kemampuan membayar masing-masing, yaitu sebanding dengan penghasilan yang diperolehnya berkat perlindungan pemerintah.⁹⁶ Sehingga dengan demikian dimaksudkan bahwa pajak yang dipungut dari masyarakat hendaknya memenuhi rasa keadilan dan pemungutannya merata, dengan demikian hal yang juga sangat penting untuk diperhatikan adalah tingkat kemampuan seseorang dalam membayar pajak-pajak yang harus dibebani kepadanya (*ability to pay*).

Peraturan perpajakan yang diberlakukan sebaiknya benar-benar dapat dirasakan oleh Wajib Pajak bahwa beban pajak yang harus dibayarnya itu memang pantas dibebankan kepadanya, oleh karena adanya penghasilan atau nilai lebih yang didapatnya yang pantas dikenakan pajak, sehingga dengan demikian sebagai seorang warga negara atau penduduk yang telah menikmati penghasilan atau nilai

⁹⁶*Ibid*, hal. 7.



lebih tersebut wajib untuk turut serta bertanggung jawab bagi pembangunan bangsa dan negaranya melalui pembayaran pajak-pajak yang harus dilaksanakannya. Bagi masyarakat wajib pajak yang mempunyai penghasilan lebih besar atau mempunyai kemampuan lebih besar, tentunya dapat membayar pajak lebih besar sesuai dengan tingkat besarnya penghasilan atau kemampuan yang dimilikinya. Pada dasarnya rasa keadilan bagi masyarakat pembayar pajak hendaknya dilihat dari rasa kebersamaan bertanggung jawab dan turut serta dalam pembangunan bangsa dan negara ini, terlebih lagi agar mereka dapat merasakan bahwa mereka berada dalam kedudukan yang sama di muka hukum, yang artinya hak dan kewajibannya adalah sama antara sesama masyarakat Wajib Pajak dengan tidak memandang status sosialnya, bahwa dia sebagai seorang masyarakat biasa ataupun seorang pejabat yang berkuasa.

Pajak adalah pembayaran dari rakyat kepada negara yang tidak mendapat prestasi kembali secara langsung, dari pengertian ini tersimpul bahwa yang dibayar kepada negara ialah sejumlah kekayaan dalam nilai uang yang dimiliki oleh rakyat, sehingga dengan demikian yang perlu diperhatikan adalah jumlah kekayaannya atau dengan kata lain kemampuan yang ada pada Wajib Pajak, kemampuan membayar pajak ini dinamakan gaya pikul, jadi kesamaan dalam gaya pikul dari Wajib Pajak adalah sesuai dengan asas keadilan dalam pemungutan pajak, dengan demikian beban pajak hendaknya harus sama atau seimbang dengan gaya pikulnya.

Jadi agar terpenuhi asas keadilan maka yang dapat dikenakan pajak adalah jumlah seluruh penghasilan neto, sehingga jika penghasilan netonya negatif (merugi), seharusnya tidak dikenakan pajak, dan selanjutnya untuk mencapai



keadilan dalam pemungutan Pajak Penghasilan, masih harus terpenuhi dan perlu dipegang teguh syarat keadilan horizontal dan keadilan vertikal.

2. *certainty*;

Undang-undang pajak juga bertujuan memberikan kepastian hukum. Sedangkan pengertian kepastian hukum ini memang belum terdapat kesesuaian paham, akan tetapi arti yang pasti adalah bahwa ketentuan undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan. Peraturan perundang-undangan harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus, sehingga undang-undang harus disusun sedemikian rupa dan dengan demikian tidak akan memberikan peluang kepada siapapun juga untuk memberikan interpretasi yang lain dari yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.

Kepastian hukum dalam hukum perdata lain dari kepastian hukum dalam hukum publik, dalam hukum perdata disamping *dwingend recht*, ada juga *anvullend recht*. Hukum perdata memberikan peluang kepada para pihak untuk mengatur sendiri hubungan antara mereka sehingga mereka sendiri wajib mengusahakan adanya kepastian hukum di antara mereka. Lain halnya dengan hukum publik atau hukum pajak yang merupakan yang wajib dipatuhi oleh semua orang,⁹⁷ sehingga ketentuan undang-undang harus jelas dan tegas, dan tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan penafsiran lain dari kehendak pembuat undang-undang.

Sekalipun sangat sulit untuk mendefinisikan hukum, sehingga para sarjana memberikan definisi yang berbeda-beda, naraun sebagai pegangan kiranya kita dapat memberikan pengertian kepada hukum yaitu sebagai seperangkat kaidah yang

⁹⁷Rochmat Soemitro, *Asas-asas Hukum Perpajakan*, (Jakarta: Badan Pembinaan Nasional Departemen Kehakiman, 1991), Hal.16.



mengatur kehidupan manusia dalam pergaulan masyarakat. Salah satu aspek yang penting dalam hukum ialah sifat normatifnya yang berupa patokan atau pedoman yang harus dituruti atau ditaati oleh semua pihak.

Tugas hukum adalah menjamin terciptanya kepastian hukum, hal tersebut hanya dapat tercapai apabila hukum itu berbentuk hukum tertulis (undang-undang beserta peraturan pelaksanaannya) yang di dalamnya merupakan suatu peraturan yang sistematis, logis, dan pasti. Hukum tidak boleh memuat aturan-aturan yang saling bertentangan satu sama lain dan juga jangan sampai terdapat ketentuan serta istilah yang dapat ditafsirkan secara berlainan.

Tentang kepastian hukum ini belum terdapat kesesuaian paham, namun arti yang pasti adalah bahwa ketentuan undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan, harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang kepada siapa pun untuk memberikan interpretasi yang lain dari yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.

Pengertian kepastian hukum mempunyai dua segi; pertama, dalam hal terjadi perselisihan, kedua belah pihak dapat menentukan kedudukan masing-masing; kedua, adanya jaminan perlindungan terhadap kedua belah pihak dari tindakan hakim yang sewenang-wenang.

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa dengan kepastian hukum dalam hukum pajak harus dapat memberi perlindungan hukum, yang pada akhirnya juga diharapkan berupa keadilan yang dapat dirasakan baik bagi masyarakat Wajib Pajak maupun negara/pemerintah, dengan demikian seyogyanya peraturan



perundangan-undangan beserta peraturan-peraturan pelaksanaannya harus tegas dan jelas.⁹⁸

Kepastian hukum yang tersimpul dalam undang-undang banyak tergantung pada ketegasan, kejelasan, kepastian yang disebabkan oleh kalimat undang-undang, susunan kalimat, penggunaan kata dan istilah baku, yang tidak mengandung arti ganda, dubius, atau ragu-ragu. Kepastian hukum memberikan jaminan bahwa subjek hukum tidak akan diperlakukan secara sewenang-wenang atau semena-mena, sehingga setiap orang akan dapat mengetahui dengan pasti apa dan sejauh mana hak dan kewajiban yang diberikan oleh undang-undang kepadanya, dan apabila masih ada hal-hal yang kurang jelas, hal ini harus diberikan tafsiran yang pasti dan tetap, yang tidak dapat diartikan lain.

Pemungutan pajak dimanapun juga harus memenuhi asas kepastian dalam pengaturannya, jadi kebijakan dalam pemungutan pajak harus jelas diatur dalam suatu peraturan yang dikeluarkan oleh pemerintah, untuk memenuhi ketentuan dalam asas ini di negara kita dilakukan berdasarkan undang-undang, dengan demikian untuk memberikan kepastian hukum dalam pemungutan pajak di negara kita telah dijamin dalam ketentuan konstitusional, yang dimuat dalam Pasal 23 A Undang-undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (hasil perubahan keempat), yang lengkapnya berbunyi sebagai berikut :

“Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.”

Sedangkan di Amerika Serikat berlaku suatu dalil yang mengatakan bahwa "*Taxation without representation is robbery*" yang maksudnya adalah "Pajak tanpa

⁹⁸Ibid, hal. 13-14.



dasar pengaturannya dalam undang-undang adalah perampasan". Lain lagi halnya di Inggris berlaku dalil "*No taxation without representation*" yang maksudnya adalah "Tiada pajak tanpa undang-undang".

Rancangan undang-undang biasanya dibuat oleh pemerintah, karena pemerintah biasanya dianggap sebagai pihak yang banyak mempunyai pengalaman dan bahan-bahan atau materi-materi, sehingga akan mudah untuk menyusun suatu rancangan peraturan perundang-undangan yang akan diajukan kepada Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia (DPR RI), untuk dibahas dengan mengharapkan masukan-masukan dari masyarakat melalui institusi-institusi yang terkait dan selanjutnya memberikan persetujuan. Keputusan pemberian persetujuan dilakukan terlebih dahulu mengadakan perubahan-perubahan seperlunya sebagaimana yang dikehendaki oleh masyarakat melalui institusi-institusi yang memberikan masukan-masukan tersebut, jika dalam pembahasan dalam Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia (DPR RI) hal mana biasanya dilakukan dalam rapat-rapat komisi yang membidangnya tersebut, dianggap perlu untuk dilakukan penyempurnaan maka rancangan undang-undang yang dimaksud dapat diadakan perubahan-perubahan secukupnya dan dilanjutkan pada pemberian persetujuan dalam rapat pleno.

3. *convenience*;

Perlu pula diperhatikan bahwa sebaiknya pajak itu dipungut pada saat yang tepat, sehingga tidak terlalu mengganggu kenyamanan dari Wajib Pajak yang harus membayarnya. Saat yang tepat dapat diartikan sebagai suatu waktu di mana Wajib Pajak yang bersangkutan dapat membayar kewajibannya, pada saat ia dalam keadaan mempunyai kemampuan untuk membayar oleh karena tersedianya dana



untuk itu, pemenuhan asas ini diatur bahwa pajak harus dibayar pada saat seseorang memperoleh penghasilan sebagaimana dikenal sebagai sistem pemungutan yang dikenal sebagai *Pay As You Earn* (PAYE). Sistem pemungutan pajak seperti ini mengatur mengenai pembayaran pajak pada saat seseorang menerima penghasilan, misalnya pada waktu menerima gaji, honorarium, pembayaran atas penjualan harta dan lain-lain.

Cara pemungutan pajak tersebut yang dilakukan oleh pemerintah, cukup dirasakan menguntungkan pihak administrasi pajak (pemerintah), dengan pertimbangan bahwa tugas negara untuk menyelenggarakan kepentingan umum tidak dapat ditunda (ditangguhkan), cara pemungutan pajak seperti ini, pihak pemberi atau pembayar hasil diwajibkan memotong pajak orang lain dengan memberikan tanda bukti pemotongannya dan kemudian menyetorkannya kepada kas negara, serta melakukan pelaporan ke kantor pajak yang bersangkutan. Inti metode penarikan pajak melalui pemotongan/pemungutan oleh pemerintah yang disebut sebagai wajib Pajak adalah pajak yang secara formal merupakan tanggungan dan harus dibayar oleh Wajib Pajak, Wajib Pajak yang menanggung jumlah pajak tersebut harus memberi/membayar penghasilan yang menjadi objek pajaknya.

Pemikiran tentang pemungutan pajak seperti ini yaitu pemungutan pajak pada sumber yang biasa juga disebut dengan *witholding tax* merupakan titik tolak dari pemungutan pajak pendapatan di Inggris yang mulai berlaku pada tahun 1803, sedangkan di Jerman cara pemungutan seperti ini dilaksanakan setelah Perang Dunia Pertama untuk pajak upah dan deviden.⁹⁹

⁹⁹Rochmat Soemitro, *op.cit.* hal. 27



Pada dasarnya yang menjadi tujuan pokok dari cara pemungutan ini adalah agar hasil pemungutan pajak yang dibayar oleh Wajib Pajak itu dapat segera dengan cepat diterima oleh negara yaitu pada saat penghasilan diterima. Selain itu maksud lain dari cara pemungutan ini adalah dalam rangka menghemat ongkos pemungutan (karena sebagian dipindahkan kepada pemberi hasil/pemungut), sehingga proses pemungutan pajak lebih murah dan tujuan lainnya lagi adalah untuk memberikan keringanan dan mempermudah pembayaran pajak.¹⁰⁰ Pajak yang dipungut dengan cara demikian dapat diatur sebagai pembayaran di muka yang akan diperhitungkan dengan seluruh penghasilan dalam tahun pajak berjalan, yang akan dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) setelah berakhirnya suatu tahun pajak.

4. *economy*;

Tidak kalah pentingnya pula faktor ekonomis dalam pemungutan pajak harus mendapatkan perhatian. Adapun yang dimaksud dengan faktor ekonomis dalam hal ini adalah bahwa dalam melaksanakan pemungutan pajak hendaknya pemerintah juga mengusahakan agar biaya yang diperlukan untuk memungut pajak itu seyogyanya diusahakan sehemat mungkin.

Pemungutan pajak juga diperhatikan dan diberlakukan hukum ekonomi, teori mana mengajarkan bahwa sedapat mungkin diusahakan agar pengeluaran/pengorbanan yang dikeluarkan oleh pemerintah sekecil mungkin dalam melaksanakan pemungutan pajak-pajak bagi penerimaan negara. Contoh konkrit dalam hal ini adalah pemerintah mengizinkan kepada Wajib Pajak untuk mencetak sendiri atau memperbanyak dengan cara memfotokopi formulir-formulir pajak tertentu termasuk dapat mendownloadnya dari situs internet yang telah

¹⁰⁰*Ibid.*, hal.28.



disediakan, untuk keperluan pemenuhan kewajiban perpajakan yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak yang bersangkutan, termasuk diterapkannya cara pemungutan pajak melalui pemberi atau pembayar hasil (pihak ketiga).

Selain itu yang dimaksudkan dengan asas ekonomi adalah juga bahwa pajak yang dipungut oleh negara tidak boleh mengakibatkan terhambatnya kelancaran produksi dan perdagangan. Harus diusahakan supaya tujuan untuk mencapai kebahagiaan dan terselenggaranya kepentingan umum dapat dilaksanakan dengan tidak dihambat oleh adanya pungutan pajak, bahkan sebaliknya, pajak harus dapat merangsang pertumbuhan ekonomi dari sektor riil yang lancar dan sehat.

Asas kepastian hukum akan sangat pentingnya untuk dapat menjamin tidak terlanggarnya asas keadilan dalam pemungutan pajak. Pajak dipungut berdasarkan undang-undang, yang dibuat melalui proses dan pemberian persetujuan oleh rakyat melalui perwakilannya di parlemen. Bagi rakyat suatu undang-undang dapat dikatakan telah dapat diterima dengan baik, dan harus dilaksanakan, rakyat tidak dapat lagi mengatakan bahwa mereka tidak puas karena isi dari undang-undang itu tidak adil.

Akan tetapi apabila di dalam undang-undang ditentukan bahwa terhadap suatu transaksi tertentu, pengaturan pemungutan pajaknya akan diatur oleh peraturan tersendiri yang akan dikeluarkan oleh pemerintah tanpa persetujuan dari rakyatnya, apakah hal ini masih dapat dijamin keadilannya bagi rakyat, sebab rakyat tidak ikut berperan serta dalam pembentukan peraturan itu. Apalagi ternyata isi dari peraturan itu, bertentangan dengan isi dari undang-undangnya sendiri.



2.2. KERANGKA KONSEPTUAL

2.2.1. Pengertian Pengalihan Hak terhadap Jual Beli, Hibah Wasiat dan Warisan

Pasal 19 UUPA itu jelas bahwa tujuan pendaftaran tanah di Indonesia adalah untuk kepentingan pemerintah dalam rangka memberikan jaminan kepastian hukum kepemilikan tanah dengan melibatkan rakyat bukan dalam pengertian dijalankan oleh rakyat.¹⁰¹

Kegiatan pendaftaran tanah yang akan menghasilkan tanda bukti hak atas tanah yang disebut sertifikat, merupakan realisasi salah satu tujuan UUPA. Tugas untuk melakukan pendaftaran tanah, prinsipnya dibebankan kepada pemerintah dan para pemilik tanah mempunyai kewajiban untuk mendaftarkan hak nya.¹⁰²

Menurut sistem Hukum Perdata, suatu pemindahan atau pengalihan hak terdiri atas dua bagian, yaitu:

1. Tiap perjanjian yang bertujuan memindahkan hak, misalnya perjanjian jual beli atau pertukaran.
2. Pemindahan atau pengalihan hak itu sendiri. Dalam hal ini yang penting adalah pemindahan atau pengalihan nama dalam hal jual beli benda tidak bergerak, misalnya rumah, tanah dan sebagainya.¹⁰³

Pengalihan hak atas suatu benda dapat dilakukan secara nyata, artinya benda yang diperoleh tersebut langsung dapat dilihat dan berada di tangan yang bersangkutan, tetapi ada pula pengalihan hak itu dilakukan secara simbolis atau tidak secara langsung, hanya melalui bentuk surat atau sertifikat, hal ini terjadi pada

¹⁰¹Muctar Wahid Memaknai *Kepastian Hukum Hak Milik Atas Tanah* (Jakarta: Repulika, 2008), hal 69

¹⁰²*Ibid*, h 71.

¹⁰³Subekti, *Pokok-Pokok Hukum Perdata*, (Jakarta: Intermasa, 2001), hal.72



benda- benda yang tidak bergerak.

Peralihan hak atas tanah adalah berpindahnya hak atas tanah dari pemegang

hak yang lama kepada pemegang hak yang baru. Ada 2 (dua) cara peralihan hak

atas tanah, yaitu beralih dan dialihkan. Beralih menunjukkan berpindahnya hak atas

tanah tanpa ada perbuatan hukum yang dilakukan oleh pemiliknya, misalnya

melalui warisan. Sedangkan dialihkan menunjuk pada berpindahnya hak atas tanah

melalui perbuatan hukum yang dilakukan pemiliknya, misalnya melalui jual beli.

Pengalihan hak merupakan beralihnya hak milik seseorang kepada orang

lain, dengan jalan jual beli, hibah wasiat, warisan atau tukar-menukar atau dengan

cara lain yang dibenarkan oleh hukum.

Hak milik dapat dipindahkan haknya kepada pihak lain (dialihkan) dengan

cara jual-beli, hibah, tukar-menukar, pemberian dengan wasiat dan perbuatan-

perbuatan lain yang dimaksudkan untuk memindahkan hak milik.¹⁰⁴

Sebagaimana yang diatur dalam Pasal 26 UUPA yang menyatakan bahwa:

1. Jual beli, penukaran, penghibahan, pemberian dengan wasiat, pemberian

menurut adat dan perbuatan-perbuatan lain yang dimaksudkan untuk

memindahkan hak milik serta pengawasannya diatur dengan peraturan

pemerintah.

2. 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 di samping kewarganegaraan Indonesiannya mempunyai

kewarganegaraan asing atau kepada suatu badan hukum, kecuali yang

¹⁰⁴Adrian Sutedi, *Peralihan Hak Atas Tanah dan Pendaftarannya*, (Jakarta: Sinar

Grafika, 2010), h.65



ditetapkan oleh pemerintah, termaksud dalam Pasal 21 ayat (2), adalah batal karena hukum dan tanahnya jatuh kepada negara, dengan ketentuan, bahwa hak-hak pihak lain yang membebaninya tetap berlangsung serta semua pembayaran yang telah diterima oleh pemilik tidak dapat dituntut kembali.¹⁰⁵

Orang asing dan badan hukum pada dasarnya tidak dapat menjadi subjek hak milik. Oleh karena itu, peralihan hak milik kepada orang asing dan badan hukum adalah batal karena hukum dan tanahnya jatuh kepada negara.

2.2.1.1. Bentuk-Bentuk Pengalihan Hak

Hukum Perdata ada beberapa macam cara memperoleh hak kebendaan, yakni sebagai berikut:

- 1) Benda yang tidak ada pemiliknya, kemudian didapatkan dan diakui oleh orang yang mendapatkannya itu sebagai miliknya. Orang yang mengakui ini mempunyai hak milik atas benda tersebut. Misalnya menangkap ikan di laut, berburu rusa di hutan dan sebagainya.
- 2) Benda milik orang lain yang lepas dari penguasaannya, misalnya karena jatuh di jalan, atau karena hilang akibat banjir, kemudian ditemukan oleh seseorang, sedangkan ia tidak mengetahui siapa pemiliknya.
- 3) Hak kebendaan diperoleh dengan cara penyerahan berdasarkan atas hak, misalnya jual beli, sewa-menyewa, hibah, warisan. Dengan adanya penyerahan itu, maka hak kebendaan atas benda berpindah kepada yang memperoleh hak.
- 4) Hak kebendaan diperoleh dengan cara daluwarsa (lampau waktu).

¹⁰⁵Ibid, h.65



Daluwarsa benda bergerak dan tidak bergerak tidak sama. Bagi siapa yang menguasai benda bergerak misalnya dengan cara menemukan di jalan, hak milik diperoleh setelah lampau waktu tiga tahun sejak ia menguasai benda bergerak itu. Sedangkan untuk benda tidak bergerak, daluwarsanya adalah dalam hal adanya alas hak selama 20 tahun, dan dalam hal tidak adanya alas hak selama 30 tahun. Setelah lampau waktu 20 tahun atau 30 tahun itu, orang yang menguasai benda tidak bergerak tersebut memperoleh hak milik.

5) Berdasarkan warisan menurut hukum waris yang berlaku. Ada tiga macam hukum waris yang berlaku, yaitu hukum waris adat, hukum waris Islam dan hukum waris KUH Perdata.

6) Penciptaan barang baru yang tadinya belum ada, misalnya hak cipta atas suatu lukisan, lagu, buku dan sebagainya.

7) Cara ikutan/turunan, tumbuh-tumbuhan yang berada di atas tanah, dinyatakan sebagai benda ikutan dari tanah itu, orang yang membeli tanah tersebut berhak pula atas tumbuh-tumbuhan yang ada di atasnya.¹⁰⁶

Dari pernyataan di atas dapat dilihat, bahwa secara Hukum Perdata ada beberapa macam seseorang memperoleh hak atau orang lain kehilangan hak akibat dari penyerahan dan hal-hal lain yang dapat membuat seseorang memperoleh hak milik dari harta atau benda yang diperolehnya.

Sehubungan dengan peralihan hak atas tanah, maka dikenal juga beberapa macam peralihan hak atas tanah yaitu sebagai berikut :

(a) Jual beli tanah menurut Hukum Adat, adalah suatu perbuatan pemindahan hak atas tanah yang bersifat terang dan tunai. Terang berarti perbuatan

¹⁰⁶Abdulkadir Muhammad, *Hukum Perdata Indonesia*, (Bandung: PT.Citra Aditya Bakti, 2000), h.140



pemindahan hak tersebut harus dilakukan dihadapan kepala adat, yang berperan sebagai pejabat yang menanggung keteraturan dan sahnya perbuatan pemindahan hak tersebut sehingga perbuatan tersebut diketahui oleh umum. Tunai maksudnya, bahwa perbuatan pemindahan hak dan pembayaran harganya dilakukan secara serentak.

- (b) Jual beli tanah menurut UUPA, dalam UUPA istilah jual beli hanya disebutkan dalam Pasal 26 UUPA, yaitu yang menyangkut jual beli hak milik atas tanah. Dalam pasal-pasal lainnya, tidak ada kata yang menyebutkan jual beli, tetapi disebutkan sebagai dialihkan. Pengertian dialihkan menunjukkan suatu perbuatan hukum yang disengaja untuk memindahkan hak atas tanah kepada pihak lain melalui jual beli, hibah, tukar menukar, dan hibah wasiat. Jadi, meskipun dalam pasal hanya disebutkan dialihkan, termasuk salah satunya adalah perbuatan hukum pemindahan hak atas tanah karena jual beli.

- (c) Penghibahan tanah, hibah tanah merupakan pemberian seseorang kepada orang lain dengan tidak ada penggantian apa pun dan dilakukan secara sukarela, tanpa ada kontraprestasi dari pihak penerima pemberian, dan pemberian itu dilangsungkan pada saat si pemberi masih hidup. Inilah yang berbeda dengan wasiat, yang mana wasiat diberikan sesudah si pewasiat meninggal dunia.

- (d) warisan tanah, perolehan hak milik atas tanah dapat juga terjadi karena pewarisan dari pemilik kepada ahli waris sesuai dengan Pasal 26 UUPA. Warisan dapat terjadi karena ketentuan undang-undang ataupun karena wasiat dari orang yang mewasiatkan.



Hak atas tanah adalah hak yang memberi kewenangan kepada seseorang yang mempunyai hak untuk mempergunakan atau mengambil manfaat atas tanah tersebut. Hak atas tanah berbeda dengan hak penguasaan atas tanah.

Hak-hak atas tanah yang dimaksud diatur dalam Pasal 16 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria (UUPA) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1960 Nomor 104, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 2043), yaitu antara lain :

1. Hak milik.
2. Hak guna usaha.
3. Hak guna bangunan.
4. Hak pakai.
5. Hak sewa.
6. Hak membuka tanah.
7. Hak memungut hasil hutan.
8. Hak-hak lain yang tidak termasuk dalam hak-hak tersebut di atas yang ditetapkan dalam undang-undang serta hak-hak yang sifatnya sementara sebagaimana disebutkan dalam Pasal 53, yaitu :

- Hak gadai.
- Hak usaha bagi hasil.
- Hak menumpang.
- Hak sewa tanah pertanian.

Sebelum berlakunya UUPA, peralihan hak atas tanah didasarkan pada :

1. Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUHPerdata).
2. *Overschrijvings Ordonantie Staatsblad* 1834 Nomor 27.



mengikatkan dirinya untuk menyerahkan tanah dan pihak lainnya untuk membayar harga yang telah ditentukan. Pada saat kedua belah pihak telah mencapai kata sepakat, maka jual beli dianggap telah terjadi, walaupun tanah belum diserahkan dan harga belum dibayar. Akan tetapi, walaupun jual beli tersebut dianggap telah terjadi, namun hak atas tanah belum beralih kepada pihak pembeli. Agar hak atas tanah beralih dari pihak penjual kepada pihak pembeli, maka masih diperlukan suatu perbuatan hukum lain, yaitu berupa penyerahan yuridis (balik nama). Penyerahan yuridis (balik nama) ini bertujuan untuk mengukuhkan hak-hak si pembeli sebagai pemilik tanah yang baru.

Ada 4 (empat) syarat yang menentukan sahnya suatu perjanjian jual beli tanah, antara lain :

1. Syarat sepakat yang mengikat dirinya. Artinya, kedua pihak yang telah sama-sama sepakat untuk mengadakan suatu perjanjian jual beli tanah, membuat akta atau perjanjian tertulis di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT).
2. Syarat cakap. Artinya, pihak-pihak yang mengadakan perjanjian jual beli tanah adalah orang-orang yang dianggap cakap, yaitu orang-orang yang telah memenuhi syarat dewasa menurut hukum, sehat pikiran dan tidak berada di bawah pengampuan.
3. Syarat hal tertentu. Artinya, apa yang telah diperjanjikan harus dicantumkan dengan jelas dalam akta jual beli, baik mengenai luas tanah, letaknya, sertifikat, hak yang melekat di atasnya, maupun hak-hak dan kewajiban-kewajiban kedua belah pihak.



4. Syarat kausal atau sebab tertentu. Artinya, dalam pengadaan suatu perjanjian, harus jelas isi dan tujuan dari perjanjian itu. Dalam hal ini, isi dan tujuan perjanjian harus berdasarkan pada keinginan kedua belah pihak yang mengadakan perjanjian.

B. Peralihan Hak atas Tanah Melalui Hibah.

Menurut Pasal 1666 KUHPerdara, hibah adalah suatu perjanjian dengan mana si penghibah di waktu hidupnya, dengan cuma-cuma dan dengan tidak dapat ditarik kembali, menyerahkan sesuatu barang guna keperluan si penerima hibah yang menerima penyerahan itu.

Pada dasarnya setiap orang dan/atau badan hukum diperbolehkan untuk diberi/menerima hibah, kecuali penerima hibah tersebut oleh undang-undang dianggap tidak cakap untuk melakukan perbuatan hukum. Adapun syarat-syarat sahnya pemberian hibah, antara lain :

1. Penerima hibah sudah dewasa dan cakap melakukan tindakan hukum.
2. Pemberi hibah memiliki harta atau barang yang sudah ada untuk dihibahkan, bukan harta atau barang yang akan ada di masa mendatang.
3. Pemberi hibah dan penerima hibah bukan merupakan suami-istri dalam suatu perkawinan.
4. Penerima hibah harus sudah ada pada saat penghibahan terjadi.

Peralihan hak atas tanah karena hibah tidak serta merta terjadi pada saat tanah diserahkan oleh pemberi hibah kepada penerima hibah. Berdasarkan Pasal 37 PP No. 24 Tahun 1997 dinyatakan bahwa peralihan hak atas tanah harus dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku.



Pasal 1684 KUHPdata dinyatakan bahwa penghibahan-penghibahan yang diberikan kepada seorang perempuan yang bersuami, barang yang dihibahkan tersebut tidak dapat diterima. Pada Pasal 1685 KUHPdata ditetapkan bahwa penghibahan kepada orang-orang yang belum dewasa yang masih berada di bawah kekuasaan orangtua, barang yang dihibahkan tersebut harus diterima oleh orangtua yang menguasai penerima hibah tersebut. Sama halnya dengan penghibahan kepada orang-orang di bawah perwalian dan pengampunan, barang yang dihibahkan tersebut harus diterima oleh wali atau pengampu dengan diberi kuasa oleh Pengadilan Negeri.

Menurut Pasal 1672 KUHPdata, pemberi hibah berhak mengambil kembali barang yang telah dihibahkan apabila penerima hibah dan keturunan keturunannya meninggal lebih dulu daripada si pemberi hibah, dengan ketentuan telah dibuatnya perjanjiannya yang disepakati oleh kedua belah pihak.

C. Peralihan Hak atas Tanah melalui Warisan.

Waris adalah tindakan pemindahan hak milik atas benda dari seseorang yang telah meninggal dunia kepada orang lain yang ditunjuknya dan/atau ditunjuk pengadilan sebagai ahli waris. Menurut Pasal 20 PP No. 10 Tahun 1961, menyatakan bahwa jika orang yang mempunyai hak atas tanah meninggal dunia, maka yang menerima tanah itu sebagai warisan wajib meminta pendaftaran peralihan hak tersebut dalam waktu 6 (enam) bulan sejak meninggalnya orang itu. Setelah berlakunya PP No. 24 Tahun 1997, maka keterangan mengenai kewajiban mendaftarkan peralihan hak milik atas tanah karena warisan diatur dalam Pasal 36 PP No. 24 Tahun 1997.

Pasal 36 PP No. 24 Tahun 1997 dinyatakan bahwa :



1) Pemeliharaan data pendaftaran tanah dilakukan apabila terjadi perubahan pada data fisik atau data yuridis objek pendaftaran tanah yang telah terdaftar.

2) Pemegang hak yang bersangkutan wajib mendaftarkan perubahan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) kepada Kantor Pertanahan.

Pendaftaran peralihan hak diwajibkan dalam rangka memberi perlindungan hukum kepada ahli waris dan sebagai keterangan di tata usaha pendaftaran tanah, agar data yang tersimpan dan yang disajikan selalu menunjukkan keadaan yang sesungguhnya. UUPA dan PP No. 24 Tahun 1997 menegaskan 2 (dua) kewajiban pokok, yaitu :

Kewajiban bagi pemerintah untuk melakukan pendaftaran tanah (Pasal 19

ayat (2) UUPA) yang meliputi :

- a. Pengukuran, pemetaan dan pembukuan.
- b. Pendaftaran hak atas tanah dan peralihan haknya.
- c. Pembuatan surat tanda bukti hak yang berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat.

Berdasarkan penjelasan di atas, maka setiap terjadi perubahan data, baik mengenai haknya ataupun mengenai tanahnya, harus dilaporkan kepada Kantor Pertanahan untuk dicatat. Inilah yang menjadi kewajiban si ahli waris yang akan menjadi pemegang hak atas tanah untuk mendaftarkan peralihan hak atas tanahnya.

2.2.1.2. Akibat Hukum dari Pengalihan Hak

Pengalihan hak merupakan perpindahan hak terhadap sesuatu benda, baik benda bergerak maupun benda tidak bergerak. Pengalihan hak benda bergerak menurut KUHPerdara cukup dilakukan secara lisan, yakni sewaktu jual beli



dilakukan si penjual langsung menyerahkan barangnya kepada si pembeli, maka pada saat itu hak terhadap benda tersebut telah beralih kepada si pembeli tersebut.

Sedangkan penyerahan barang yang tidak bergerak di samping dilakukan secara lisan, juga harus dilakukan dengan pembuatan suatu tulisan¹⁰⁷ yang dinamakan dengan akta (surat penyerahan), yang dibuat secara resmi di depan notaris. Akta tersebut berupa suatu keterangan timbal-balik yang ditandatangani bersama oleh si penjual dan si pembeli, yang secara pokok berisi di satu pihak penjual menyerahkan hak miliknya, di pihak lain pembeli menyatakan menerima hak milik atau benda yang bersangkutan.

Perolehan hak, lazimnya terjadi karena pemindahan hak secara khusus atau satu persatu dari seorang kepada orang lain, misalnya karena jual beli, pemberian, pertukaran dan sebagainya. Namun ada juga perolehan hak secara umum, tidak memakai perincian satu persatu. Hal ini terjadi pada suatu warisan atau perkawinan dengan percampuran kekayaan. Seorang ahli waris mendapat seluruh atau sebagian dari semua hak si meninggal. Seorang yang kawin dalam percampuran kekayaan memperoleh separuh dari semua hak-hak suaminya.¹⁰⁸

Akibat hukum dari peralihan hak tersebut, maka seseorang akan kehilangan hak terhadap sesuatu benda, dan orang lain mendapatkan hak tersebut karena sesuatu hal sebagaimana yang dijelaskan, yakni dapat melalui jual beli, warisan, pemberian, wasiat dan sebagainya.¹⁰⁹

Suatu benda milik seseorang kemudian dialihkan hak miliknya kepada orang lain melalui hal-hal tersebut di atas, maka orang yang bersangkutan tidak

¹⁰⁷Adrian Sutedi, *Peralihan Hak atas Tanah dan Pendaftarannya*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2010), h.71

¹⁰⁸Subekti, *Pokok-Pokok Hukum Perdata*, (Jakarta: Intermasa, 2001), h.73

¹⁰⁹*Ibid*, h.74



dapat lagi menguasai benda tersebut, karena hak miliknya sudah beralih kepada orang lain. Oleh karena itu untuk memperjelas status hak milik, maka seseorang harus mengurus sertifikat hak milik tersebut sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Apabila seseorang memiliki sesuatu benda yang tidak jelas status kepemilikannya, maka dapat saja benda atau harta itu jatuh ke tangan orang lain melalui pengurusan sertifikat kepemilikan tersebut.

Penguasaan terhadap hak milik terhadap sesuatu benda harus mempunyai alas hak yang jelas yakni berupa surat atau sertifikat hak milik. Apabila sertifikat hak milik tersebut sudah berganti nama, maka kepemilikan terhadap benda atau harta tersebut sudah berpindah kepada orang lain, dan penguasaan terhadap benda tersebut tidak dapat lagi dilakukan oleh orang yang kepemilikan sudah berganti dengan orang lain, dan orang lain yang mendapatkan hak milik tersebut yang dapat menguasai benda tersebut sesuai dengan prosedur hukum yang berlaku.

2.2.2. Pengertian Pajak

Ditinjau dari jumlah pendapatan yang diterima oleh negara, penerimaan pajak merupakan penerimaan yang dominan dari seluruh penerimaan negara. Banyak para ahli memberikan batasan tentang pajak, tetapi pada intinya mempunyai maksud dan tujuan yang sama. Berikut ini adalah beberapa pengertian mengenai pajak oleh para ahli, yaitu:

Menurut Waluyo, pengertian pajak adalah iuran masyarakat kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas negara untuk menyelenggarakan



pemerintahan.¹¹⁰

Menurut Soemitro, pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal balik yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.¹¹¹ Pengertian ini kemudian disempurnakan menjadi, pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan “surplus”-nya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.

Pengertian pajak menurut Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740) (selanjutnya disebut UUKUP Tahun 2007) adalah sebagai berikut;

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

Berdasarkan pengertian pajak yang dikemukakan di atas, dapat disimpulkan bahwa pajak memiliki unsur-unsur sebagai berikut:

1. Iuran dan rakyat kepada negara yang berhak memungut pajak hanyalah negara. Iuran tersebut berupa uang (bukan barang).
2. Berdasarkan Undang-Undang Pajak dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya.
3. Tanpa jasa timbal (kontraprestasi) dan negara yang secara langsung dapat

¹¹⁰ Waluyo, 2009, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, hal. 2.

¹¹¹ Siti, Resmi, 2009, *Perpajakan: Teori dan Kasus, Edisi Kelima*, Salemba Empat, Jakarta,



ditunjuk. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.

4. Digunakan untuk membiayai rumah tangga negara, yakni pengeluaran-pengeluaran yang bermanfaat bagi masyarakat luas.

2.2.2.1. Dasar Pajak

Pajak adalah salah satu sumber penerimaan penting yang akan digunakan untuk membiayai pengeluaran Negara, baik pengeluaran rutin maupun pengeluaran pembangunan. Pajak digunakan untuk membiayai pembangunan yang berguna bagi kepentingan bersama. Ada beberapa definisi dari para ahli pajak yang semua memiliki arti dan pengertian yang sama.

2.2.2.2. Jenis-jenis Pajak

Pembagian jenis pajak dapat dikelompokkan dalam beberapa kriteria sebagai berikut:

1. Menurut Golongannya

- a. Pajak Langsung, yaitu pajak yang harus dipikul sendiri oleh

Wajib Pajak dan tidak dapat dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain. Contoh: Pajak penghasilan.

- b. Pajak Titik Langsung, yaitu pajak yang pada akhirnya dapat

dibebankan atau dilimpahkan kepada orang lain. Contoh: Pajak Pertambahan Nilai.

2. Menurut Sifatnya

- a. Pajak Subjektif, yaitu pajak yang berpangkal atau berdasarkan

pada subjeknya, dalam arti memperhatikan keadaan diri Wajib Pajak. Contoh: Pajak Penghasilan.



- b. Pajak Objektif, yaitu pajak yang berpangkal atau berdasarkan pada objeknya, tanpa memperhatikan keadaan Wajib Pajak.

Contoh : Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah.

3. Menurut Lembaga Pemungutnya

- a. Pajak Pusat, yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat dan digunakan untuk membiayai rumah tangga negara. Contoh: Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pajak Bumi dan Bangunan Sektor Perkebunan, Perhutanan Dan Pertambangan (PBB-P3), dan Bea Materai.

- b. Pajak Daerah, yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah daerah dan digunakan untuk membiayai rumah tangga daerah. Pajak daerah terdiri atas:

- Pajak Provinsi

Contoh: Pajak Kendaraan Bermotor, Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor, Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor, Pajak Air Permukaan dan Pajak Rokok.

- Pajak Kabupaten/Kota

Contoh: Pajak Hotel, Pajak Restoran, Pajak Hiburan, Pajak Reklame, Pajak Penerangan Jalan, Pajak Mineral Bukan Logam, Pajak Parkir, Pajak Air Tanah, Pajak Sarang Burung Walet, Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2) dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan (BPHTB).



Banyak sekali jenis pajak yang kita hadapi, namun secara garis besar pajak dapat dikelompokkan sbb:

1. Pajak Pusat (Pajak Negara)

Pajak ini dipungut oleh pemerintah pusat/negara sehingga hasilnya masuk ke kas negara. Dasar pemungutannya Undang-Undang dan Peraturan Pelaksanaannya. Pengelolanya adalah Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Bea Cukai dan dipungut dengan sistem pemungutan *Self Assesment System*, *Official Assesment System* dan *Witholding System*.

Contoh Pajak Pusat :

- PPh (Pajak Penghasilan)
- PPN dan PPnBM (Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah)
- PBB (Pajak Bumi dan Bangunan) (di luar PBB sektor Perdesaan dan Perkotaan)
- BM (Bea Materai)
- PPhTB (PPh atas Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan)
- Pajak Ekspor.

2. Pajak Daerah

Pajak ini dipungut oleh Pemerintah Daerah (Propinsi, Kabupaten/Kota) sehingga hasilnya masuk ke kas daerah. Dasar pemungutannya adalah Undang-undang dan pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Daerah berdasarkan Undang-Undang nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah Dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor



130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049) (UU PDRD). Pajak Daerah dikelola oleh Badan Pelayanan Pajak Daerah (BP2D).

Contoh Pajak Daerah:

- Pajak Provinsi :
 - Pajak Kendaraan Bermotor
 - Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor
 - Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor
 - Air permukaan
 - Pajak Rokok
- Pajak Kabupaten/Kota :
 - Pajak Hotel
 - Pajak Restoran
 - Pajak Hiburan
 - Pajak Reklame
 - Pajak Penerangan Jalan
 - Pajak Mineral Bukan Logam
 - Pajak Parkir
 - Pajak Air Tanah
 - Pajak Sarang Burung Walet
 - Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan
 - Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan

2.2.2.3. Fungsi Pajak

Menurut Ilyas dan Burton, pajak mempunyai beberapa fungsi yang berbeda dalam pelaksanaannya, antara lain :



1. Fungsi *Budgeter*

Yaitu fungsi untuk mengumpulkan uang pajak sebanyak-banyaknya sesuai undang-undang yang berlaku yang pada waktunya akan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara, yaitu pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan dan bila ada sisa (surplus) akan digunakan sebagai tabungan pemerintah untuk investasi pemerintah atau keperluan negara lainnya.

2. Fungsi *Regulerend*

Yaitu fungsi dimana pajak-pajak tersebut akan digunakan sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan, yang terkait dalam aspek kehidupan sosial, kehidupan masyarakat dan pelaksanaan pemerintahan guna menciptakan kesejahteraan rakyat atau penduduknya. Fungsi ini umumnya dapat dilihat di dalam sektor swasta atau masyarakat umum.

3. Fungsi *Demokrasi*

Yaitu suatu fungsi yang merupakan salah satu penjelmaan atau wujud sistem gotong royong, termasuk kegiatan pemerintahan dan pembangunan demi kemaslahatan manusia.

4. Fungsi *Distribusi*

Yaitu fungsi yang lebih menekankan pada unsur pemerataan sosial ekonomi dalam kehidupan dan keadilan masyarakat. Hal ini dapat terlihat misalnya dengan adanya tarif progresif yang mengenakan pajak lebih besar kepada masyarakat yang mempunyai penghasilan besar dan pajak yang lebih kecil kepada masyarakat yang mempunyai penghasilan lebih sedikit (kecil).



Pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara, khususnya di dalam pelaksanaan pembangunan karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan.

Menurut Musgrave pajak mempunyai 3 fungsi, yaitu:

- a. Fungsi Alokasi, yaitu merupakan usaha pemerintah untuk memberikan pelayanan kepada warga negaranya. Dalam menggunakan dana pada fungsi ini harus dilakukan secara seimbang dan digunakan untuk pengadaan barang-barang dan jasa-jasa publik.
- b. Fungsi Distribusi, yaitu dengan dikenakan sistem pajak yang progresif, diharapkan distribusi pendapatan dalam masyarakat merata.
- c. Fungsi Stabilisasi, yaitu pajak sebagai salah satu variabel dari kebijakan fiskal bila digunakan diharapkan efeknya dapat mengurangi pengangguran, menstabilkan harga, mengatasi kelangkaan produksi, mengurangi tingkat inflasi dan sebagainya.

Marselina Djayasinga (2006) menyebutkan bahwa pajak mempunyai fungsi sebagai berikut:

1. Fungsi penerimaan (*budgetair*) sebagai sumber pendapatan negara, pajak berfungsi untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara. Untuk menjalankan tugas-tugas rutin negara dan melaksanakan pembangunan, negara membutuhkan biaya. Biaya ini dapat diperoleh dari penerimaan pajak.
2. Fungsi pengaturan (*regulatory*) pemerintah bisa mengatur pertumbuhan ekonomi melalui kebijaksanaan pajak. Dengan fungsi mengatur, pajak bisa digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan.



3. Fungsi distribusi yaitu ketika pajak dikenakan dalam rangka pemerataan pendapatan antar warga masyarakat.

2.2.3. Subjek Pajak Penghasilan

Pengertian subjek pajak berbeda dengan pengertian wajib pajak. Pengertian subjek pajak tidak dapat ditemukan baik dalam UUKUP tahun 1983 maupun dalam perubahan-perubahannya sampai dengan yang terakhir saat ini yaitu UUKUP tahun 2007. Namun dalam UUKUP tahun 2007 hanya dijelaskan tentang pengertian wajib pajak, yaitu orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu. Pengertian subjek pajak dapat ditemukan dalam beberapa Undang-Undang Pajak yang tergolong Hukum Pajak Materiil, seperti yang dapat dilihat di Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan (Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893) dijelaskan mengenai subjek pajak yaitu :

1. Dalam Pasal 2 ayat (1) dinyatakan bahwa yang menjadi Subjek Pajak adalah:
 - (a) 1) orang pribadi atau perseorangan; dan 2) warisan yang belum terbagi sebagai suatu kesatuan, menggantikan yang berhak; dan (b) badan; dan (c) bentuk usaha tetap.
2. Dalam Pasal 2 ayat (2) dinyatakan Subjek Pajak terdiri dari Subjek Pajak dalam



negeri dan Subjek Pajak luar negeri. Selanjutnya yang dimaksud dengan Subjek Pajak dalam negeri adalah : (a) orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia; (b) badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia; dan (c) warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak.

Subjek Pajak luar negeri adalah : (a) orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; (b) orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

3. Pasal 3 dijelaskan tentang badan dan orang yang tidak termasuk Subjek Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 yaitu : (a) badan perwakilan negara asing; (b) pejabat-pejabat perwakilan diplomatik, dan konsulat atau pejabat-pejabat lain dari negara asing, dan orang-orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama-sama mereka, dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan di Indonesia tidak menerima atau



memperoleh penghasilan lain di luar jabatan atau pekerjaannya tersebut serta negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik; (c) organisasi-organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan, dengan syarat : (1) Indonesia menjadi anggota organisasi tersebut; (2) tidak menjalankan usaha atau kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia selain pemberian pinjaman kepada pemerintah yang dananya berasal dari iuran para anggota; dan (d) pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan tidak menjalankan usaha atau kegiatan atau pekerjaan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia.

4. Dalam Pasal 76 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049) dinyatakan bahwa yang menjadi subjek pajak adalah orang atau badan yang secara nyata mempunyai suatu hak atas bumi, dan/atau memperoleh manfaat atas bumi, dan/atau memiliki, menguasai, dan/atau memperoleh manfaat atas bangunan. Subjek pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) yang dikenakan kewajiban membayar pajak menjadi wajib pajak menurut Undang-undang ini.

Selanjutnya mengenai Wajib Pajak pengertiannya ditegaskan dalam Pasal 1 angka 1 UU KUP 2007, Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu. Orang pribadi atau badan dalam hukum pajak merupakan subjek pajak, sehingga



wajib pajak adalah juga merupakan subjek pajak. Oleh karena itu, subjek pajak (orang pribadi atau badan) yang memenuhi syarat-syarat yang disebutkan dalam Undang-Undang Perpajakan adalah Wajib Pajak.

Setiap Wajib Pajak wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak. Setiap Wajib Pajak sebagai Pengusaha yang dikenakan pajak berdasarkan Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai 1984 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264) dan perubahannya, wajib melaporkan usahanya pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Pengusaha, dan tempat kegiatan usaha dilakukan untuk dikukuhkan menjadi Pengusaha Kena Pajak.

II.2.3.1. Golongan Subjek Pajak Penghasilan

1. Pajak Langsung

Pajak langsung adalah pajak yang dikenakan kepada wajib pajak setelah muncul atau terbit Surat Pemberitahuan/SPT Pajak atau Kohir yang dikenakan berulang-ulang kali dalam jangka waktu tertentu. Contoh dari pajak langsung adalah Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Bumi Dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB- P2), Pajak Penerangan Jalan, Pajak Kendaraan Bermotor, dan lain sebagainya. Adalah jenis pajak yang dikenakan kepada wajib pajak tertentu (baik individu maupun badan usaha) setelah diterbitkannya surat pemberitahuan resmi dari pihak perpajakan. Adanya surat pemberitahuan dari pihak perpajakan



memiliki fungsi penting dalam memberikan berbagai informasi kepada para wajib pajak yang berkaitan dengan jumlah pajak yang harus dibayarkan, ketentuan pembayaran, dan berbagai informasi lainnya hingga jangka waktu yang harus dipenuhi oleh masing-masing wajib pajak untuk menyelesaikan segala kewajiban tertanggungnya. Pada penerapan pajak langsung, terdapat beberapa jenis pajak yang memiliki perbedaan dalam mekanisme pelaksanaan dan tujuannya, namun secara keseluruhan memiliki sifat yang sama dalam hal tata cara pembayaran yang wajib diikuti oleh masing-masing wajib pajak. Jenis pajak langsung jika dilihat dari tata pembayarannya dapat dikatakan sebagai jenis pajak yang sifat pungutannya teratur, sehingga dari tahun ke tahun pemberlakuan pajaknya dapat dilakukan secara berkala selama memenuhi unsur-unsur yang sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Terdapat beberapa alasan mengapa jenis pajak langsung dapat dilakukan secara berkala, antara lain objek pajak yang dikenakan memiliki keberadaan yang tetap, maksudnya adalah sumber dari objek pajak tersebut akan terus tampak bentuknya meskipun terjadi pengalihan objek pajak, dan selain itu disebabkan juga karena memiliki pengaruh terhadap produktivitas seseorang maupun badan usaha dalam menjalankan faktor ekonomi. Dilihat dari pembayaran oleh masing-masing subjek pajak, pajak tak langsung merupakan jenis pajak yang tidak bisa dilimpahkan kewajibannya kepada pihak lain, sehingga sifatnya wajib dibayar oleh masing-masing individu yang bersentuhan langsung dengan objek pajaknya dan sesuai dengan surat pemberitahuan dari pihak perpajakan.



2. Pajak Tidak Langsung

Pajak tidak langsung adalah pajak yang dikenakan kepada wajib pajak pada saat tertentu/terjadi suatu peristiwa kena pajak seperti misalnya Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor (BBNKB), dan lain-lain. Jenis pajak yang dikenakan kepada wajib pajak tertentu pada saat terjadi sebuah peristiwa yang menyebabkan berlakunya kewajiban individu atau badan untuk membayar sejumlah pajak dengan nilai tertentu. Peristiwa yang dimaksud dalam pengertian tersebut adalah berbagai bentuk kejadian yang pada akhirnya akan bersinggungan dengan jenis objek pajak tertentu, sehingga akan memenuhi unsur-unsur berlakunya mekanisme perpajakan yang harus dilibatkan dalam kegiatan yang sedang terjadi. Jenis peristiwa yang berkaitan dalam hal ini adalah berupa peristiwa umum yang sering ditemui dan meliputi banyak jenisnya, contohnya dalam penjualan properti, di mana akan muncul kewajiban membayar pajak saat terjadinya transaksi jual beli hingga kepengurusan akta tanah dan bangunan. Peristiwa seperti contoh diatas merupakan sebuah peristiwa yang melibatkan adanya kewajiban untuk membayar pajak penjualan atas barang mewah. Dengan melihat pengertian dari pajak tak langsung di atas, maka dapat dikatakan jika jenis pemungutan yang diberlakukan sifatnya tidak menentu, di mana pemberlakuan pajak tidak dapat dilakukan secara berkala, namun tergantung dari kejadian akan sebuah peristiwa yang mengakibatkan munculnya kewajiban untuk membayar pajak. Dari segi pembayaran pada pajak tak langsung terdapat sebuah kondisi yang memungkinkan terjadinya pengalihan atau pelimpahan beban penanggung jawab pajak kepada pihak lain, di mana yang menjadi



sebagai wajib pajak bukan lagi pihak penjual, justru pihak pembeli yang akan menjadi pihak yang akan membayar kewajiban pajak. Hal ini dapat terjadi karena adanya beberapa cara tertentu yang diterapkan dan disetujui oleh kedua belah pihak dalam sebuah transaksi.

2.2.4. Objek Pajak Penghasilan

Objek Pajak adalah penghasilan, yaitu setiap manfaat ekonomis yang diterima atau memperoleh oleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak. Yang termasuk objek pajak adalah:

- a. Gaji, upah, komisi, bonus, uang pensiun.
- b. Honorarium, hadiah, undian, penghargaan.
- c. Laba usaha.
- d. Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta atau hak.
- e. Penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah diperhitungkan sebagai biaya.
- f. Bunga.
- g. Deviden dengan nama atau dalam bentuk apapun.
- h. Royalti.
- i. Sewa dari harta gerak, harta tak gerak.
- j. Penerimaan atau perolehan pembayaran berkala.
- k. Keuntungan dari seseorang yang telah meninggal dunia.

2.2.4.1. Penghasilan dari Objek Pajak Penghasilan

Objek Pajak atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan adalah penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau



badan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Pengalihan hak yang dimaksud adalah semua pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan yang dapat dilakukan dengan cara :

1. Penjualan, tukar-menukar termasuk *ruislag*, perjanjian pemindahan hak, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah, atau cara lain yang disepakati oleh kedua belah pihak yang bukan pemerintah,
2. Penjualan, tukar-menukar termasuk *ruislag*, pelepasan hak, penyerahan hak, atau cara lain yang disepakati dengan pemerintah guna pelaksanaan pembangunan, termasuk pembangunan untuk kepentingan umum yang tidak memerlukan persyaratan khusus misalnya penjualan atau pelepasan hak tanah kepada pemerintah untuk proyek Rumah Sakit Umum dan untuk proyek kampus universitas,
3. Penjualan, tukar-menukar termasuk *ruislag*, pelepasan hak, penyerahan hak, atau cara lain kepada pemerintah guna pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum yang memerlukan persyaratan khusus, yaitu pembebasan tanah oleh pemerintah untuk proyek-proyek jalan umum, saluran pembuangan air, waduk, bendungan dan bangunan pengairan lainnya, saluran irigasi, pelabuhan laut, bandar udara, fasilitas keselamatan umum seperti tanggul penanggulangan bahaya banjir, lahar dan bencana lainnya, dan fasilitas Angkatan Bersenjata Republik Indonesia.

2.2.4.2. Tambahan sebagai Objek Pajak Penghasilan

Penghasilan yang dikenakan pajak nonfinal adalah penghasilan yang anda peroleh selain yang dikenakan pajak Final, antara lain :

1. penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima;



2. laba usaha;
3. keuntungan karena pembebasan utang;
4. hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan (selain yang dikenakan PPh Final);
5. keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta;
6. penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;
7. dividen;
8. bunga;
9. royalti;
10. sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
11. keuntungan selisih kurs mata uang asing; dan
12. tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenai pajak.

2.2.5. Penerapan dari Peraturan Pajak Penghasilan terhadap Pengalihan

Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

Berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas Tanah dan/atau Bangunan beserta Perubahannya sejak tanggal 7 September 2016.

Setidaknya ada 3 (tiga) hal utama yang menjadi penekanan dalam PP 34/2016 ini, yaitu:



a. Perluasan basis perpajakan, yaitu dengan dimasukkannya perjanjian pengikatan jual beli tanah dan/atau bangunan sebagai objek pajak pajak penghasilan final.

b. Penurunan tarif pajak, yang semula berlaku tarif sebesar 5% menjadi sebesar 2,5% dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan selain pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berupa rumah sederhana atau rumah susun sederhana yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang usaha pokoknya melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

c. Memberikan penegasan dasar perhitungan pajaknya, yaitu yang semula berdasarkan harga transaksi atau NJOP PBB-P2 mana yang lebih tinggi, saat ini menjadi nilai dari risalah lelang, nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh, nilai yang sesungguhnya diterima atau diperoleh, atau nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh berdasarkan nilai pasar.

Peraturan ini terdapat penambahan di mana semula dikenakan hanya pada saat transaksi pengalihan dilakukan secara formil, yaitu saat/sebelum ditandatanganinya akta jual beli, akta hibah atau akta pengalihan hak lainnya, namun sekarang PPh juga harus sudah dibayarkan sebelum penandatanganan PPJB atau akta PJB nya. Tak hanya itu, pengenaan Pph 2,5% dikenakan terhadap penandatanganan PPJB atau akta PJB berikut seluruh perubahan-perubahannya kemudian. Jadi tidak harus menunggu tandatangan akta Jual Beli atau akta peralihan haknya sudah harus langsung membayar PPh pada saat PPJB ditandatangani.

Pengenaan PPh tersebut bukan pada peristiwa hukum dialihkannya tanah dan bangunan dimaksud, melainkan pada saat penghasilan atas pengalihan hak



tersebut diperoleh. Secara prinsip hukum, pada dasarnya peralihan hak dan kewajiban atas transaksi pengalihan tanah dan/atau bangunan terjadi sejak tanggal ditandatanganinya akta peralihan haknya, misalnya : akta jual beli atau akta hibah. Jadi pajak penghasilan (Pph) dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) tersebut harus dibayar sebelum atau pada saat ditandatanganinya akta Peralihan Hak dimaksud.

Untuk dapat ditandatanganinya akta peralihan hak (misalnya akta jual beli) atas tanah dan bangunan, harus dilakukan secara terang dan tunai. Artinya harga sudah lunas dibayarkan, dan tidak ada perhitungan apapun lagi, serta untuk tanah yang dialihkan sudah tidak ada proses apapun yang menyebabkan asli sertifikat belum bisa langsung di proses baliknamanya.

PPJB atau akta PJB tersebut secara awam sering disebut “Pra Jual Beli”. Artinya belum ada pelaksanaan jual beli atau pengalihan haknya secara formal; yang ada barulah “hak *preference*”. PPJB atau akta PJB tersebut dalam praktik biasa digunakan dalam hal pembeli/penerima hak belum dalam melunasi kewajiban pembayaran/ganti ruginya, atau jika tanah masih sedang dalam proses pemecahan, penggabungan, pemisahan/pertelaan, pensertifikatan dan lain sebagainya, sehingga masih belum dapat dibuatkan akta jual belinya. Karena calon pembeli secara hukum baru memiliki “hak *preference*” untuk membeli. Sehingga kedudukannya masih “calon pembeli” dan belum menjadi pembeli atau pemilik. Calon pembeli baru berubah menjadi pemilik pada saat dilaksanakannya penanda-tanganan akta jual beli atau peralihan hak lainnya.

2.2.5.1. Yang Dikecualikan dari Pembayaran Pajak Penghasilan

Pasal 6 PP No. 34/2016 mengatur juga mengenai siapa saja yang dikecualikan dalam kewajiban pembayaran PPh tersebut, yaitu : Orang pribadi yang penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak dengan jumlah bruto pengalihannya < Rp 60.000.000,00 Hibah orang pribadi kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, badan yang menghibahkan kepada badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang hibah tersebut tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan; pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena waris; orang pribadi atau badan yang melakukan pengalihan harta berupa bangunan dalam rangka melaksanakan perjanjian bangun guna serah, bangun serah guna, atau pemanfaatan barang milik negara berupa tanah dan/atau bangunan;

Berdasarkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 20/PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan karena Warisan, tertanggal 18 Maret 2015, ditegaskan bahwa :

“SKB PPh atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan hanya diberikan apabila tanah dan/atau bangunan yang menjadi objek Warisan telah dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh pewaris, kecuali pewaris memiliki penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak.”

Praktiknya bebas PPh tersebut tidak semata-mata Notaris/Pejabat Pembuat

Akta Tanah ataupun Pejabat Lelang dapat langsung bebas melaksanakan transaksi pengalihan hak atas tanah dan bangunan. Para pejabat umum tersebut wajib tetap mengurus Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan (SKB Pph) di kantor Pelayanan Pajak setempat.

Artinya, jika semasa hidupnya Pewaris tidak/belum mendaftarkan asset yang diwariskan tersebut ke dalam SPT Tahunan pewaris, maka terhadap warisan tersebut pihak Pewaris tetap dikenakan kewajiban pembayaran PPh kecuali Pewaris berpenghasilan di bawah PTKP.

2.2.5.2. Nilai Yang Dirujuk untuk Menghitung Pajak Penghasilan Pengalihan Hak

Selama ini dalam praktik, untuk menetapkan dasar perhitungan pajak adalah nilai tertinggi antara harga pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dimaksud dengan Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) yang tertera dalam SPT PBB-P2 tahun berjalan. Dalam PP No.34/2016 tersebut sudah ditetapkan bahwa untuk menetapkan nilai yang dirujuk sebagai dasar perhitungan PPh peralihan hak, dapat mengacu pada hal-hal sebagai berikut:

- Berdasarkan keputusan pejabat yang berwenang
- Menurut risalah lelang, dalam hal pengalihan hak sesuai dengan dengan peraturan lelang (*Vendu Reglement Staatsblad* Tahun 1908 Nomor 189 beserta perubahannya)
- Nilai yang seharusnya diterima atau diperoleh, dalam hal pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dilakukan melalui jual beli yang dipengaruhi hubungan istimewa



Repository Universitas Brawijaya Repository Universitas Brawijaya
Repository Universitas Brawijaya Repository Universitas Brawijaya
Reposif Nilai yang sesungguhnya diterima atau diperoleh, dilakukan melalui jual
Reposil
Reposil beli yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa, nilai yang seharusnya diterima atau
Reposil diperoleh berdasarkan harga pasar, dilakukan melalui tukar-menukar, pelepasan
Reposil hak, penyerahan hak, hibah, waris, atau cara lain yang disepakati antara para pihak.

Reposil Nilai-nilai yang ditetapkan tersebut berdasarkan jenis transaksi pengalihan
Reposil hak atas tanah dan/atau bangunan, dan menjadi dasar perhitungan berapa besarnya
Reposil PPh yang harus dibayar oleh pihak yang mengalihkan (Penjual/pemberi hibah/pihak
Reposil yang melepaskannya).



BAB III

RASIO LEGIS PENGATURAN PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN

3.1. Tata Cara Melakukan Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

Tanah memang sangat erat hubungannya dengan kehidupan manusia sehari-hari dan merupakan kebutuhan hidup manusia yang mendasar. Manusia hidup dan berkembang baik, serta melakukan aktivitas di atas tanah, sehingga setiap saat manusia berhubungan dengan tanah.¹¹² Terdapat beberapa perbuatan hukum yang dapat dilakukan yang berkaitan dengan tanah, perbuatan hukum tersebut dapat berupa: Jual beli, Tukar Menukar, Hibah, Inbreng, Pemberian dengan wasiat, dan tindakan hukum lainnya. Bilamana telah dilakukan perbuatan hukum seperti tersebut diatas, maka terjadi pula pemindahan hak atas tanah, yang menyebabkan hak atas tanah beralih dari seseorang kepada orang lain.¹¹³

Negara berhak menguasai bumi, air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dan dipergunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat terdapat dalam pasal 33 Ayat (3) Undang-Undang Dasar Tahun 1945. Pemerintah berkewajiban untuk mengatur segala kekayaan alam yang ada di Indonesia termasuk tanah untuk kepentingan masyarakat. Diperlukan adanya hukum tanah nasional yang mampu mewujudkan penjelmaan dari asas kerohanian Negara dan cita-cita bangsa yaitu Ketuhanan Yang Maha Esa, Perikemanusiaan, Kebangsaan, Kerakyatan, dan Keadilan Sosial.¹¹⁴

¹¹²BoediHarsono, Menuju Penyempurnaan Hukum Tanah Nasional, (Jakarta : Universitas Trisakti, 2007), hal. 3.

¹¹³Marihot Pahala Siahaan, Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, (Jakarta : PT Raja Grafindo Persada, 2003), hal. 1.

¹¹⁴Yudhi Setiawan, Instrumen Hukum Campuran (Gemeenschapelijkrecht) dalam konsolidasi tanah, (Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada, 2009), hal. 5.



Pemerintah Indonesia pada tanggal 24 September 1960 mulai memberlakukan Undang-Undang 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) yang lebih dikenal dengan sebutan Undang-Undang Pokok Agraria untuk selanjutnya disingkat UUPA. Lahirnya UUPA tercapailah suatu keseragaman (uniformitas) mengenai hukum tanah, sehingga tidak lagi ada hak atas tanah menurut Hukum Barat di samping hak atas tanah menurut Hukum Adat¹¹⁵ serta terciptanya suatu Pluralisme Hukum di bidang Pertanahan.¹¹⁶

Adapun Tujuan pokok UUPA adalah :

1. Meletakkan dasar-dasar bagi penyusunan Hukum Agraria Nasional, sebagai alat untuk membawa kemakmuran, kebahagiaan dan keadilan bagi Negara dan rakyat dalam rangka mencapai masyarakat adil dan makmur;
2. Meletakkan dasar-dasar untuk mengadakan kesatuan dan kesederhanaan dalam Hukum Pertanahan;
3. Meletakkan dasar-dasar untuk memberikan Kepastian Hukum mengenai hak-hak atas tanah bagi rakyat.

Pengalihan hak yang merupakan pelaksanaan dari perikatan yang dimaksud, timbul persoalan apakah antara perbuatan hukum lanjutan tersebut dan hubungan hukum yang menjadi dasarnya atau dengan kata lain apakah pengalihan itu tergantung pada atas haknya ataukah merupakan hal yang terpisah satu sama lainnya.

¹¹⁵ C.S.T. Kansil, Modul Hukum Perdata (Termasuk Asas-Asas Hukum Perdata), (Jakarta : PT Pradnya Paramita, 1995), hal. 178

¹¹⁶ Maria Sumardjono, Tanah, (Jakarta : Kompas, 2009), hal. 56.



Hubungan antara pengalihan atas haknya ada dua ajaran yaitu ajaran abstrak dan ajaran kausal (sebab akibat). Baik ajaran abstrak maupun ajaran kausal sama-sama, menekankan bahwa sahnya suatu pengalihan bertujuan untuk mengalihkan hak milik tersebut tergantung pada atas haknya harus tegas dinyatakan, sedangkan menurut ajaran abstrak, maka penyerahan itu tidak perlu adanya titel yang nyata, cukup ada atas hak atau titel anggapan saja.

Ditegaskan oleh Subekti, bahwa: menurut pendapat yang lazim dianut oleh para ahli hukum dan hakim, dalam KUHPdata berlaku apa yang dinamakan “*kausal stelsel*” di mana memang sah tidaknya suatu pemindahan hak milik tergantung sah tidaknya perjanjian obligatoir”, kesimpulan bahwa sahnya atau tidaknya suatu balik nama tergantung pada sah atau tidaknya perjanjian obligatoir yang menimbulkan hak dan kewajiban untuk menurut dan melaksanakan isi perjanjian yang berupa pengalihan hak milik atas benda tidak bergerak tersebut. Di atas telah disebutkan bahwa sah tidaknya suatu balik nama adalah tergantung pada sah tidaknya perjanjian obligatoir, dengan demikian sah atau tidaknya perjanjian obligatoir yang menyebabkan timbulnya suatu kewajiban untuk mengalihkan suatu kepemilikan benda tidak bergerak, adalah merupakan syarat sahnya balik nama. Selanjutnya untuk mengetahui sahnya perjanjian obligatoir, maka harus diketahui pula tentang sah atau tidaknya perbuatan-perbuatan hukum yang menyebabkan timbulnya kewajiban untuk mengalihkan benda tidak bergerak yang merupakan objek dari perbuatan hukum tersebut. Jual beli, tukar menukar maupun penghibahan, adalah merupakan suatu perbuatan hukum yang disebut perjanjian atau dengan istilah lain “perikatan” dan oleh karena itu untuk sahnya suatu perbuatan hukum tersebut harus memenuhi syarat sahnya suatu perjanjian.



Adapun yang menjadi syarat-syarat terjadinya pengalihan terhadap kebendaan tersebut adalah sebagai berikut:

1. Pengalihan tersebut haruslah dilakukan oleh orang yang berhak untuk mengalihkan kebendaan tersebut. Tidak selamanya pemilik suatu kebendaan dapat diberikan hak untuk mengalihkan benda tersebut, hal ini dikarenakan suatu hal misalnya saja pemilik suatu kebendaan di dalam keadaan pailit (failiet). Di sini ia merupakan pemilik suatu kebendaan tetapi dikarenakan keputusan pengadilan yang mengatakan ia pailit maka ia tidak berhak untuk mengalihkan benda tersebut.

Adapun sebaliknya orang tersebut tidak merupakan pemilik suatu kebendaan tetapi ia berhak untuk melakukan pengalihan. Misalnya pandamer, di mana pihak ini menerima barang gadaian dari pemilik benda tersebut sebagai jaminan pelunasan hutangnya. Dalam hal ini ia tidak merupakan pemilik yang sah dari suatu kebendaan, tetapi bila pihak yang berhutang dalam hal ini pemilik yang sah dari benda itu ingkar janji atau wanprestasi maka pihak penerima gadai dapat mengalihkan benda tersebut.

2. Pengalihan itu dilakukan secara nyata.

Artinya pengalihan itu harus benar-benar terjadi dan dilakukan secara nyata dari tangan ke tangan. Melihat persyaratan tersebut di atas pengalihan terhadap benda-benda bergerak cukup hanya melakukan penyerahannya begitu saja, tetapi terhadap benda tidak bergerak, pencatatan benda tersebut ke dalam suatu akte sangat penting untuk menetapkan keabsahan benda tersebut. Terhadap benda tidak bergerak, di samping dengan pengalihan nyata, maka untuk mengalihkan hak milik



atas barang tidak bergerak tersebut harus dilakukan dengan pengalihan secara yuridis.

Yang dimaksud dengan pengalihan yuridis adalah berupa pencatatan dalam perbuatan hukum yang bertujuan untuk mengalihkan hak milik atas benda tidak bergerak tersebut dalam suatu akte yang otentik di depan para pejabat yang berwenang dan kemudian mendaftarkannya dalam register umum yang telah disediakan khusus.

Jual-beli, tukar-menukar, hibah, pemberian menurut adat dan pemasukan dalam perusahaan, demikian juga pelaksanaan hibah-wasiat, dilakukan oleh para pihak di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah, disingkat PPAT, yang bertugas membuat aktanya. Dilakukannya perbuatan hukum yang bersangkutan di hadapan PPAT, telah dipenuhi syarat terang (bukan perbuatan hukum yang “gelap”, yang dilakukan secara sembunyi-sembunyi).

Akta yang ditandatangani para pihak menunjukkan secara nyata atau “riil” perbuatan hukum jual-beli yang dilakukan. sifat jual-beli, yaitu tunai, terang dan riil, dipenuhi. Akta tersebut membuktikan, bahwa benar telah dilakukan perbuatan hukum yang bersangkutan. Karena perbuatan hukum yang dilakukan merupakan perbuatan hukum pemindahan hak, maka akta tersebut secara implisit juga membuktikan, bahwa penerima hak sudah menjadi pemegang haknya yang baru.

Tetapi hal itu baru diketahui oleh dan karenanya juga baru mengikat para pihak dan ahli warisnya karena administrasi PPAT sifatnya tertutup bagi umum.

Hukum pada umumnya memberi wewenang kepada pemegang hak untuk menguasai secara fisik tanah yang dihaki. Pengertian “Penguasaan” dapat dipakai dalam arti fisik, juga dalam arti yuridis, juga beraspek privat dan beraspek publik.



Penguasaan dalam arti yuridis adalah penguasaan yang dilandasi hak, yang dilindungi oleh hukum negara. Ada penguasaan yuridis, yang memberi wewenang untuk menguasai tanah yang dihaki secara fisik, pada kenyataannya penguasaan fisiknya dilakukan oleh pihak lain, misalnya yang memiliki tanah tidak mempergunakan tanahnya sendiri akan tetapi disewakan kepada pihak lain. Hak penguasaan atas tanah berisi serangkaian kewajiban, dan/atau larangan bagi pemegang haknya untuk berbuat sesuatu mengenai tanah yang dihaki. Sesuatu yang boleh, wajib, atau dilarang untuk diperbuat, yang merupakan isi hak penguasaan atau dilarang untuk diperbuat, yang merupakan isi hak penguasaan itulah yang menjadi kriterium atau tolok ukur pembeda di antara hak-hak penguasaan atas tanah yang diatur dalam Hukum Tanah.¹¹⁷

Pengaturan hak-hak penguasaan atas tanah dalam Hukum Tanah dibagi menjadi 2, yaitu :¹¹⁸

1. Hak Penguasaan atas Tanah sebagai Lembaga Hukum. Hak penguasaan atas tanah ini belum dihubungkan dengan tanah dan orang atau badan hukum tertentu sebagai pemegang haknya.

Ketentuan-ketentuan dalam Hak Penguasaan atas Tanah, adalah sebagai berikut:

- a. Memberi nama pada hak penguasaan yang bersangkutan;
- b. Menetapkan isinya, yaitu mengatur apa saja yang boleh, wajib, dan dilarang untuk diperbuat oleh pemegang hak nya serta jangka waktu penguasaannya;
- c. Mengatur hal-hal mengenai subjeknya, siapa yang boleh menjadi pemegang haknya, dan syarat-syarat bagi penguasaannya;
- d. Mengatur hal-hal mengenai tanahnya.

¹¹⁷Harsono, op.cit.,hal. 25.

¹¹⁸Santoso, op.cit.,hal. 73-75



2. Hak atas tanah sebagai hubungan hukum yang konkret.

Hak Penguasaan atas Tanah ini sudah dihubungkan dengan tanah tertentu sebagai objeknya dan orang atau badan hukum tertentu sebagai subjek atau pemegang haknya.

Ketentuan-ketentuan dalam hak penguasaan atas tanah, adalah sebagai berikut :

- a. Mengatur hal-hal mengenai penciptaannya menjadi suatu hubungan hukum yang konkret, dengan nama atau sebutan hak penguasaan atas tanah tertentu;
- b. Mengatur hal-hal mengenai pembebanannya dengan hak-hak lain;
- c. Mengatur hal-hal mengenai pemindahannya kepada pihak lain;
- d. Mengatur hal-hal mengenai hapusnya;
- e. Mengatur hal-hal mengenai pembuktiannya.

Dasar hukum ketentuan Hak-hak atas Tanah diatur dalam Pasal 4 ayat (1)

UUPA, yaitu : “Atas dasar hak menguasai dari Negara atas tanah yang dimaksud, dalam Pasal 2 ditentukan adanya macam-macam hak atas permukaan bumi, yang disebut tanah, yang dapat diberikan kepada dan dipunyai oleh orang-orang, baik sendiri maupun bersama-sama dengan orang lain serta badan-badan hukum”. Hak atas tanah bersumber dari hak menguasai dari Negara atas tanah dapat diberikan kepada: Perseorangan, baik warga Negara Indonesia maupun warga Negara Asing, sekelompok orang secara bersama-sama, dan Badan Hukum : baik badan hukum privat maupun badan hukum publik.

Menurut Mertokusumo, wewenang yang dipunyai oleh Pemegang Hak atas

Tanah terhadap tanahnya dibagi menjadi 2, yaitu :

1. Wewenang Umum.



Wewenang yang bersifat umum yaitu : pemegang hak atas tanah mempunyai wewenang untuk menggunakan tanahnya, termasuk juga bumi dan air dan ruang yang ada di atasnya sekadar diperlukan untuk kepentingan yang langsung berhubungan dengan penggunaan tanah itu dalam batas-batas menurut UUPA dan peraturan-peraturan hukum lain yang lebih tinggi (Pasal 4 ayat (2) UUPA).

2. Wewenang Khusus.

Wewenang yang bersifat khusus yaitu: pemegang hak atas tanah mempunyai wewenang untuk menggunakan tanahnya sesuai dengan macam hak atas tanahnya, misalnya wewenang pada tanah Hak Milik adalah dapat untuk kepentingan pertanian dan/atau mendirikan bangunan, wewenang pada tanah, wewenang Hak Guna Bangunan adalah menggunakan tanah hanya untuk mendirikan dan mempunyai bangunan di atas tanah yang bukan miliknya, wewenang pada tanah Hak Guna Usaha adalah menggunakan tanah hanya untuk kepentingan perusahaan di bidang pertanian, perikanan, peternakan, atau perkebunan.¹¹⁹

UUPA terdapat “jiwa dan ketentuan-ketentuan” yang harus dipergunakan sebagai ukuran bagi berlaku atau tidaknya peraturan-peraturan yang lama, yang dalam hal ini harus dibatasi pada hal yang pokok-pokok saja, misalnya :

1. UUPA tidak menghendaki berlangsungnya dualisme dalam hukum agraria.
2. UUPA tidak mengadakan perbedaan antara Warga Negara Indonesia asli dan keturunan asing.

¹¹⁹Soedikno Mertokusumo, Hukum dan Politik Agraria, (Jakarta : Universitas Terbuka Karunika, 1998), hal 45.



3. UUPA tidak mengadakan perbedaan antara laki-laki dan wanita dalam hubungannya dengan soal-soal agraria. UUPA tidak menghendaki adanya *exploitation de l'homme par l'homme* (penghisapan manusia oleh manusia).

Dari segi asal tanahnya, hak atas tanah dibedakan menjadi 2 (dua) kelompok, yaitu :

1. Hak atas Tanah yang bersifat Primer.

Yaitu hak atas tanah yang berasal dari tanah negara. Macam-macam hak atas tanah ini adalah Hak Milik, Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan atas Tanah Negara, Hak Pakai atas Tanah Negara.

2. Hak atas Tanah yang bersifat Sekunder.

Yaitu hak atas tanah yang berasal dari tanah pihak lain. Macam-macam hak atas tanah ini adalah Hak Guna Bangunan atas Tanah Hak Pengelolaan, Hak Guna Bangunan atas Tanah Hak Milik, Hak Pakai atas Tanah Hak Pengelolaan, Hak Pakai atas Tanah Hak Milik, Hak Sewa untuk Bangunan, Hak Gadai (Gadai Tanah), Hak Usaha Bagi Hasil (Perjanjian Bagi Hasil), Hak Menumpang, dan Hak Sewa Tanah Pertanian.¹²⁰

Hukum Tanah Nasional terdapat bermacam-macam Hak Penguasaan atas tanah yang disusun dalam jenjang tata susunan sebagai berikut :¹²¹

1. Hak Bangsa Indonesia;

Pasal 1 Ayat (1) UUPA menyatakan bahwa seluruh wilayah Indonesia adalah kesatuan tanah air dari seluruh rakyat Indonesia, yang bersatu sebagai bangsa Indonesia. Hal ini berarti adanya hubungan hukum antara bangsa Indonesia

¹²⁰ Urip Santoso, Hukum Agraria dan Hak-Hak Atas Tanah, (Jakarta : Kencana Prenada Media Group, 2005), hal. 89.

¹²¹ Boedi Harsono, Hukum Agraria Indonesia : Sejarah Pembentukan Undang-Undang Pokok Agraria, isi dan pelaksanaannya, (Jakarta : Djambatan, 1999), hal. 255.



(seluruh rakyat Indonesia) dengan tanah di seluruh wilayah Indonesia yang disebut Hak Bangsa Indonesia. Tanah di seluruh wilayah Indonesia adalah hak bersama dari bangsa Indonesia dan bersifat abadi. Bagian tanah Hak Bangsa Indonesia ini dapat diberikan kepada orang atau badan hukum dan dikuasai dengan hak milik, HGU, HGB atau hak pakai. Hak Bangsa Indonesia merupakan hak penguasaan atas tanah yang tertinggi dan mengandung unsur kepunyaan serta kewenangan untuk mengatur. Oleh karena itu, maka Hak Bangsa Indonesia merupakan sumber dari hak-hak penguasaan atas tanah yang lainnya, yaitu Hak Menguasai dari Negara dan hak-hak perorangan atas tanah.

2. Hak Menguasai dari Negara;

Negara adalah organisasi kekuasaan dari seluruh rakyat Indonesia. Ini berarti bahwa bangsa Indonesia membentuk Negara Republik Indonesia untuk melindungi segenap tanah air Indonesia dan melaksanakan tujuan bangsa Indonesia untuk meningkatkan kesejahteraan umum. Untuk melaksanakan tujuan tersebut maka Negara Kesatuan Republik Indonesia mempunyai hubungan hukum dengan tanah di seluruh wilayah Indonesia, agar dapat mengatur tanah-tanah tersebut atas nama bangsa Indonesia, melalui peraturan perundang-undangan yaitu UUPA dan peraturan pelaksanaannya. Hubungan hukum ini disebut Hak Menguasai dari Negara.¹²²

3. Hak-hak individual, yaitu :

a. Hak-hak atas tanah :¹²³

¹²² Suhendra, op.cit.,hal. 20.

¹²³ Kartini Muljadi dan Gunawan Widjaja, Hak-Hak Atas Tanah, (Jakarta :Prenada Media, 2004), hal. 30.



1) Primer: hak atas tanah yang bersumber secara langsung dari bangsa Indonesia yang diberikan oleh Negara sebagai badan penguasa kepada perseorangan atau badan hukum melalui permohonan hak dan pemberian hak, yang termasuk di dalamnya, Hak Milik, Hak Guna Bangunan, Hak Guna Usaha, yang diberikan oleh Negara, dan Hak Pakai yang diberikan oleh Negara.

2) Sekunder: Hak atas tanah yang bersumber secara tidak langsung yang diberikan berdasarkan perjanjian dengan pemilik tanah. Contohnya: hak guna bangunan dan hak pakai yang diberikan oleh pemilik tanah, hak gadai, hak usaha bagi hasil, hak menumpang, hak sewa, dan lain-lainnya.

b. Wakaf;

c. Hak jaminan atas tanah, yaitu : Hak Tanggungan.

Penguasaan dan penggunaan tanah oleh siapapun dan untuk keperluan apapun harus ada landasan haknya. Dalam hubungan dengan ini, diatur beberapa cara yang dapat ditempuh untuk memperoleh tanah yang diperlukan.

Cara yang dapat ditempuh tersebut, tergantung pula pada :¹²⁴

1. Status hukum tanah yang diperlukan;

Dalam hal ini ada tanah yang berstatus dengan Hak Milik, Hak Guna Bangunan, Hak Guna Usaha, Hak Pengelolaan, dan Hak Pakai.

2. Status hukum yang memerlukan;

Yaitu dalam hal ini harus dipastikan yang memiliki dan mempunyai hak atas sebidang tanah tersebut adalah Pribadi (orang) atau badan hukum. Bila Pribadi,

¹²⁴ Wayan Suhendra, Hukum Pertanahan Indonesia, (Jakarta : PT. Rineka Cipta, 1994), hal. 56.



maka dilihat juga apakah Warga Negara Asing ataupun Warga Negara Indonesia.

3. Ada atau tidak adanya kesediaan yang empunya tanah untuk menyerahkan tanah yang bersangkutan kepada pihak yang memerlukan.

Tanah yang diperlukan tersebut, status hukumnya juga bisa sebagai :

1. Tanah Negara, yaitu tanah yang langsung dikuasai oleh Negara;
2. Tanah Ulayat Masyarakat Hukum Adat;
3. Tanah Hak, yaitu tanah yang dikuasai perseorangan atau badan hukum dengan salah satu hak primer seperti tersebut di atas.

Sistematika Tata cara memperoleh tanah, yaitu sebagai berikut :¹²⁵

1. Jika tanah yang diperlukan berstatus tanah Negara, maka caranya adalah permohonan hak atas Negara;
2. Jika tanah yang diperlukan berstatus tanah Ulayat, maka caranya adalah pembebasan hak, yang diikuti dengan permohonan hak atas tanah yang sesuai;
3. Jika tanah yang bersangkutan berstatus tanah Hak, maka harus terdapat kesediaan dari yang empunya tanah untuk menyerahkan tanah tersebut.

Hubungan hukum antara pemegang hak dengan hak atas tanahnya, ada 2 macam asas dalam hukum tanah, yaitu :¹²⁶

1. Asas *Accessie* atau asas perlekatan.

Asas ini mengartikan bangunan dan tanaman yang ada di atas tanah merupakan satu kesatuan, bangunan dan tanaman tersebut bagian dari tanah yang bersangkutan, hak atas tanah dengan sendirinya karena hukum meliputi juga

¹²⁵ Effendi Perangin, Mencegah Sengketa Tanah, (Jakarta : CV Rajawali, 1986), hal. 78.

¹²⁶ Urip Santoso, Hukum Agraria dan Hak-hak atas Tanah, (Surabaya :Prenada Media Group, 2005), hal. 13.



pemilikan bangunan dan tanaman yang ada di atas tanah yang di pakai, kecuali kalau ada kesepakatan lain dengan pihak yang membangun atau menanamnya.

Perbuatan hukum mengenai tanah dengan sendirinya karena hukum juga meliputi bangunan dan tanaman yang ada di atasnya.

2. Asas *Horizontale Scheiding* atau asas pemisahan horizontal.

Asas ini mengartikan bangunan dan tanaman yang ada di atasnya bukan merupakan bagian dari tanah. Hak atas tanah tidak dengan sendirinya meliputi pemilikan bangunan dan tanaman yang ada di atasnya. Perbuatan hukum mengenai tanah tidak dengan sendirinya meliputi bangunan dan tanaman milik yang mempunyai tanah yang ada di atasnya.

3.1.1. Peralihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan Berupa Jual Beli

Maksud dari jual beli menurut hukum perdata adalah “suatu perjanjian, di mana satu pihak mengikatkan dirinya untuk menyerahkan tanah dan pihak lainnya membayar harga yang telah ditentukan.¹²⁷ Bahwa, jual beli adalah suatu perjanjian yang mengikat para pihak terdapat ketentuan harga yang telah disepakati. Pada saat kedua pihak telah mencapai kata sepakat, maka jual beli telah terjadi meskipun tanah belum diserahkan atau harganya belum dibayar, meskipun jual beli telah terjadi akan tetapi hak atas tanahnya belum beralih kepada pembeli.¹²⁸

Jual beli adalah suatu perjanjian dengan mana pihak yang satu mengikat dirinya untuk menyerahkan hak milik atas suatu barang dan pihak yang lain untuk membayar harga yang telah dijanjikan. Menurut Harahap yang dimaksud dengan jual beli adalah suatu persetujuan yang mengikat pihak penjual dengan berjanji menyerahkan sesuatu barang/benda (*zaak*) dan pihak lain yang bertindak sebagai

¹²⁷Erna Sri Wibawanti dan R. Murjiyanto, 2013, op.cit. h.122

¹²⁸Erna Sri Wibawanti dan R. Murjiyanto, loc.cit.



pembeli mengikat diri dengan berjanji untuk membayar harganya.

Perjanjian jual beli adalah suatu proses kesepakatan antara pihak pertama dengan pihak kedua yang mengikat kedua belah pihak untuk memberikan sesuatu.

Pihak penjual memberikan suatu benda kepada pihak pembeli. Pembeli memiliki kewajiban membayar harga yang telah dijanjikan dan disepakati untuk menebus barang yang diinginkan.

Menurut Muljadi dan Widjaja, dalam jual beli senantiasa terdapat dua sisi hukum perdata yaitu hukum kebendaan dan hukum perikatan. Dikatakan demikian karena pada sisi hukum kebendaan, jual beli melahirkan hal bagi kedua belah pihak atas tagihan yang berupa penyerahan kebendaan pada satu pihak dan pembayaran harga jual pada pihak lainnya. Sedangkan dari sisi perikatan, jual beli merupakan suatu bentuk perjanjian yang melahirkan kewajiban dalam bentuk penyerahan kebendaan yang dijual oleh penjual dan penyerahan uang oleh pembeli kepada penjual.

Hal yang harus diserahkan dalam perjanjian jual beli adalah barang-barang tertentu yang dapat ditentukan wujud dan jumlahnya serta tidak dilarang menurut hukum yang berlaku untuk diperjualbelikan. Dengan demikian, yang dapat dijadikan objek jual beli adalah segala sesuatu yang bernilai harta kekayaan, bukan hanya benda berwujud, tapi semua benda yang dapat bernilai harta kekayaan baik yang nyata maupun yang tidak berwujud.

UUPA mengistilahkan Jual Beli yang disebutkan dalam Pasal 26, yaitu yang menyangkut jual beli hak milik atas tanah dalam pasal-pasal lainnya, tidak ada kata yang menyebutkan jual beli, tetapi disebutkan sebagai dialihkan. Pengertian dialihkan menunjukkan suatu perbuatan hukum yang disengaja untuk



memindahkan hak atas tanah kepada pihak lain melalui Jual-Beli¹²⁹, Hibah wasiat¹³⁰, Waris Jadi, meskipun dalam Pasal hanya disebutkan kata “dialihkan”, termasuk salah satunya adalah perbuatan hukum pemindahan hak karena Jual-Beli.¹³¹ Menurut Soimin, jual beli adalah suatu persetujuan kehendak, antara penjual/pembeli mengenai suatu barang dan harga. Karena tanpa barang yang akan dijual dan tanpa harga yang dapat disetujui antara dua belah pihak, tidak mungkin ada jual beli, atau jual beli tidak pernah ada”.¹³²

Jual beli ada 2 (dua) pihak, yaitu pihak pertama sebagai penjual yang mempunyai barang untuk diserahkan dan pihak kedua sebagai pembeli yang membayar sejumlah uang untuk memperoleh barang dari penjual.¹³³ Bahwa terdapat dua pihak di dalam jual beli, pihak penjual dan pihak pembeli. Pengertian jual beli dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia, adalah persetujuan saling mengikat antara penjual yakni pihak yang menyerahkan barang dan pembeli sebagai pihak yang membayar harga barang yang dijual.¹³⁴ Pemindahan haknya masih diperlukan suatu perbuatan hukum lain yang berupa penyerahan (*levering*) yang harus dibuatkan akta oleh pejabat yang berwenang, jadi sebelum dilakukan “balik nama” hak atas tanah tersebut belum beralih/pindah kepada pembeli.¹³⁵

Sebelum UUPA berlaku, ada 2 (dua) pengertian jual beli tanah, yaitu :

1. Menurut Hukum Barat (Pengaturannya terdapat dalam KUH Perdata). Pasal 1457 : Jual Beli adalah suatu perjanjian, dengan mana pihak yang satu. (Penjual)

¹²⁹Erna Sri Wibawanti dan R. Murjiyanto, loc.cit.

¹³⁰ Indonesia, Undang-Undang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria, UU No. 5 tahun 1960, LN No. 104 tahun 1960, TLN No.2043, Ps. 26.

¹³¹ Adrian Sutedi, Peralihan Hak atas Tanah dan Pendaftarannya, (Jakarta : Sinar Grafika, 2008), hal. 76.

¹³²SoedharyoSoimin, 2004. Status Hak Dan Pembebasan Tanah. Sinar Grafika, Jakarta. 87

¹³³Erna Sri Wibawanti dan R. Murjiyanto, loc.cit.

¹³⁴Erna Sri Wibawanti dan R. Murjiyanto, loc.cit.

¹³⁵Wntijk Saleh, 1977. Hak Anda Atas Tanah. Ghalia Indah, Jakarta. h.31



mengikatkan dirinya untuk menyerahkan (Hak) atas suatu benda dan pihak lain (Pembeli) untuk membayar harga yang telah dijanjikan. Sedangkan menurut Pasal 1458: Jual Beli itu dianggap telah terjadi antara kedua belah pihak (Penjual dan Pembeli) pada saat mereka mencapai kata sepakat mengenai benda yang diperjualbelikan itu serta harganya, biarpun benda tersebut belum diserahkan dan harganya pun belum dibayar.¹³⁶

2. Menurut Hukum Adat.

Jual Beli tanah menurut Hukum Adat bersifat “*Contant* atau Tunai”. Pembayaran harga dan penyerahan haknya dilakukan pada saat yang bersamaan.

Biasanya jual beli suatu tanah dilakukan di hadapan Kepala Adat atau Kepala Desa, yang bukan hanya bertindak sebagai saksi tetapi dalam kedudukannya tersebut menanggung jual beli tanah yang dilakukan tidak melanggar hukum yang berlaku. Dengan dilakukannya jual beli tanah tersebut di hadapan kepada adat, maka jual beli tersebut juga menjadi “terang”, yang dapat diartikan bahwa pembeli dapat mendapat pengakuan dari masyarakat di mana tanah yang bersangkutan berada dan dianggap sebagai pemilik yang baru serta akan mendapatkan perlindungan hukum jika di kemudian hari terdapat adanya gugatan terhadapnya dari pihak ketiga yang menganggap jual beli tersebut tidak sah.¹³⁷ Terang berarti perbuatan pemindahan hak tersebut harus dilakukan di hadapan kepala adat, yang berperan sebagai pejabat yang menanggung keteraturan dan sahnya perbuatan pemindahan hak tersebut sehingga perbuatan tersebut diketahui oleh umum.¹³⁸

¹³⁶ Effendi Perangin, Hukum Agraria di Indonesia : Suatu Telaah dari sudut pandang Praktisi Hukum, (Jakarta : Rajawali Pers, 1991), hal. 14.

¹³⁷ *Ibid.*, hal. 16.

¹³⁸ *Ibid.*



Perbuatan hukum Peralihan Hak untuk memindahkan hak atas tanah yang dimiliki kepada orang lain dapat dilakukan dengan cara, salah satunya yaitu Jual beli. Pasal 1457 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata menyatakan bahwa Jual Beli adalah suatu perjanjian, dengan mana pihak yang satu mengikatkan dirinya untuk menyerahkan suatu kebendaan, dan pihak yang lain untuk membayar harga yang telah dijanjikan.

Perkataan jual beli terdiri dari dua suku kata, yaitu : “jual dan beli”. Kata “jual” menunjukkan bahwa adanya perbuatan menjual, sedangkan kata “beli” adalah adanya perbuatan membeli. Maka dalam hal ini, terjadilah peristiwa hukum jual beli. Menurut pengertian syariat, yang dimaksud dengan jual beli adalah pertukaran harta atas dasar saling rela. Atau memindahkan milik dengan ganti yang dapat dibenarkan (yaitu berupa alat tukar yang sah).¹³⁹

Pada saat dilakukannya jual beli tersebut belum terjadi perubahan apa pun pada hak atas tanah yang bersangkutan, biarpun misalnya pembeli sudah membayar penuh harganya dan tanahnya pun secara fisik sudah diserahkan kepadanya. Hak atas tanah yang dijual baru berpindah kepada pembeli, jika penjual sudah menyerahkan secara yuridis kepadanya dalam rangka memenuhi kewajiban hukumnya.¹⁴⁰ Menyerahkan secara yuridis berarti si penjual sudah memberikan hak atas kepemilikannya terhadap suatu barang. Pengalihan hak atas tanah merupakan suatu perbuatan hukum yang bertujuan memindahkan hak dari satu pihak ke pihak lain.¹⁴¹

¹³⁹Gunawan Widjaja dan Kartini Widjaja, *Jual Beli*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2003, hal.128.

¹⁴⁰Ibid., hal. 27.

¹⁴¹Adrian Sutedi, *Pengalihan Hak Atas Tanah Dan Pendaftarannya*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2007), hal. 34.



Mengenai jual beli, pengaturannya dapat dilihat dalam Buku III bab ke V Kitab Undang-undang Hukum Perdata, dan yang rumusannya terdapat di dalam Pasal 1457 KUH Perdata yang berbunyi : Jual beli adalah suatu persetujuan, dengan mana pihak yang satu mengikatkan dirinya untuk menyerahkan suatu kebendaan, dan pihak yang lain untuk membayar harga yang telah dijanjikan.

Kewajiban dari penjual adalah :

- a. Menyerahkan barang yang menjadi objek jual beli dalam keadaan baik. Artinya barang yang diserahkan itu harus sesuai dengan yang dipesan oleh pembeli dan dalam keadaan baik.
- b. Menanggung barang yang diserahkan.

Sebagai pengertian menyerahkan barang disebutkan : “Yang diartikan menyerahkan barang adalah suatu pemindahan hak milik dan barang yang telah dijual ke dalam kekuasaan dan kepunyaan pembeli”.¹⁴²

Sedangkan hak dan kewajiban pihak pembeli adalah :

- a. Hak pembeli: menerima barang yang dibeli sesuai dengan pesanan dalam keadaan baik dan aman tenteram.
- b. Kewajiban pembeli:
 - 1) Membayar harga barang dengan sejumlah uang sesuai dengan janji yang telah dibuat. Harga yang dimaksud merupakan harga yang wajar.
 - 2) Memikul biaya yang ditimbulkan dalam jual beli itu, misalnya ongkos antar, biaya surat menyurat, biaya akta dan sebagainya, kecuali jika diperjanjikan sebaliknya.

¹⁴²M. Yahya Harahap, Segi-segi Hukum Perjanjian, Alumni, Bandung, 1986, hal. 60



Peralihan hak atas tanah melalui jual beli mengandung pengertian yaitu perbuatan hukum pemindahan hak selama-lamanya dari si penjual kepada pembeli dan pembayaran harga baik seluruhnya maupun sebagian dari pembeli dilakukan dengan syarat terang dan tunai.

Syarat terang berarti bahwa perjanjian jual beli tersebut harus dilakukan dihadapan pejabat yang berwenang membuat Akta Jual Belinya yaitu PPAT dan disaksikan oleh dua orang saksi. Syarat tunai berarti adanya dua perbuatan yang dilakukan secara bersamaan yaitu pemindahan hak dari penjual kepada pembeli dan pembayaran harga baik sebagian maupun seluruhnya dari pembeli kepada penjual.

Pembayaran harga jual beli bisa dibayarkan seluruhnya maupun sebagian.¹⁴³

Konsekuensi dari syarat terang dan tunai mengakibatkan jual beli tanah tidak dapat dibatalkan, karena jual beli tanah bukan merupakan suatu perjanjian, melainkan perbuatan hukum pemindahan penguasaan yuridis atas tanahnya yang terjadi secara langsung dan riil. Apabila baru dibayar sebagian harganya tidak mempengaruhi selesainya perbuatan jual beli karena telah memenuhi syarat tunai, sedangkan terhadap sisa harganya yang belum dibayar dianggap sebagai utang-piutang diluar perbuatan hukum jual beli tanah.

Untuk memperoleh surat bukti yang kuat dan luas daya pembuktiannya, perbuatan hukum peralihan hak harus didaftarkan ke Kantor Pertanahan untuk dicatatkan pada buku tanah dan sertifikat yang bersangkutan. Dengan dicatatkan peralihan hak pada sertifikatnya, diperoleh surat tanda bukti yang kuat.

Seperti kita ketahui bahwa setiap perjanjian yang bermaksud memindahkan hak atas tanah harus dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh dan dihadapan pejabat

¹⁴³Sihombing, op.cit.,hal. 56.



yang ditunjuk Menteri yaitu Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Peralihan hak atas tanah yang tidak dilakukan dihadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) memang tidak ada sanksinya bagi para pihak, namun para pihak akan menemukan kesulitan praktis, yakni penerima hak tidak akan dapat mendaftarkan peralihan haknya sehingga tidak akan mendapatkan sertifikat atas namanya. Oleh karena itu, jalan yang dapat ditempuh adalah dengan mengulangi prosedur peralihan haknya dihadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Tetapi cara ini tergantung dari kemauan para pihak yang bersangkutan.

3.1.2. Peralihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan Melalui Hibah Wasiat

Hibah wasiat adalah suatu pemberian yang dinyatakan ketika yang memberi itu masih hidup tetapi pelaksanaannya setelah yang memberi itu meninggal dunia.¹⁴⁴ Pasal 1666 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata menyatakan bahwa hibah wasiat adalah suatu perjanjian dengan mana si penghibah, diwaktu hidupnya, dengan cuma-cuma dan dengan tidak dapat ditarik kembali, menyerahkan sesuatu benda guna keperluan si penerima hibah yang menerima penyerahan itu.

Menurut Subekti perkataan 'penghibahan' (pemberian) dalam Pasal 1666 KUHPerdata selanjutnya dipakai dalam arti yang sempit, karena hanya perbuatan-perbuatan yang memenuhi syarat-syarat yang disebut dengan penghibahan, misalnya dengan syarat dengan cuma-cuma yaitu, tidak memakai pembayaran, disini orang lazim mengatakan adanya suatu 'formele schenking' yaitu suatu penghibahan formil".¹⁴⁵

Apabila ditelusuri secara lebih mendalam, istilah hibah itu berkonsentrasi memberikan hak milik oleh seseorang kepada orang lain tanpa mengharapkan

¹⁴⁴Wantjik Saleh, Hak Atas Tanah, cet. 5, (Jakarta :Ghalia Indonesia, 1985), hal. 35.

¹⁴⁵Subekti, Pokok-Pokok Hukum Perdata, Jakarta: PradnyaParamita, 1995. hal. 5



imbalan dan jasa. Menghibahkan tidak sama artinya dengan menjual atau menyewakan. Oleh sebab itu, istilah atas jasa dan ganti rugi tidak berlaku dalam transaksi hibah. Pasal 1667 KUHPerduta menyebutkan penghibahan hanya boleh dilakukan terhadap barang-barang yang sudah ada pada saat penghibahan itu terjadi. Jika hibah itu mencakup barang-barang yang belum ada, maka penghibahan batal sekedar mengenai barang-barang yang belum ada.

Untuk dapat memberikan jaminan kepastian hukum, dalam pendaftaran pengalihan hak atas tanah dengan status hak milik karena hibah, diterbitkan peraturan perundang-undangan yang berlaku masa pembangunan jangka panjang.

Adapun Dasar Hukum dari Kegiatan Pendaftaran Pengalihan Hak atas Tanah dengan Status Hak Milik karena hibah, adalah:

1. Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 33 ayat 3, menyebutkan bahwa: “Bumi air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat”
2. Undang-Undang Pokok Agraria Nomor 5 Tahun 1960 tentang Pokok-Pokok Agraria (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1960 Nomor 104, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 2043).
 - a. Pasal 19 ayat (1) “Untuk menjamin kepastian hukum oleh pemerintah diadakan pendaftaran tanah di seluruh wilayah Republik Indonesia menurut ketentuan-ketentuan yang diatur dengan Peraturan Pemerintah”.
 - b. Pasal 23 ayat (1) dan (2)
 - 1) Hak milik demikian pula setiap pengalihan, hapusnya dan pembebanannya dengan hak-hak lain harus didaftarkan menurut ketentuan-ketentuan yang dimaksud dalam Pasal 19 UUPA.



2) Pendaftaran termaksud dalam ayat (1) merupakan alat pembuktian yang kuat mengenai hapusnya hak milik serta sahnyanya pengalihan dan pembebanan hak tertentu.

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

a. Pasal 1 ayat (1)

“Pendaftaran tanah adalah rangkaian kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah secara terus menerus, berkesinambungan dan teratur, meliputi pengumpulan, pengolahan, pembukuan, dan penyajian serta pemeliharaan data fisik dan data yuridis, dalam bentuk peta dan daftar, mengenai bidang-bidang tanah dan satuan-satuan rumah susun, termasuk pemberian surat tanda bukti haknya bagi bidang-bidang tanah yang sudah ada haknya dan hak milik atas satuan rumah susun serta hak-hak tertentu yang membebaninya.”

b. Pasal 37 ayat (1) dan (2)

1) Pengalihan 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 lainnya melalui lelang, hanya dapat didaftarkan, jika dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang menurut ketentuan peraturan perundangan yang berlaku.

2) Dalam keadaan tertentu sebagaimana yang ditentukan oleh Menteri, Kepala Kantor Pertanahan dapat mendaftarkan pemindahan hak atas bidang tanah hak milik, yang dilakukan di antara perorangan 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 hak yang bersangkutan.

c. Pasal 40 ayat (1) dan (2)

1) Selambat-lambatnya 7 (tujuh) hari kerja sejak tanggal ditandatanganinya akta yang bersangkutan, PPAT wajib menyampaikan akta yang dibuatnya berikut dokumen-dokumen yang bersangkutan kepada Kantor Pertanahan untuk didaftarkan.

2) PPAT wajib menyampaikan pemberitahuan tertulis mengenai telah disampaikannya akta sebagaimana dimaksud pada ayat 1 kepada para pihak yang bersangkutan.

d. Pasal 46 ayat (1), (2) dan (3)

1) Kepala Kantor Pertanahan menolak untuk melakukan pendaftaran pengalihan atau pembebanan hak, jika salah satu syarat di bawah ini tidak dipenuhi:

a. Sertifikat atau surat keterangan tentang keadaan hak atas tanah tidak sesuai lagi dengan daftar-daftar yang ada pada Kantor Pertanahan;

b. Perbuatan hukum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 37 ayat (1) tidak dibuktikan dengan akta PPAT atau kutipan risalah lelang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 41, kecuali dalam keadaan tertentu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 37 ayat (2);

c. Dokumen yang diperlukan untuk pendaftaran pengalihan atau pembebanan hak yang bersangkutan tidak lengkap;

d. Tidak dipenuhi syarat lain yang ditentukan dalam peraturan perundang-undangan yang bersangkutan;



e. Tanah yang bersangkutan merupakan objek sengketa di pengadilan;

f. Perbuatan hukum yang dibuktikan dengan akta PPAT batal atau dibatalkan oleh putusan pengadilan yang telah memperoleh kekuatan hukum tetap; atau

g. Perbuatan hukum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 37 ayat (1) dibatalkan oleh para pihak sebelum didaftar oleh Kantor Pertanahan.

2) Penolakan Kepala Kantor Pertanahan dilakukan secara tertulis, dengan menyebut atasan-atasan penolakan itu.

3) Surat penolakan disampaikan kepada yang berkepentingan, disertai pengembalian berkas permohonannya, dengan salinan kepada PPAT atau Kepala Kantor lelang yang bersangkutan.

4. Peraturan Menteri Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 (Pendaftaran Tanah).

3.1.3. Peralihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan berupa Warisan

Warisan adalah tindakan pemindahan hak milik atas benda dari seseorang yang telah meninggal dunia kepada orang lain yang ditunjuknya dan/atau ditunjuk pengadilan sebagai ahli waris. Perolehan hak milik atas tanah dapat juga terjadi karena warisan dari pemilik kepada ahli waris sesuai dengan Pasal 26 Undang-Undang Pokok Agraria.

Menurut Pasal 20 Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961, menyatakan bahwa jika orang yang mempunyai hak atas tanah meninggal dunia, maka yang menerima tanah itu sebagai warisan wajib meminta pendaftaran peralihan hak tersebut dalam waktu 6 (enam) bulan sejak meninggalnya orang itu.



Setelah berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997, maka keterangan mengenai kewajiban mendaftarkan peralihan hak milik atas tanah karena warisan diatur dalam Pasal 36 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997.

Pasal 36 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 dinyatakan bahwa:

1) Pemeliharaan data pendaftaran tanah dilakukan apabila terjadi perubahan pada data fisik atau data yuridis objek pendaftaran tanah yang telah terdaftar.

2) Pemegang hak yang bersangkutan wajib mendaftarkan perubahan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) kepada Kantor Pertanahan.

Pendaftaran peralihan hak diwajibkan dalam rangka memberi perlindungan hukum kepada ahli waris dan sebagai keterangan di tata usaha pendaftaran tanah, agar data yang tersimpan dan yang disajikan selalu menunjukkan keadaan yang sesungguhnya. UUPA dan PP No. 24 Tahun 1997 menegaskan 2 (dua) kewajiban pokok, yaitu:

1. Kewajiban bagi pemerintah untuk melakukan pendaftaran tanah (Pasal 19 ayat

(2) UUPA) yang meliputi :

- a. Pengukuran, pemetaan dan pembukuan.
- b. Pendaftaran hak atas tanah dan peralihan haknya.
- c. Pembuatan surat tanda bukti hak yang berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat.

2. Kewajiban bagi pemegang hak atas tanah untuk mendaftarkan hak atas tanahnya, demikian pula peralihan hak atas tanah yang dipegang. Adapun peralihan hak atas tanah yang wajib didaftarkan tersebut adalah hak milik (Pasal

23 UUPA), hak guna usaha (Pasal 32 UUPA), hak guna bangunan (Pasal 38 UUPA).

Pasal 42 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997, yakni sebagai berikut¹⁴⁶ :

- a. Untuk pendaftaran peralihan hak karena Warisan mengenai bidang tanah hak yang sudah didaftar sebagai yang diwajibkan menurut ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36, wajib diserahkan oleh yang menerima hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun yang bersangkutan sebagai warisan kepada kantor pertanahan, sertifikat hak yang bersangkutan, surat kematian orang yang namanya dicatat sebagai pemegang hanya dan surat tanda bukti sebagai ahli waris. Peralihan hak karena warisan terjadi karena hukum pada saat yang bersangkutan meninggal dunia. Dalam arti, bahwa sejak itu para ahli waris menjadi pemegang hak yang baru. Mengenai siapa yang menjadi ahli waris diatur dalam hukum perdata yang berlaku. Pendaftaran peralihan hak karena warisan juga diwajibkan dalam rangka memberikan perlindungan hukum kepada para ahli waris dan demi ketertiban tata usaha pendaftaran tanah. Surat tanda bukti sebagai ahli waris dapat berupa akta keterangan hak mewaris, atau surat penetapan ahli waris atau surat keterangan ahli waris¹⁴⁷.
- b. Jika bidang tanah yang merupakan warisan belum didaftar, wajib diserahkan juga dokumen-dokumen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 39 ayat (1) huruf b yaitu surat keterangan kepala desa/kelurahan yang menyatakan yang bersangkutan menguasai tanah, dan surat keterangan yang menyatakan bahwa bidang tanah tersebut belum bersertifikat dari kantor pertanahan, atau surat keterangan kepala desa/lurah jika lokasi tanahnya jauh dari kedudukan kantor

¹⁴⁶Op.Cit, Adrian Sutedi, , hal 103

¹⁴⁷Penjelasan Pasal 42 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997



pertanahan dari pemegang hak yang bersangkutan. Dokumen yang membuktikan adanya hak atas tanah pada yang mewariskan diperlukan karena pendaftaran peralihan hak ini baru dapat dilakukan setelah pendaftaran untuk pertama kali atas nama pewaris¹⁴⁸.

c. Jika penerima warisan terdiri dari satu orang, pendaftaran peralihan hak tersebut dilakukan kepada orang tersebut berdasarkan surat tanda bukti sebagai ahli waris sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

d. Jika penerimaan warisan lebih dari satu orang dan waktu peralihan hak tersebut didaftarkan disertai dengan akta pembagian waris yang memuat keterangan bahwa hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun tertentu jatuh kepada seorang penerima warisan tertentu, pendaftaran peralihan hak milik atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun itu dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan surat tanda bukti sebagai ahli waris dan akta pembagian waris tersebut. Dalam hal akta pembagian waris dapat dibuat sesuai ketentuan yang berlaku, dan harta waris jatuh pada seorang penerima warisan tertentu, pendaftaran peralihan haknya dapat langsung dilakukan tanpa alat bukti peralihan hak lain, misalnya akta PPAT¹⁴⁹.

Warisan berupa hak atas tanah yang menurut akta pembagian waris harus dibagi bersama antara beberapa penerima warisan atau waktu didaftarkan belum ada akta pembagian warisnya, didaftar peralihan haknya kepada para penerima waris yang berhak sebagai hak bersama mereka berdasarkan surat tanda bukti sebagai ahli waris dan/atau akta pembagian waris tersebut.

¹⁴⁸Penjelasan Pasal 42 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997.

¹⁴⁹Penjelasan Pasal 42 ayat (4) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997.



Berdasarkan penjelasan dari Pasal 42 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang pendaftaran tanah bahwa peralihan hak karena warisan terjadi karena hukum pada saat pemegang hak yang bersangkutan meninggal dunia. Dalam arti, bahwa sejak itu para ahli waris menjadi pemegang haknya baru. Mengenai siapa yang menjadi ahli waris diatur dalam hukum adat yang berlaku bagi pewaris. Pendaftaran peralihan hak karena warisan juga diwajibkan, dalam rangka memberikan perlindungan hukum kepada para ahli waris dan demi ketertiban tata usaha pendaftaran tanah, agar data yang tersimpan dan disajikan selalu menunjukkan keadaan yang mutakhir. Surat tanda bukti sebagai ahli waris dapat berupa akta keterangan hak mewaris, atau surat penetapan ahli waris atau surat keterangan ahli waris.

Pendaftaran setiap peralihan hak penting sekali untuk memelihara daftar umum agar selalu sesuai dengan keadaan. Ini sesuai dengan asas mutakhir sebagaimana yang telah diatur dalam Pasal 2 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997. Asas mutakhir menuntut dipeliharanya data pendaftaran tanah secara terus menerus dan berkesinambungan sehingga data yang tersimpan di kantor pertanahan selalu sesuai dengan keadaan yang nyata di lapangan dan masyarakat dapat memperoleh keterangan mengenai data yang benar setiap saat. Untuk dapat mendorong para pemegang hak yang baru, memperoleh hak karena peralihan, maka pendaftaran peralihan hak diberi arti hukum sesuai dengan asas hukum yang dianut.

Ada dua arti yang diberikan dalam pendaftaran peralihan hak yaitu :

1. Pendaftaran merupakan syarat mutlak bagi peralihan hak.
2. Pendaftaran merupakan syarat mutlak untuk berlakunya peralihan bagi pihak ketiga.



Untuk memperoleh surat bukti yang lebih kuat dan lebih luas daya pembuktiannya pemindahan haknya didaftarkan pada Kantor Pertanahan Kota/Kotamadya, untuk dicatat pada buku tanah dan sertifikat yang bersangkutan.

Dicatatnya pemindahan hak tersebut pada sertifikat haknya, diperoleh surat tanda bukti yang kuat. Karena administrasi pengalihan hak atas tanah yang ada di kantor pertanahan Kota/Kotamadya mempunyai sifat terbuka bagi umum, maka dengan dicatatnya pemindahan hak tersebut pada buku tanah haknya, bukan hanya yang memindahkan hak dan ahli warisnya, tetapi pihak ketiga pun dianggap mengetahui, bahwa penerima hak adalah pemegang haknya yang baru.¹⁵⁰

Di dalam ayat (2) Pasal 23, Pasal 32, Pasal 38 Undang-Undang Pokok Agraria ditetapkan bahwa pendaftaran akta peralihan hak itu diharuskan karena merupakan alat yang kuat bagi sahnya peralihan hak. Pendaftaran peralihan hak milik karena pewaris dengan meninggalnya pemegang hak, menurut hukum adat hak seseorang dengan sendirinya beralih kepada ahli waris. Keterangan yang demikian terdapat pula dalam Pasal 833 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata.

Meninggalnya pemegang hak sebagai sebab dari peralihan hak dikenal pula dalam Undang-Undang Pokok Agraria. Hal ini dapat kita simpulkan dalam Pasal 21 ayat (3). Dalam Pasal 21 ayat (3) ini antara lain diterapkan, bahwa orang asing sesudah berlakunya undang-undang ini, memperoleh hak milik karena warisan tanpa wasiat atau percampuran harta karena perkawinan, wajib mendaftarkan hak tersebut sejak diperolehnya hak tersebut.

Pasal 23 Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961 telah menyatakan tentang pendaftaran peralihan hak karena warisan yaitu :

¹⁵⁰BoediHarsono, Hukum Agraria Indonesia, Jilid 1. Cetakan ke-9.(Jakarta: Djambatan, 2003), hal. 329.



a. Untuk pendaftaran peralihan hak karena warisan mengenai tanah yang telah dibukukan maka kepada kepala kantor pendaftaran tanah harus diserahkan sertifikat hak atas tanah itu beserta surat wasiat dan jika tidak ada surat wasiat, surat keterangan warisan dari instansi yang berwenang.

b. Setelah peralihan hak tersebut dicatat dalam daftar baru buku tanah yang bersangkutan dan pada sertifikatnya, maka sertifikat itu dikembalikan kepada ahli waris setelah kepada kepala kantor pendaftaran tanah disampaikan surat keterangan tentang pelunasan pajak tanah sampai pada saat meninggalnya pewaris.

Pelaksanaan peralihan hak atas tanah karena warisan tidak memerlukan suatu akta PPAT, cukup menyerahkan sertifikat asli, beserta surat keterangan kewarisan dan biaya untuk balik namanya. Dengan surat keterangan waris tersebut bisa dilakukan balik nama atas nama ahli waris. Apabila ahli warisnya lebih dari 1 (satu) maka memerlukan akta PPAT, yaitu akta harta pembagian bersama.

Seseorang yang menerima hak atas tanah karena warisan wajib mendaftarkan peralihan hak atas tanah tersebut dalam jangka waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal meninggalnya pewaris (Pasal 22 Peraturan Pemerintah Nomor 10 Tahun 1961). Setelah sejak berlakunya Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997, maka keterangan mengenai kewajiban untuk mendaftarkan peralihan hak milik atas tanah karena warisan diatur dalam Pasal 36 Peraturan yang bersangkutan.

Pendaftaran peralihan hak diwajibkan dalam rangka memberi perlindungan hukum kepada ahli waris dan keterangan tata usaha pendaftaran tanah, agar data yang tersimpan dan disajikan selalu menunjukkan keadaan yang sesungguhnya.

Untuk pendaftaran peralihan hak karena warisan mengenai bidang tanah yang sudah didaftar dan hak milik atas satuan rumah susun, sebagai yang



diwajibkan menurut ketentuan dalam Pasal 36 Peraturan Menteri Nomor 3 Tahun 1997, wajib diserahkan oleh yang menerima hak sebagai warisan kepada kantor pertanahan, sertifikat hak yang bersangkutan, surat kematian orang yang namanya tercatat sebagai pemegang haknya dan surat tanda bukti sebagai ahli waris. Demikian ditentukan dalam Pasal 42, yang dilengkapi dengan pengaturan dalam Pasal 111 dan 112 Peraturan Menteri Nomor 3 Tahun 1997.

Sebidang tanah yang merupakan warisan belum terdaftar, wajib diserahkan dokumen-dokumen yang disebut dalam Pasal 39 ayat (1) huruf (b) Peraturan Menteri Nomor 3 Tahun 1997. Dokumen-dokumen yang membuktikan adanya hak atas tanah pada yang mewariskan itu diperlukan, karena pendaftaran peralihan haknya baru dapat dilakukan setelah dilaksanakan pendaftaran untuk pertama kali hak yang bersangkutan atas nama yang mewariskan.

Penerima warisan lebih dari satu orang dan waktu peralihan hak tersebut didaftarkan disertai dengan akta pembagian waris yang memuat keterangan, bahwa hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun tertentu jatuh kepada seorang penerima warisan tertentu, pendaftaran peralihan haknya dilakukan langsung kepada penerima warisan yang bersangkutan, berdasarkan surat tanda bukti sebagai ahli waris dan akta pembagian waris tersebut, tanpa alat bukti peralihan hak lain, misalnya akta pejabat pembuat akta tanah (PPAT).

Akta pembagian warisan tersebut dapat dibuat dalam bentuk akta di bawah tangan oleh semua ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi atau dengan akta notaris.

Warisan berupa hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun yang menurut akta pembagian waris harus dibagi bersama antara beberapa penerima



warisan atau pada waktu didaftarkan belum ada akta pembagian warisnya, didaftar peralihannya kepada para penerima waris yang berhak sebagai hak bersama mereka, berdasarkan surat tanda bukti sebagai ahli waris dan/atau akta pembagian waris tersebut. Sesudah hak tersebut selanjutnya dilakukan menurut ketentuan pembagian hak bersama, yang diatur dalam Pasal 51 Peraturan Menteri Nomor 3 Tahun 1997.

Pasal 112 Peraturan Pemerintah Nomor 3 Tahun 1997 diadakan ketentuan mengenai warisan yang disertai dengan hibah wasiat. Pendaftaran peralihannya dilakukan atas permohonan penerima hak, dengan melampirkan dokumen-dokumennya yang dirinci dalam Pasal tersebut.

Kemudian apabila seseorang yang mempunyai hak milik atas tanah meninggal dunia, maka hak miliknya tersebut beralih kepada ahli warisnya.

Warisan itu mungkin dengan suatu wasiat atau tidak. Tentang siapa yang berhak mendapat warisan tersebut, dan bagaimana cara serta berapa bagiannya tergantung dari hukum kewarisan yang dipakai oleh yang bersangkutan.

Hubungan dengan ketentuan UUPA, yang penting adalah apa yang dibuat oleh orang yang berhak menerima warisan tanah hak milik itu. Apabila tanah tersebut merupakan tanah yang telah dibukukan, maka yang harus diserahkan kepada kepala kantor pendaftaran pertanahan adalah sertifikat hak atas tanah tersebut, disertai surat wasiat), tetapi kalau tidak ada cukup surat keterangan warisan dari instansi yang berwenang.

Syarat-syarat permohonan pendaftaran oleh ahli waris sebagaimana disebutkan dalam Pasal 111 Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 dengan syarat-syarat sebagai berikut :



1. Permohonan pendaftaran peralihan hak atas tanah diajukan oleh ahli waris atau kuasanya dengan melampirkan :

a. Sertifikat hak milik atas tanah atau sertifikat hak milik atas satuan rumah susun atas nama pewaris, atau apabila mengenai tanah yang belum terdaftar, bukti pemilikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997.

b. Surat kematian atas nama pemegang hak yang tercantum dalam sertifikat yang bersangkutan dari kepala Desa/lurah tempat tinggal pewaris waktu meninggal dunia, rumah sakit, petugas kesehatan, atau instansi lain yang berwenang.

c. Surat tanda bukti sebagai ahli waris dapat berupa :

- 1) Wasiat dari pewaris.
- 2) Putusan pengadilan.
- 3) Penetapan hakim/ketua pengadilan.
- 4) Bagi Warga Negara Indonesia penduduk asli :

Surat keterangan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan dikuatkan oleh kepala desa/kelurahan dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia.

5) Bagi warga Negara Indonesia keturunan Tionghoa: Akta keterangan hak mewaris dari notaris

6) Bagi warga Negara Indonesia keturunan timur asing lainnya: Surat keterangan waris dari balai harta peninggalan.

d. Surat kuasa tertulis dari ahli waris apabila yang mengajukan permohonan



pendaftaran peralihan hak bukan ahli waris yang bersangkutan.

e. Bukti identitas ahli waris.

2. Apabila pada waktu permohonan pendaftaran peralihan sudah ada putusan pengadilan atau penetapan hakim ketua pengadilan atau akta pembagian waris sebagaimana dimaksud Pasal 42 ayat (4) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997, maka putusan/penetapan atau akta tersebut juga dilampirkan pada permohonan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

3. Akta mengenai pembagian waris sebagaimana dimaksud pada ayat (2) dapat dibuat dalam bentuk akta di bawah tangan oleh semua ahli waris dengan disaksikan oleh 2 orang saksi atau dengan akta notaris.

4. Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan belum ada pembagian warisan, maka pendaftaran peralihan haknya dilakukan kepada para ahli waris sebagai pemilikan bersama, dan pembagian hak selanjutnya dapat dilakukan sesuai ketentuan Pasal 51 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997.

5. Apabila ahli waris lebih dari 1 (satu) orang dan pada waktu pendaftaran peralihan haknya disertai dengan akta pembagian waris yang memuat keterangan bahwa hak atas tanah jatuh kepada 1 (satu) orang penerima warisan. Maka pencatatan peralihan haknya dilakukan kepada penerima warisan yang bersangkutan berdasarkan akta pembagian waris tersebut.

6. Pencatatan pendaftaran peralihan hak sebagaimana dimaksud dalam Pasal ini dalam daftar-daftar pendaftaran tanah dilakukan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 105.¹⁵¹

¹⁵¹ Pasal 111 Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997



3.2. Wajib Pajak untuk Pajak Penghasilan dalam Transaksi Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

Pajak Penghasilan (PPH) adalah pajak yang dikenakan kepada orang pribadi atau badan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu Tahun Pajak.¹⁵² Yang dimaksud dengan penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang berasal baik dari Indonesia maupun dari luar Indonesia yang dapat digunakan untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan dengan nama dan dalam bentuk apapun. Penghasilan itu dapat berupa keuntungan usaha gaji, honorium, hadiah, dan lain sebagainya.

Penghasilan (*income*) meliputi baik pendapatan (*revenue*) maupun keuntungan (*gain*). Pendapatan adalah penghasilan yang timbul dari aktifitas perusahaan yang biasa dan dikenal dengan sebutan yang berbeda seperti penjualan, penjualan jasa, bunga, deviden, royalti dan sewa. Tujuan pernyataan ini adalah untuk mengatur perlakuan akuntansi untuk pendapatan yang timbul dari transaksi dan peristiwa ekonomi tertentu. Adapun untuk pengertian pajak penghasilan menurut standar akuntansi keuangan No. 46 Tahun 2009 “Pajak Penghasilan adalah pajak dihitung berdasarkan peraturan perpajakan dan dikenakan atas penghasilan kena pajak perusahaan”.¹⁵³

Penghasilan kena pajak menurut undang-undang Perpajakan adalah keuntungan bersih perusahaan selama periode tertentu setelah dikurangi dengan koreksi fiskal, menurut undang-undang Pajak Penghasilan yang menjadi dasar perhitungan Pajak Penghasilan dengan menggunakan tarif sesuai dengan pasal 17

¹⁵²Andria, Sutedi. Hukum pajak, sinar grafika offset, Jakarta 2011. hal.51.

¹⁵³Standar Akuntansi Keuangan No 46 2009;



Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893).¹⁵⁴ Dari perhitungan tersebut dapat diketahui besarnya kewajiban Pajak Penghasilan yang masih harus dibayar dalam tahun pajak yang bersangkutan. Serta menurut Pasal 1 Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263), sebagaimana telah dirubah dan disempurnakan terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893), "Pajak Penghasilan dikenakan terhadap Subjek Pajak atas Penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam tahun pajak".¹⁵⁵

Pengertian wajib di dalam Kamus Besar Bahasa Indonesia adalah harus dilakukan tidak boleh tidak dilaksanakan (ditinggalkan). Sedangkan wajib pajak artinya kewajiban membayar pajak (pendapatan, kekayaan, tanah, dsb). Berdasarkan undang-undang orang yang mempunyai kewajiban membayar pajak akhir-akhir ini para wajib pajak dengan kesadarannya sendiri telah melunasi pajak mereka. Istilah Wajib Pajak (disingkat WP) dalam perpajakan Indonesia merupakan istilah yang sangat populer secara umum bisa diartikan sebagai orang atau badan yang dikenakan kewajiban pajak. Wajib Pajak juga didefinisikan sebagai orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan Perundang-Undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungut pajak atau pemotong pajak tertentu. Dari definisi ini dapat dipahami bahwa Wajib

¹⁵⁴ Pasal 17 UU No 36 Tahun 2008;

¹⁵⁵ UU No 36 Tahun 2008;



Pajak ini terdiri dari dua jenis yaitu Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan. Namun demikian, kriteria yang harus menjadi Wajib Pajak ini tidak dijelaskan.

Berdasarkan ketentuan dalam Pajak Penghasilan, yang disebut Wajib Pajak itu adalah orang pribadi atau badan yang memenuhi definisi sebagai subjek pajak dan menerima atau memperoleh penghasilan yang merupakan objek pajak. Dua unsur harus dipenuhi untuk menjadi Wajib Pajak yaitu, Subjek Pajak dan Objek Pajak. Menurut ketentuan pasal 1 angka 1 Undang-undang Ketentuan Umum Perpajakan (KUP), wajib pajak adalah orang pribadi atau badan yang menurut ketentuan peraturan Perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan, termasuk pemungutan atau pemotongan pajak tertentu.¹⁵⁶

Selanjutnya didalam Pasal 2 angka (1) yang disebut dengan orang pribadi, yaitu Orang yang sebagai Subjek Pajak dapat bertempat tinggal di Indonesia, atau pun tidak bertempat tinggal di Indonesia. Definisi Wajib Pajak Baru dalam Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740), definisi Wajib Pajak diubah menjadi "Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan."¹⁵⁷

¹⁵⁶Djafar, Saidi, Pembaharuan hukum pajak ,rajawalipers,Jakarta 2011 hal. 41 .

¹⁵⁷UU No 28 Tahun 2007;



3.3. Pertimbangan Filsafat Pemungutan Pajak Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan

Wewenang pemungutan pajak berada pada pemerintah. Keseluruhan peraturan-peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkan kembali kepada masyarakat melalui kas negara termasuk dalam ruang lingkup pengertian hukum pajak.¹⁵⁸

Sebagai negara hukum segala sesuatu harus ditetapkan dalam undang-undang. Pemungutan pajak di Indonesia diatur dalam Pasal 23A Amandemen Undang-Undang Dasar 1945, bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur undang-undang.

Ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak, adalah:¹⁵⁹

1. Pajak dipungut berdasarkan undang-undang serta aturan pelaksanaannya yang sifatnya dapat dipaksakan.
2. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
3. Pajak dipungut oleh negara baik pemerintah pusat ataupun pemerintah daerah.
4. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *public investment*.
5. Pajak dapat pula mempunyai tujuan selain penerimaan, yaitu mengatur.

Dari ciri di atas dapat terlihat adanya dua (2) fungsi pajak, yaitu :¹⁶⁰

¹⁵⁸Waluyo & Wirawan B. Ilyas, "Perpajakan Indonesia", Salemba Empat, Jakarta, 2003, hal 3

¹⁵⁹Loc.Cit

¹⁶⁰Ibid, hal 8.



i. Fungsi Penerimaan (*budgeter*)

Pajak sebagai sumber dana yang diperuntukkan bagi pembiayaan pengeluaran pemerintah.

ii. Fungsi Mengatur (*reguler*)

Pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan di bidang sosial dan ekonomi.

Untuk mencapai tujuan pemungutan pajak perlu memegang teguh asas-asas pemungutan dalam memilih alternatif pemungutannya. Sehingga terdapat keserasian pemungutan pajak dengan tujuan dan asas yang masih diperlukan lagi yaitu pemahaman atas perlakuan pajak tertentu.

Asas-asas pemungutan pajak sebagaimana dikemukakan oleh Adam Smith dalam buku *An Inquiry into The Nations and Cause of The Wealth of Nations* menyatakan bahwa pemungutan pajak hendaknya didasarkan pada:¹⁶¹

1. *Equality*

Pemungutan pajak harus bersifat adil dan merata, yaitu pajak dikenakan kepada orang pribadi yang harus sebanding dengan kemampuan membayar pajak atau *ability to pay* dan sesuai dengan manfaat yang diterima. Adil dimaksudkan bahwa setiap wajib pajak menyumbangkan uang untuk pengeluaran pemerintah sebanding dengan kepentingannya dan manfaat yang diminta.

2. *Certainty*

Penetapan pajak tidak ditentukan sewenang-wenang. Oleh karena itu wajib pajak harus mengetahui secara jelas dan pasti besarnya pajak yang terutang, kapan harus dibayar serta batas waktu pembayaran.

¹⁶¹Ibid, hal 14-15.



3. *Convenience*

Kapan wajib pajak itu harus membayar pajak sebaiknya sesuai dengan saat-saat yang tidak menyulitkan Wajib Pajak memperoleh penghasilan. Sistem pemungutan ini disebut *pay as you earn*.

4. *Economy*

Secara ekonomi bahwa biaya pemungutan dan biaya pemenuhan kewajiban pajak bagi wajib pajak diharapkan seminimum mungkin, demikian pula beban yang dipikul wajib pajak.

Dalam sistem perpajakan suatu negara biasanya dikenal beberapa sistem, yaitu :¹⁶²

1. *Self Assessment System* yaitu suatu sistem perpajakan yang memberi kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya (menghitung pajak sendiri);
2. *Withholding Tax System* yaitu suatu sistem perpajakan di mana pihak ketiga diberi kepercayaan (kewajiban), atau diberdayakan (*empowerment*) oleh Undang-Undang perpajakan untuk memotong pajak penghasilan sekian persen dari penghasilan yang dibayarkan kepada Wajib Pajak; dan
3. *Official Assessment System* adalah suatu sistem perpajakan dalam mana inisiatif untuk memenuhi kewajiban perpajakan berada di pihak Fiskus.

Adapun perpajakan di Indonesia menganut prinsip-prinsip, sebagai berikut :¹⁶³

1. Prinsip *Official Assessment* adalah suatu sistem pungutan pajak yang memberi wewenang kepada pemerintah (Fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang

¹⁶² Safri Nurmantu, Op. Cit., hal. 105.

¹⁶³ Rukiah Komariah dan Ali Purwito M., Pengadilan Pajak : Proses Banding Sengketa Pajak, Pabean, dan Cukai, (Depok : Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2006), hal. 20.

terutang dan menempatkan kedudukan Wajib Pajak dalam posisi pasif dan perhitungan besarnya pajak;

2. Prinsip *Withholding Tax* adalah suatu sistem pungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga untuk memotong atau memungut besarnya pajak terutang. Diartikan sebagai pemotongan pajak dapat majikan, Bendahara atau pemberi kerja. Sistem yang berlaku demikian, disebut juga sebagai *Pay As You Earn* (PYE) dan *Pay As You Go* (PYGO), yang dapat diartikan sebagai “bayarlah pajak sebelum menerima gaji atau sebelum rugi”; dan
3. Prinsip *Self Assessment* adalah suatu sistem pungutan pajak yang memberi wewenang, kepercayaan, tanggung jawab kepada Wajib Pajak untuk menghitung, membayar dan melaporkan sendiri besarnya pajak yang harus dibayar.

Sejak jaman penjajahan Belanda sampai awal masa Orde Baru, sistem pemajakan di Indonesia didasarkan pada *Official Assessment System*. Pada masa itu seluruh proses pelaksanaan kewajiban perpajakan mulai dari menentukan siapa yang harus menjadi Wajib Pajak, menghitung dan menetapkan besarnya pajak terutang, sampai pembayaran dan pelaporan pajak dilakukan oleh fiskus sebagai *officer*. Wajib Pajak hanya diminta memberikan data dan menyerahkan uang untuk disetor oleh fiskus ke kas negara.¹⁶⁴

Kemudian mulai tahun 1984, sejalan dengan reformasi total di bidang perpajakan di Indonesia, diberlakukan *Self Assessment System*, dimana seluruh proses pelaksanaan kewajiban perpajakan mulai dari menentukan siapa menjadi Wajib Pajak, menghitung dan menetapkan besarnya pajak terutang, menyetor pajak

¹⁶⁴Muda Markus & Lalu Hendry Yujana, “Pajak Penghasilan”, PT.Gramedia, Jakarta, 2004, hal 231.



terutang ke kas Negara, melaporkan perhitungan dan penyetoran yang dilakukannya, dan mempertanggung jawabkan semua kewajiban itu dipercayakan kepada Wajib Pajak itu sendiri.

Sistem perpajakan dapat disebut sebagai metode atau cara bagaimana mengelola utang pajak yang terutang oleh Wajib Pajak dapat mengalir ke Kas Negara, sebagai contoh ditinjau dari tingkatan negara, maka negara adalah suatu supra sistem, Keuangan Negara adalah sistem, sedangkan perpajakan adalah subsistem. Ditinjau dari tingkatan perpajakan, maka perpajakan di Indonesia adalah suatu supra sistem, Pajak Penghasilan adalah sistem, dan Pajak Penghasilan atas karyawan adalah subsistem.¹⁶⁵

Hukum pajak dikenal dua paham atau aliran dalam menentukan saat timbulnya utang pajak, yaitu paham atau aliran formal dan paham atau aliran materiil. Didalam paham formal utang pajak timbul karena perbuatan fiskus, yakni fiskus menerbitkan Surat Ketetapan Pajak. Sedangkan menurut paham materiil utang pajak timbul karena terpenuhinya ketentuan-ketentuan yang disyaratkan dalam undang-undang.¹⁶⁶

Ada beberapa faktor yang sangat berperan penting dalam menjamin optimalisasi pemasukan dana pemungutan pajak ke Kas Negara, yaitu¹⁶⁷:

1. Kejelasan dan Kepastian Peraturan Perundang-undangan dalam Bidang Perpajakan.

¹⁶⁵Madong Rianto Sitanggang, Analisa Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Pembagian Deviden, (Tesis, Fakultas Hukum, Program Studi Ilmu Hukum, Universitas Sumatera Utara, Medan), 2009.

¹⁶⁶Drs. Safri Nurmantu, 1994, Dasar-Dasar Perpajakan, IND-HILL-CO, Jakarta, hal.113-114.

¹⁶⁷ Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, Perpajakan : Konsep, Teori, dan Isu, (Jakarta : Kencana, 2006), hal. 26.

Secara formal, pajak harus dipungut berdasarkan Undang-Undang demi tercapainya keadilan dalam pemungutan pajak (“*No taxation without representation*” atau “*Taxation without representation is robbery*”).¹⁶⁸ Namun,

keberadaan Undang-Undang saja tidaklah cukup. Undang-Undang haruslah jelas, sederhana dan mudah dimengerti, baik oleh Fiskus, maupun oleh Pembayar Pajak. Timbulnya konflik mengenai interpretasi atau tafsiran mengenai pemungutan pajak akan berakibat pada terhambatnya pembayaran pajak itu sendiri. Di sisi lain, Pembayar Pajak akan merasa bahwa sistem pemungutan sangat berbelit-belit dan cenderung merugikan dirinya sebagai Pembayar Pajak.

2. Tingkat Intelegualitas Masyarakat.

Sejak tahun 1984, sistem perpajakan di Indonesia menganut prinsip *Self Assessment*.¹⁶⁹ Prinsip ini memberikan kepercayaan penuh kepada pembayar pajak untuk melaksanakan hak dan kewajibannya dalam bidang perpajakan, seperti yang tertuang dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3984), bahwa Wajib Pajak wajib mengisi dan menyampaikan Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap, jelas, dan menandatangani. Sementara di Pasal 12 ayat (1) Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun

¹⁶⁸ R. Santoso Brotodihardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, edisi ke-3, (Bandung : Refika Aditama, 1998), hal. 37.

¹⁶⁹ Rukiah Komariah dan Ali Purwito, Op.Cit.



1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3984), dinyatakan bahwa setiap Wajib Pajak wajib membayar pajak yang terutang berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, dengan tidak menggantungkan pada adanya Surat Ketetapan Pajak. Pembayar pajak mengisi sendiri Surat Pemberitahuan (SPT) yang dibuat pada setiap akhir masa pajak atau akhir tahun pajak. Nantinya, Fiskus melakukan penelitian dan pemeriksaan mengenai kebenaran pemberitahuan tersebut. Penerapan prinsip ini, Pembayar Pajak harus memahami peraturan perundang-undangan mengenai perpajakan sehingga dapat melakukan tugas administrasi perpajakan. Intelektualitas menjadi sangat penting sehingga tercipta masyarakat yang sadar pajak dan mau memenuhi kewajibannya tanpa ada unsur pemaksaan. Namun, semuanya itu hanya dapat terjadi bila memang Undang-Undang itu sendiri sederhana, mudah dimengerti, dan tidak menimbulkan kesalahan persepsi.

3. Kualitas Fiskus (Petugas Pajak).

Kualitas Fiskus sangat menentukan di dalam efektivitas pelaksanaan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan. Bila dikaitkan dengan optimalisasi target penerimaan pajak, maka Fiskus haruslah orang yang berkompenten di bidang perpajakan, memiliki kecakapan teknis, dan bermoral tinggi.

4. Sistem Administrasi Perpajakan yang Tepat.

Seberapa besar penerimaan yang diperoleh melalui pemungutan pajak juga dipengaruhi oleh bagaimana pemungutan pajak itu dilakukan. Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya bahwa menurut Smith, pemungutan pajak



hendaknya didasarkan atas 4 (empat) asas, yaitu (i) Asas *Equity/Equality*; (ii) Asas *Certainty*; (iii) Asas *Convenience*; dan (iv) Asas *Economy* (ekonomi).

Keempat asas ini sebenarnya sudah tercakup dalam sasaran dari reformasi perpajakan di Indonesia. Enam sasaran utama yang dilakukan pemerintah pada tahun 1984 dalam reformasi perpajakan mencakup:¹⁷⁰

1. Penerimaan negara dari sektor perpajakan menjadi bagian dari negara yang mandiri dalam rangka pembiayaan pembangunan nasional;
2. Pemerataan dalam pengenaan pajak dan keadilan dalam pembebanan pajak;
3. Menjamin adanya kepastian;
4. Sederhana;
5. Menutup peluang penghindaran pajak dan/atau penyelundupan pajak oleh Wajib Pajak dan penyalahgunaan wewenang oleh petugas pajak; dan
6. Memberikan dampak yang positif dalam bidang ekonomi.

Pajak penghasilan merupakan salah satu jenis pajak pusat yang objeknya adalah penghasilan. Pajak penghasilan dikenakan terhadap wajib pajak yaitu apabila telah terpenuhi syarat subjektif dan syarat objektif sebagaimana ditentukan oleh Undang-Undang Pajak Penghasilan.

Dasar hukum pengenaan pajak penghasilan adalah Undang-Undang Nomor

7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7

Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia

¹⁷⁰Ibid.,hal. 118.



Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893) (UU PPh):

Berdasarkan uraian sebelumnya pajak penghasilan (PPh) adalah termasuk dalam jenis pajak pusat, pajak langsung dan pajak subjektif. Sesuai pasal 2 ayat (1) UU PPh Tahun 2008, dikatakan bahwa yang menjadi Subjek pajak adalah :

- a. 1) orang pribadi;
- 2) warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak;
- b. badan;
- c. bentuk usaha tetap;¹⁷¹

Pengertian badan diberikan definisi tersendiri sesuai pasal 1 butir 3 UU KUP yaitu "sekumpulan orang pribadi dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap"¹⁷²

Subjek pajak tersebut akan dikenakan pajak penghasilan bilamana terpenuhi isyarat objektif yaitu menerima atau memperoleh penghasilan yang merupakan objek pajak penghasilan. Subjek pajak terkait dalam bentuk Badan Usaha Milik Negara maka Badan Usaha Milik Negara tersebut akan dikenakan pajak

¹⁷¹ Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008.

¹⁷² Pasal 1 butir 3 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, UU No.28 Tahun 2007, LN No. 85, TLN No. 4740, Tahun 2007



penghasilan bilamana Badan Usaha Milik Negara tersebut menerima atau memperoleh penghasilan yang merupakan objek pajak penghasilan.

Menurut pasal 2 ayat (2) UU PPh subjek pajak dibedakan menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Yang dimaksud dengan subjek pajak dalam negeri adalah :¹⁷³

- a. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;
- b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia;
- c. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak.

Sedangkan yang dimaksud dengan subjek pajak luar negeri adalah :¹⁷⁴

- a. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia;
- b. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia

¹⁷³ Pasal 2 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan, UU No.17 Tahun 2000, LN No.127, TLN No.3985, Tahun 2000

¹⁷⁴ Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan, UU No.17 Tahun 2000, LN No.127, TLN No.3985, Tahun 2000



bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Sedangkan pengertian penghasilan yang merupakan objek dari Pajak Penghasilan, menurut pasal 4 UU PPH dirumuskan "setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun"¹⁷⁵

Dari definisi penghasilan yang dirumuskan dalam pasal 4 UU PPH tersebut pengertian penghasilan adalah sangat luas sekali, artinya tidak mempermasalahkan dari mana penghasilan itu diterima atau diperoleh, apapun nama dan bentuk penghasilan sepanjang menambah kemampuan ekonomis tercakup dalam pengertian penghasilan. Namun tidak semua penghasilan tersebut menjadi objek pajak penghasilan, karena ada beberapa penghasilan menurut ketentuan pasal 4 ayat (3) UU PPH dikecualikan dari objek pajak penghasilan, yaitu :¹⁷⁶

- 1) bantuan sumbangan, termasuk zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh Pemerintah dan para penerima zakat yang berhak.
- 2) harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, dan oleh badan keagamaan atau badan pendidikan atau badan sosial atau pengusaha kecil termasuk koperasi yang ditetapkan oleh Menteri

Kuangan;

¹⁷⁵ Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan, UU No.17 Tahun 2000, LN No.127, TLN No.3985, Tahun 2000

¹⁷⁶ Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan, UU No.17 Tahun 2000, LN No.127, TLN No.3985, Tahun 2000



Sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan;

a. warisan;

b. harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 ayat (1) huruf b sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;

c. penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk dan atau kenikmatan dari wajib pajak atau pemerintah;

d. pembayaran dari perusahaan asuransi kepada orang pribadi sehubungan dengan asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi beasiswa;

e. dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai wajib pajak dalam negeri, koperasi, Badan Usaha Milik Negara, atau Badan Usaha Milik Daerah, dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dengan syarat :

1) dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan; dan

2) bagi perseroan terbatas, Badan Usaha Milik Negara dan Badan Usaha Milik Daerah yang menerima dividen, kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% (dua puluh lima persen) dari jumlah modal yang disetor dan harus mempunyai usaha aktif di luar kepemilikan saham tersebut;



f. iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja maupun pegawai;

g. penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun sebagaimana dimaksud pada huruf g, dalam bidang-bidang tertentu yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan;

h. bagian laba yang diterima atau diperoleh anggota dari perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham-saham, persekutuan, perkumpulan, firma, dan kongsi;

i. bunga obligasi yang diterima atau diperoleh perusahaan reksadana selama 5 (lima) tahun pertama sejak pendirian perusahaan atau pemberian ijin usaha;

Dasar pengenaan pajak (*tax base*) adalah merupakan nilai atau jumlah yang dipakai sebagai dasar dalam menerapkan tarif pajak (*tax rates*). Hubungannya dengan PPh atas penghasilan dari suatu badan usaha sebagai wajib pajak dalam negeri, maka sebagai dasar pengenaan pajak adalah penghasilan kena pajak yang tidak lain adalah laba usaha termasuk penghasilan lain dari luar usaha yang merupakan objek PPh. Berdasarkan UU PPh, apabila dibuatkan formula dalam menghitung penghasilan kena pajak sebagai dasar untuk menghitung pajak terutang pada akhir tahun pajak dapat dirumuskan sebagai berikut :

Penghasilan Kena Pajak (PKP) atau Dasar Pengenaan Pajak (DPP) =
 Penghasilan yang merupakan objek pajak ((Pasal 4 ayat (1) – Pasal 4 ayat (2) – Pasal 4 ayat (3)) – Biaya yang dapat dikurangkan dalam menghitung penghasilan kena pajak ((Pasal 6 ayat (1) + Pasal 6 ayat (2) – Pasal 9 ayat (1)).



3.4. Pemungutan Pajak Tidak Berdasarkan Kemampuan Ekonomis

Akomodasi prinsip keadilan di dalam pembentukan undang-undang secara umum bukanlah monopoli ketentuan Hukum Pajak belaka, lebih dari itu, prinsip tersebut juga harus melandasi setiap perumusan ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Prinsip keadilan tercermin pada asas *perlakuan yang sama dalam hukum (het rechtgelijkheidbgrinsel)* yang merupakan salah satu dari lima asas material yang wajib dipenuhi oleh peraturan perundang-undangan sebagaimana dikemukakan oleh Van der Vlies. der Vlies mengatakan asas-asas pembentukan peraturan perundang-undangan dapat dibagi menjadi dua, yaitu asas formal dan asas materil.¹⁷⁷

Akomodasi asas atau prinsip keadilan juga dinilai penting pada saat pemungutan pajak itu sendiri. Menurut Brotodihardjo:¹⁷⁸

“...hukum pajak harus dapat memberikan jaminan hukum bagi tercapainya keadilan, dan jaminan ini diberikan kepada pihak-pihak yang tersangkut di dalam pemungutan pajak, yakni pihak fiscus dan wajib pajak”.

Pendapat yang sama juga dikemukakan oleh Ahmadi, menurutnya:¹⁷⁹

“agar dapat terpenuhi asas keadilan, maka hukum pajak menempuh suatu pola pemungutan pajak yang diselenggarakan secara umum dan merata. Artinya, seluruh individu-individu memiliki hak dan kewajiban yang sama dalam hukum pajak”.

Dalam bahasa yang sedikit berbeda, Miyasto mengemukakan bahwa:¹⁸⁰

“...hal tersebut terutama berarti bahwa alokasi beban pajak pada berbagai golongan masyarakat harus mencerminkan keadilan. Mengenai hal ini ada dua kriteria yang lazim digunakan untuk melihat apakah alokasi beban pajak telah mencerminkan aspek keadilan, yaitu kemampuan membayar dari wajib pajak (ability to pay), dan prinsip benefit (benefit principle)”.

¹⁷⁷Widodo Ekatjahjana, Pengujian Peraturan Perundang-undangan Menurut UUD 1945, Bandung, *Disertasi*, Program Pascasarjana Universitas Padjajaran, 2007, hal. 114-115.

¹⁷⁸Y. Sri Pudyatmoko, *Op. Cit.* Hal.40

¹⁷⁹WiratniAhmadi, *Op. Cit.* Hal. 10

¹⁸⁰Miyasto, Sistem Perpajakan Nasional dalam Era Ekonomi Global, *Pidato Pengukuhan Guru Besar*, Semarang, Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro, 1997, hal. 9



Perkembangannya akomodasi prinsip keadilan dalam pemungutan pajak adalah adanya perlindungan kepada rakyat dari tindakan pemerintah dalam pemungutan pajak tersebut. Menurut Mar'ie Muhammad;¹⁸¹

“...Tetapi yang lebih penting apakah pembayar pajak dilindungi hak-haknya, jadi harus ada keseimbangan antara kewajiban dan hak sebagai pembayar pajak. Melalui UU, harus ada garansi objektif bahwa petugas pajak tidak boleh berlaku sewenang-wenang terhadap pembayar pajak yang telah menyetorkan sebagian penghasilannya kepada Pemerintah tanpa diberikan imbalan apapun secara langsung”.

Bahwa dalam pendapat yang sama, Ibnu Khaldun telah menekankan prinsip-prinsip perpajakan dalam bukunya berjudul “Muqaddimah” yaitu meliputi prinsip kesamarataan dan kenetralan dan juga menekankan pada prinsip-prinsip kemudahan dan produktivitas yang tidak menindas.¹⁸²

Asas dalam pemungutan pajak yaitu asas *convenience*, dalam menentukan pembayaran pajak sepatutnya dilakukan bagi wajib pajak atau tidak dalam kondisi yang menyulitkan bagi wajib pajak tersebut. Kondisi ini yang kemudian oleh negara menerapkan *current tax payment* atau pembayaran pajak selama tahun berjalan.

Konsep ini seperti yang dikemukakan Nurmantu¹⁸³ dimana pembayaran pajak yang dilakukan selama atau dalam tahun pajak berjalan disebut sebagai *current payment*.

Dari apa yang dikemukakan sebelumnya dapat dipahami bahwasanya parameter prinsip keadilan dalam pemungutan pajak terlihat pada adanya pemerataan dan perlakuan yang sama serta adanya perlindungan terhadap warga negara terhadap tindakan semena-mena penguasa dalam pemungutan pajak tersebut itu sendiri.

¹⁸¹(Harian Bisnis Indonesia, tanggal 17 Oktober 2005):

¹⁸²Yudha Bhakti, Penemuan Hukum Nasional dan Internasional, Pancasila Sebagai Landasan Pengembangan Sistem Hukum Pajak Indonesia, Fikahataneska bekerjasama dengan Bagian Hukum Internasional Fakultas Hukum Universitas Padjadjaran, 2012. Hal. 103

¹⁸³Safri Nurmantu, Pengantar Perpajakan, Jakarta, Granit, 2003 hal.106



Masalah keadilan dalam pemungutan pajak dibedakan dalam :

1. Keadilan Horisontal

Pemungutan pajak adil secara horisontal apabila beban pajaknya sama atas semua wajib pajak yang memperoleh penghasilan yang sama dengan jumlah tanggungan yang sama, tanpa membedakan jenis penghasilan atau sumber penghasilan.

2. Keadilan Vertikal

Keadilan dapat dirumuskan (horisontal dan vertikal) bahwa pemungutan pajak adil apabila orang dalam kondisi ekonomis yang sama dikenakan pajak yang sama, demikian sebaliknya.

Kebijakan penetapan sistem *pay as you earn* dapat dilihat dari dua segi, yaitu dari segi kebijakannya yakni berupa peraturan-peraturan yang mengikat dan berkaitan mengenai sistem pembiayaan *pay as you earn* dan dapat dilihat juga dari segi kelembagaan, yaitu pihak-pihak yang berkepentingan dalam merumuskan dan melaksanakan kebijakan sistem ini.

Pay as you earn suatu sistem perpajakan di mana pihak ketiga diberi kepercayaan (kewajiban) atau diberdayakan (*empowerment*) oleh Undang-Undang perpajakan untuk memotong PPh sekian persen dari penghasilan yang dibayar oleh wajib pajak sehingga tercapainya teori *Pay as you earn*.

Wajib pajak untuk melakukan pembayaran pajak atas keuntungan yang diperoleh (*Pay as you earn*), sehingga wajib pajak yang menjual tanah dan/atau bangunan sebesar Rp 10.040.000.000,00 (sepuluh miliar empat puluh juta rupiah) tetapi diperoleh/dibeli dengan harga sebesar Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah), maka wajib pajak penjual harus membayar pajak PPh 2,5 % dari Nilai



Penjualan Objek tanah dan/atau bangunan, yaitu Rp 251.000.000,00 (dua ratus lima puluh satu juta rupiah) yaitu tarif 2,5 % tersebut adalah tarif PPh Final.

(Tarif PPh Final x Nilai Jual Objek Jual Beli)

$2,5 \% \times \text{Rp } 10.040.000.000,00 = \text{Rp } 251.000.000,00$

Total pembayaran pph yang dibayarkan senilai Rp 251.000.000,00 (dua ratus lima puluh satu juta rupiah) atau 2,5% (dua koma lima persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 127, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3985) adalah :

“Setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Paiaik yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun.”

Sesuai Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 127,

Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3985), maka wajib pajak yang melakukan penjual seyogianya dikenakan pajak PPh 5% dari keuntungan

Penjualan Objek tanah dan/atau bangunan, yaitu Rp 2.000.000,00 (dua juta rupiah) atau tarif 5% x keuntungan (*Pay as you earn*).

Dasar pengenaan pajak penghasilan adalah penghasilan bruto dikurangi dengan biaya-biaya yang diperkenankan. Pengenaan Tarif PPh Final x Nilai Jual

Objek Jual Beli tidak sesuai dengan konsep dasar pengenaan pajak penghasilan (*Pay as you earn*).

Pengenaan pajak atas transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, khususnya Pajak Penghasilan, diharapkan untuk tetap memenuhi asas



BAB IV

IMPLIKASI HUKUM TERHADAP PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN

4.1. Transaksi yang Merupakan Objek Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

Objek pajak dari Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah hak atas tanah dan bangunan. Hak atas tanah terdiri dari beberapa macam hak yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1960 Nomor 104, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 2043) pada Undang-Undang Pokok Agraria (UUPA), Undang-Undang Nomor 16 Tahun 1985 tentang Rumah Susun (Lembaran Negara Tahun 1985 Nomor 75, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3318), dan Peraturan Pemerintah Nomor 112 Tahun 2000 tentang Pengenaan Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena pemberian hak pengelolaan.

Hak atas tanah yang menjadi objek pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah :¹⁸⁴

- a. Hak milik, yaitu hak turun temurun, terkuat dan terpenuh yang dapat dipunyai orang pribadi atau badan-badan hukum tertentu yang ditetapkan oleh pemerintah;
- b. Hak guna usaha, yaitu hak untuk mengusahakan tanah yang dikuasai langsung oleh Negara dalam jangka waktu sebagaimana ditentukan oleh perundang-undangan yang berlaku;

¹⁸⁴Ibid., h. 290-291.



c. Hak guna bangunan, yaitu hak untuk mendirikan dan mempunyai bangunan-bangunan atas tanah yang bukan miliknya sendiri, dalam jangka waktu yang ditetapkan dalam Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria (UUPA) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1960 Nomor 104, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 2043);

d. Hak pakai, yaitu hak untuk menggunakan dan atau memungut hasil dari tanah yang dikuasai oleh negara atau tanah milik orang lain, yang memberi wewenang dan kewajiban yang ditentukan dalam keputusan pemberiannya oleh pejabat yang berwenang memberikannya atau dalam perjanjian dengan pemilik tanahnya, yang bukan perjanjian sewa menyewa atau perjanjian pengolahan tanah, segala sesuatu sepanjang tidak bertentangan dengan jiwa dan peraturan perundang-undangan yang berlaku;

e. Hak milik atas satuan rumah susun, yaitu hak milik atas satuan yang bersifat perorangan dan terpisah. Hak milik atas satuan rumah susun meliputi pula hak atas bagian bersama, benda bersama, dan tanah bersama yang semuanya merupakan satu kesatuan yang tidak dipisahkan dengan sesuatu yang bersangkutan;

f. Hak pengelolaan, yaitu hak menguasai dari negara yang kewenangan pelaksanaannya sebagian dilimpahkan kepada pemegang haknya, berupa perencanaan peruntukan dan penggunaan tanah, penggunaan tanah untuk keperluan pelaksanaan tugasnya, penyerahan bagian-bagian dari tanah



tersebut kepada pihak ketiga dan atau bekerjasama dengan pihak ketiga;¹⁸⁵

Telah diuraikan bahwa perolehan hak atas tanah dan bangunan merupakan objek dari pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan. Akan tetapi tidak setiap perolehan hak atas tanah dan bangunan merupakan objek dari Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan. Perolehan hak atas tanah dan bangunan yang tidak dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan diatur dalam Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3988). Adapun perolehan hak atas tanah dan bangunan yang tidak dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah hak yang diperoleh :

- a. Perwakilan Diplomatik Konsulat berdasarkan asas perlakuan timbal balik;
- b. Negara untuk penyelenggaraan pemerintahan dan/atau pelaksanaan pembangunan guna kepentingan umum;
- c. Badan atau perwakilan organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri dengan syarat tidak menjalankan usaha atau melakukan kegiatan lain di luar fungsi tugas badan atau perwakilan organisasi tersebut;
- d. Orang pribadi atau badan karena perbuatan hukum lain dengan tidak adanya perubahan nama;
- e. Orang pribadi atau badan karena wakaf;
- f. Orang pribadi atau badan yang digunakan untuk kepentingan ibadah;¹⁸⁶

Selanjutnya dasar pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan diatur dalam Pasal 6 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 (Lembaran Negara

¹⁸⁵Marihot Pahala Siahaan, Op. cit., hal 67.

¹⁸⁶AtepAdya Barata, Op. cit., h. 13.



Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3988). Adapun dasar pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah Nilai Perolehan Objek Pajak. Nilai Perolehan Objek dari hak atas tanah dan bangunan ditentukan sebesar:

- a. Harga transaksi, dalam hal: jual beli;
- b. Nilai pasar objek pajak, dalam hal :

- 1) Tukar menukar;

Perolehan hak atas tanah dan bangunan yang diterima oleh seseorang atau suatu badan dari pihak lain dan sebagai gantinya orang atau badan tersebut memberikan tanah dan bangunan miliknya kepada pihak lain tersebut sebagai pengganti tanah dan bangunan yang diterimanya.

Biasanya pada tukar-menukar tanah dan bangunan yang dipertukarkan ditentukan nilainya masing-masing dan dibandingkan terlebih dahulu agar tidak ada pihak yang dirugikan atas tukar menukar tersebut.

- 2) Hibah;

Perolehan hak atas tanah dan bangunan yang diperoleh oleh seorang penerima hibah yang berasal dari pemberi hibah pada saat pemberi hibah masih hidup. Penerima hibah memperoleh hak atas tanah dan bangunan secara cuma-cuma tanpa perlu memberikan sejumlah uang maupun suatu barang kepada pemberi hibah.

- 3) Hibah wasiat;

Suatu penetapan wasiat yang khusus mengenai pemberian hak atas tanah dan atau bangunan kepada orang pribadi atau badan hukum tertentu, yang berlaku setelah pemberi hibah wasiat meninggal dunia.



4) Waris;

Perolehan hak atas tanah dan bangunan oleh ahli waris dari pewaris (pemilik tanah dan bangunan) yang berlaku setelah pewaris meninggal dunia.

5) Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya;

Perolehan hak atas tanah dan bangunan sebagai hasil pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan dari orang pribadi atau badan kepada perseroan atau badan hukum lainnya sebagai penyertaan modal pada perseroan atau badan hukum lain tersebut.

6) Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;

Perolehan hak atas tanah dan bangunan yang berasal dari pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama.

7) Penunjukan Pembeli Dalam Lelang;

Perolehan hak atas tanah dan bangunan oleh seseorang atau suatu badan yang ditetapkan sebagai pemenang lelang oleh pejabat lelang sebagaimana yang tercantum dalam risalah lelang.

8) Peralihan hak karena pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap;

Perolehan hak sebagai pelaksanaan dari putusan hakim yang telah mempunyai kekuatan hukum yang tetap terjadi dengan peralihan hak dari



orang pribadi atau badan hukum sebagai pihak yang semula memiliki suatu tanah dan bangunan kepada pihak yang ditentukan dalam putusan hakim menjadi pemilik baru tanah dan bangunan tersebut.

9) Pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan pelepasan hak;

Pemberian hak baru kepada orang pribadi atau badan hukum dari negara atas tanah yang berasal dari pelepasan hak.

10) Pemberian hak baru atas tanah di luar pelepasan tanah;

Pemberian hak baru atas tanah kepada orang pribadi atau badan hukum dari negara menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku.

11) Penggabungan usaha;

Perolehan hak atas tanah dan bangunan oleh badan usaha yang tetap berdiri dari badan usaha yang telah digabungkan ke dalam badan usaha yang tetap berdiri tersebut.

12) Peleburan usaha;

Perolehan hak atas tanah dan bangunan oleh badan usaha baru sebagai hasil dari peleburan usaha dari badan-badan usaha yang bergabung dan telah dilikuidasi.

13) Pemekaran usaha;

Perolehan hak atas tanah dan bangunan oleh badan usaha yang baru didirikan yang berasal dari aktiva badan usaha induk yang dimekarkan.

14) Hadiah



Perbuatan hukum berupa penyerahan hak atas tanah dan atau bangunan yang dilakukan oleh pribadi atau badan hukum kepada penerima hadiah.

Akta yang dibuat dapat berupa akta hibah.

c. Harga transaksi yang tercantum dalam risalah lelang, dalam hal penunjukkan pembelian dalam lelang;

d. Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2), sebagaimana dimaksud dalam poin 1 dan 2 tidak diketahui atau Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP) lebih rendah daripada NJOP PBB-P2.¹⁸⁷

Perolehan hak atas tanah dan bangunan yang tidak dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan diatur dalam Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3988). Perolehan hak atas tanah dan bangunan yang tidak dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan ditetapkan secara regional paling banyak Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah), kecuali dalam hal perolehan hak atas tanah dan bangunan karena waris, atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/isteri. Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional paling banyak Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).¹⁸⁸

Ketentuan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak sebagaimana dimaksud Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 (Lembaran

¹⁸⁷Mardiasmo, Op. cit., h. 292.

¹⁸⁸Ibid., h. 19-20.



Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3988), lebih lanjut diatur dalam Peraturan Pemerintah, hal ini sesuai dengan ketentuan Pasal 7 ayat (2) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3988), di mana pokok-pokok muatan Peraturan Pemerintah tersebut antara lain :

- a. Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan untuk masing-masing Kabupaten/Kota dengan memperhatikan usulan Pemerintah Daerah;
- b. Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak dapat diubah dengan mempertimbangkan perkembangan perekonomian regional.¹⁸⁹

Selanjutnya mengenai Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak diatur dalam Pasal 8 ayat (1) dan (2) Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3988) yang menentukan bahwa Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak adalah Nilai Perolehan Objek Pajak dikurangi dengan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak. Besarnya pajak yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif pajak dengan Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak.¹⁹⁰

Kewajiban pihak yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan untuk membayar Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan merupakan saat terutang bagi dirinya. Saat terutang merupakan saat mulai berlakunya pelaksanaan pembayaran Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan bagi wajib pajak. Saat

¹⁸⁹Ibid, h. 21.

¹⁹⁰Ibid., h. 27.



terutangnya pajak atas perolehan hak atas tanah dan bangunan adalah sebagai berikut:

a. Sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta, untuk :

- 1) Jual beli;
- 2) tukar menukar;
- 3) Hibah;
- 4) Pemasukan dalam Perseroan atau Badan Hukum lainnya;
- 5) Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;
- 6) Penggabungan usaha;
- 7) Pemekaran usaha;
- 8) Hadiah.

b. Sejak tanggal penunjukan pemenang lelang untuk: Lelang;

c. Sejak tanggal putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum yang tetap; Putusan Hakim;

d. Sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke Kantor Pertanahan, untuk; Hibah wasiat dan Waris;

e. Sejak tanggal ditandatangani dan diterbitkan Surat Keputusan Pemberian Hak; untuk:

- 1) Pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak;
- 2) Pemberian hak baru di luar pelepasan hak.¹⁹¹

4.2. Akibat Hukum Perbedaan Pajak Penghasilan dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan atas Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

¹⁹¹Mardiasmo, Op. cit., h. 294.



Proses pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan berkaitan dengan Pajak Penghasilan (PPh) bagi mereka yang memberikan hak atas tanah dan atau bangunan dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan atau Bangunan (BPHTB). Pihak yang mengalihkan yang berarti telah menerima penghasilan sesuai ketentuan Pasal 4 ayat (2) huruf (d) dari UU PPh maka penghasilan tersebut dapat dikenai pajak yang bersifat final. Oleh karena itu pengenaan pajak penghasilan termasuk sifat, besarnya dan tata cara pelaksanaan pembayaran, pemotongan atau pemungutan atas jenis-jenis penghasilan tersebut diatur tersendiri dengan Peraturan Pemerintah, yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994, yang telah diubah beberapa kali dengan terakhir Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 (selanjutnya disebut Peraturan Pemerintah PPh).¹⁹²

Peraturan pemerintah tersebut dalam Pasal 2 menyatakan bahwa dalam pembayaran pajak penghasilan harus dilakukan sebelum penandatanganan akta pengalihan hak atas tanah. Pasal 2 Peraturan Pemerintah PPh adalah sebagai berikut:

Ayat (1): Orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 ayat (2) huruf a, wajib membayar sendiri Pajak Penghasilan yang terutang ke bank atau Kantor Pos dan Giro sebelum akta, keputusan, perjanjian, kesepakatan atau risalah lelang atau pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan ditandatangani oleh pejabat yang berwenang.

Ayat (2): Pejabat yang berwenang hanya menandatangani akta, keputusan, perjanjian, kesepakatan atau risalah lelang atas pengalihan hak atas tanah dan/atau

¹⁹²Wirawan B. Ilyas, 2008, Hukum Pajak Edisi 4, Salemba empat, Jakarta, hal. 5.



bangunan apabila kepadanya dibuktikan oleh orang pribadi atau badan dimaksud bahwa kewajiban sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) telah dipenuhi dengan menyerahkan fotokopi Surat Setoran Pajak yang bersangkutan dengan menunjukkan aslinya.

Ayat (3): Pejabat yang berwenang menandatangani akta, keputusan, perjanjian, kesepakatan atau risalah lelang wajib menyampaikan laporan bulanan mengenai penerbitan akta, keputusan, perjanjian, kesepakatan atau risalah lelang atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam ayat (2) kepada Direktur Jenderal Pajak.

Ayat (4): Yang dimaksud dengan pejabat yang berwenang adalah Notaris, Pejabat Pembuat Akta Tanah, Camat, Pejabat Lelang, atau pejabat lain yang diberi wewenang sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dalam operasionalnya harus memperhatikan dengan seksama faktor-faktor kesederhanaan, tarif, sistem pemungutan, peniadaan pengenaan pajak ganda, pemerataan dalam pengenaan dan pembebanan, kepastian hukum, menutup peluang penggelapan pajak dan penyalahgunaan wewenang. Serta dapat pula mendorong kegiatan ekonomis dan menutup praktek-praktek spekulasi tanah sehingga kehadirannya dapat diterima dan diakui oleh masyarakat karena saling menguntungkan. Tanah dari segi ekonomis mempunyai nilai investasi yang menguntungkan sekaligus memberikan kedudukan sosial yang lebih baik orang atau badan yang mempunyai hak atasnya. Gejala meningkatnya investasi tanah pada saat ini dan mendatang banyak menimbulkan pengusaha-pengusaha besar dan



menengah besarsangat tertarik terjun ke usaha bisnis properti disebabkan beberapa hal.¹⁹³

Beberapa kasus pengembalian pajak atau biasa disebut restusi dapat diterima kembali oleh wajib pajak membutuhkan waktu paling sedikit 4 (empat) bulan dari tanggal diterimanya permohonan pengembalian pajak oleh kantor pajak, bagi para pelaku usaha waktu yang begitu lama untuk mendapat pengembalian pajak tersebut tentu sangat merugikan. Pembayaran pajak yang dilakukan sebelum transaksi peralihan hak dilakukan, mengandung resiko apabila ternyata karena satu dan lain hal, penandatanganan akta peralihan hak tersebut tidak dapat dilaksanakan atau bahkan dibatalkan, walaupun pajak yang telah dibayarkan dapat ditarik kembali, akan tetapi prosedurnya tidak mudah dan membutuhkan waktu yang cukup lama. Terkadang pembayaran dilakukan bersamaan dengan hari penandatanganan akta peralihan hak sehingga kewajiban pembayaran pajak penghasilan sebelum ditandatanganinya akta peralihan hak tentu akan memberatkan pemilik tanah atau bangunan selaku wajib pajak.

Tanah dan atau bangunan merupakan salah satu bentuk tabungan yang dimiliki oleh masyarakat, manakala mereka membutuhkan uang, maka tanah dan atau bangunan tersebut akan dialihkan kepemilikannya kepada pihak lain yang bersedia membayar sesuai harga yang disepakati. Penentuan saat pembayaran bagi wajib pajak sangat menentukan suatu kewajiban dapat mulai untuk dilaksanakan. Tujuan dari pelaksanaan kewajiban ini adalah untuk mengakhiri atau menghapuskan perikatan pajak (pajak terutang). Saat timbulnya pajak terutang merupakan saat timbulnya hubungan hukum antara kedua belah pihak yang terikat

¹⁹³H. Bohari, *op.cit.*, hal.26.



yaitu pemerintah dan wajib pajak. Notaris sebagai pejabat umum dalam melakukan pekerjaannya sebagai pembuat akta, tidak bisa lepas dari kewajiban administrasi perpajakan yang secara langsung berhadapan dengan calon wajib pajak. Notaris sebagai perpanjangan tangan pemerintah diharapkan dapat membantu upaya pemerintah dalam meningkatkan pendapatan pajak sesuai pelaksanaan tugas dan wewenangnya, diantaranya memastikan klien sebagai wajib pajak telah membayar ke dalam kas negara sebagai akibat dari perbuatan hukum yang dilakukan oleh klien tersebut walaupun mengenai hal tersebut tidak masuk dalam kewenangan notaris baik secara umum maupun secara khusus.

Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan atau Bangunan adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan¹⁹⁴. Perolehan hak atas tanah dan atau bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan atau bangunan oleh pribadi atau badan. Hak atas tanah dan atau bangunan adalah hak atas tanah, termasuk pengelolaan, beserta bangunan di atasnya, sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang 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 Nomor 16 Tahun 1985 tentang Rumah Susun (Lembaran Negara Tahun 1985 Nomor 75, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3318), Undang-undang Nomor 28 Tahun 2009 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049) tentang pajak daerah

¹⁹⁴AristanstiWidyaningsih, Hukum Pajak dan Perpajakan dengan Pendekatan Mind Map, (Bandung: Alfabeta, 2011), hal. 205.



dan retribusi daerah, dan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku lainnya.¹⁹⁵

Pasal 90 UU PDRD telah mengatur secara rinci mengenai waktu pajak terutang atas peralihan hak atas tanah dan bangunan, yaitu:¹⁹⁶

- a. Sejak ditandatanganinya akta, dalam penjelasan diuraikan bahwa yang dimaksud dengan ditandatanganinya akta adalah tanggal dibuatnya akta pemindahan hak dihadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah/Notaris.
- b. Untuk lelang, adalah saat risalah lelang yang memuat nama pemenang ditandatangani oleh Kepala Kantor Lelang Negara atau kantor lelang lainnya.
- c. Untuk pemberian hak baru adalah saat surat keputusan ditandatangani dan diterbitkan.

Sehingga dapat dipahami bahwa sebelum akta, risalah lelang atau surat keputusan dibuat maka belum timbul suatu pajak terutang, dengan demikian wajib pajak belum diwajibkan untuk melakukan pembayaran pajak. Akan tetapi ketentuan dalam Pasal 91 UU PDRD, dengan jelas mengatur bahwa Pejabat Pembuat Akta Tanah/Notaris, Pejabat Lelang dan pejabat yang berwenang menandatangani dan menerbitkan suatu keputusan pemberian hak baru dilarang untuk menandatangani akta, risalah lelang atau surat keputusan sebelum wajib pajak menunjukkan bukti pembayaran BPHTB-nya, dengan ancaman sanksi denda pada pejabat yang bersangkutan sebagaimana diatur dalam Pasal 93 UU PDRD. Adanya pertentangan dari Pasal 90 dan Pasal 91, tentu akan membingungkan bagi wajib pajak juga para

¹⁹⁵Ibid., hal. 206.

¹⁹⁶Rochmat Soemitro, 1977, Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan, PT. Eresco, Bandung, (selanjutnya disingkat Rochmat Soemitro II), hal. 22.



pejabat yang terkait, hal ini tidak sesuai dengan asas *simplicity* yang menyebutkan bahwa peraturan yang sederhana akan lebih pasti, jelas, dan mudah dimengerti oleh wajib pajak.¹⁹⁷

Pengaturan pembayaran pajak diawal sebelum peralihan hak terjadi yaitu sebelum penandatanganan akta, risalah rapat atau surat keputusan baik untuk dibidang PPh sebagaimana diatur dalam Pasal 2 PP PPh maupun di bidang BPHTB sebagaimana diatur dalam Pasal 90 UU PDRD juga bertentangan dengan Asas *convenience* (kemudahan/kenyamanan) yang menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaklah dimungkinkan pada saat yang menyenangkan/memudahkan wajib pajak.¹⁹⁸ Pembayaran pajak diawal untuk PPh tentu tidak menyenangkan karena pada saat itu wajib pajak belum menerima penghasilan dari pengalihan hak. Untuk BPHTB pembayaran di awal juga tidak menyenangkan karena wajib pajak belum menerima peralihan hak atau belum memperoleh kenikmatan.

Memperhatikan pertimbangan dari Peraturan Pemerintah bahwa peraturan tersebut dikeluarkan dengan pertimbangan untuk meningkatkan kepatuhan wajib pajak untuk masa sekarang adalah tidak tepat hal ini dikarenakan proses peralihan hak atas tanah dan/atau bangunan, merupakan suatu kegiatan mengalihkan hak yang melibatkan selain pihak yang menyerahkan hak dan pihak yang menerima hak juga beberapa instansi terkait, yaitu PPAT/Notaris, Kantor Pajak dan Kantor Pertanahan Kota/Kabupaten.¹⁹⁹

Konteks kegiatan peralihan hak atas tanah dan bangunan telah dibuat aturan-aturan yang diupayakan untuk dapat melayani para pihak yang melakukan

¹⁹⁷Bohari, 2002, Pengantar Hukum Pajak, PT, Raja GrafindoPersada, Jakarta, hal. 23

¹⁹⁸Peter Mahmud Marzuki, op.cit. hal. 141.

¹⁹⁹Adrian Sutedi, 2008, Hukum Pajak dan Retribusi Daerah, Ghalia, Bandung, hal. 31.



peralihan hak. Sebagai contoh adalah Pejabat Pembuat Akta Tanah memiliki kewajiban adalah 7 hari kerja setelah akta peralihan hak ditandatangani, maka harus segera menyerahkan akta tersebut berikut data pendukungnya untuk dicatatkan peralihan hak di kantor pertanahan kota/kabupaten, salah satu data pendukung yang diperlukan adalah bukti pembayaran pajak baik PPh maupun BPHTB, yang sebelumnya terlebih dahulu harus divalidasi oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama (selanjutnya disebut KPP) di mana objek peralihan hak tersebut berada.

Begitu juga halnya dengan kantor pertanahan dengan sistem informasi saat ini dikembangkan untuk juga dapat masuk dalam jalur antara KPP Pratama dengan bank persepsi sehingga Kantor Pertanahan pun dapat mengetahui dengan jelas pelaksanaan kewajiban pembayaran pajak tersebut. Situasi tersebut berbeda sekali dengan keadaan pada sekitar tahun 1994 hingga 2000 saat ketentuan-ketentuan mengenai PPh dan BPHTB tersebut dibuat, saat ini data sistem pembayaran pajak telah dibuat dengan teknologi informasi yang baru, sehingga antara bank persepsi dengan KPP Pratama telah ada jalur informasi bersama, sehingga setiap kali pembayaran pajak dilakukan di bank persepsi maka KPP Pratama dapat segera mengakses pembayaran tersebut, perkembangan lebih lanjut di bidang perpajakan yang memungkinkan untuk membuat laporan pembayaran pajak dengan menggunakan fasilitas internet.

Sistem perpajakan yang modern ini dengan sendirinya akan memaksa wajib pajak untuk melaksanakan kewajiban pajaknya, karena jika pembayaran pajak tidak dilakukan maka proses peralihan hak di Kantor Pertanahan tidak dapat dilaksanakan. Pada akhirnya akan merugikan wajib pajak (pihak yang menerima pengalihan hak), karena jika tidak terpenuhinya asas publikasi sehingga peralihan



hak tersebut hanya akan mengikat para pihak saja tapi tidak pada pihak ketiga. Untuk pihak yang mengalihkan hak, maka jika pembayaran PPh tidak dilakukan maka proses validasi bagi BPHTB akan ditolak, ataupun jika pembayaran kurang maka kantor pajak memiliki waktu 5 tahun untuk melakukan penagihan atas pajak terutang kurang bayar tersebut. Dengan banyaknya ketentuan-ketentuan baru yang sifatnya teknis berkaitan dengan validasi bukti pembayaran pajak dan sistem-sistem baru dalam perpajakan terutama fasilitas internet yang dapat dengan mudah diakses oleh Kantor Pajak, Bank Persepsi dan Kantor Pertanahan telah memaksa wajib pajak untuk melakukan kewajiban pembayaran PPh dan BPHTB.²⁰⁰

4.3. Nilai Perolehan Objek Pajak dan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak

4.3.1. Nilai Perolehan Objek Pajak

Pengertian Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP) adalah nilai perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan yang menjadi dasar pengenaan BPHTB. Istilah nilai perolehan selalu merujuk pada nilai/harga perolehan aktual yang terjadi saat transaksi atau peristiwa perolehan hak. Karena itu, yang menjadi dasar pengenaan pajak sangat bervariasi dan tergantung pada jenis transaksi atau peristiwa yang menyebabkan perpindahan hak. Itulah sebabnya mengapa definisi NPOP tidak dapat ditentukan secara umum berdasarkan satu nilai saja. Dalam tahapan penentuan jumlah pajak terutang, yang menjadi dasar pengenaan BPHTB tidak selalu harus NPOP yang terjadi saat perolehan hak. Dalam hal nilai perolehan hak tidak diketahui atau lebih kecil daripada NJOP yang digunakan dalam pengenaan

²⁰⁰Marihot Pahala Siahaan, 2010, Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, Rajawali Pers, Jakarta, (selanjutnya disingkat Marihot P. Siahaan II), hal. 9.



PBB-P2, maka yang menjadi dasar pengenaan pajak adalah NJOP PBB-P2 (kecuali penunjukan pembeli dalam lelang). Adapun NJOP yang dimaksud adalah NJOP PBB-P2 pada tahun terjadinya perolehan hak tersebut.

Tarif pajak yang dikenakan atas objek pajak adalah sebesar 5%. Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 6 ayat (1) dasar pengenaan pajak adalah Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP).

Dasar pengenaan pajak adalah Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP). NPOP yang ditentukan dalam Peraturan Daerah Kota Ternate Nomor 9 Tahun 2011:

- a. Harga transaksi, dalam hal jual beli,
- b. tukar menukar adalah nilai pasar,
- c. hibah adalah nilai pasar,
- d. hibah wasiat adalah nilai pasar,
- e. waris adalah nilai pasar,
- f. pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya yaitu orang pribadi atau badan penerima peralihan hak adalah nilai pasar,
- g. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan hak adalah nilai pasar,
- h. peralihan hak karena pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap adalah nilai pasar,
- i. pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak adalah nilai pasar,
- j. pemberian hak baru atas tanah diluar pelepasan hak adalah nilai pasar
- k. penggabungan usaha adalah nilai pasar,
- l. peleburan usaha adalah nilai pasar,
- m. pemekaran usaha adalah nilai pasar,



n. hadiah adalah nilai pasar,

o. penunjukan pembeli dalam lelang adalah harga transaksi yang tercantum dalam Risalah Lelang.

Apabila besarnya Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP) tidak diketahui atau lebih rendah daripada NJOP PBB-P2 yang digunakan dalam pengenaan PBB-P2 pada tahun terjadinya perolehan, dasar pengenaan pajak yang dipakai adalah NJOP PBB-P2.

4.3.2. Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak

Besarnya NPOPTKP ditetapkan secara regional dan dibedakan antara perolehan hak karena waris, dan hibah wasiat dengan besarnya NPOPTKP dalam hal perolehan hak karena perbuatan dan peristiwa hukum lainnya. Mengingat adanya perbedaan tingkat perekonomian antardaerah, maka penetapan besarnya

NPOTKP dapat dibedakan antar daerah satu dengan daerah lainnya sesuai dengan semangat Otonomi Daerah yang lebih memberikan kewenangan kepada Daerah/

Kabupaten/ Kota untuk mengatur sendiri rumah tangganya. Berdasarkan Keputusan

Menteri Keuangan Republik Indonesia No.516/KMK.04/2000 tentang cara penentuan besarnya nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak BPHTB dan Pasal

7 ayat (1) UU No.20 Tahun 2000 tentang BPHTB, NPOPTKP ditetapkan secara regional paling banyak Rp 60.000.000,00 kecuali dalam hal perolehan hak karena

waris, atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat

kebawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/ istri NPOPTKP ditetapkan secara regional paling banyak Rp 300.000.000,00 Dan berdasarkan Keputusan

Menteri Keuangan Republik Indonesia No.444/ WPJ.08/2002 telah ditetapkan



bahwa NPOPTKP di Kantor Pelayanan Pajak Bumi Pratama Serpong sebesar Rp 30.000.000,00 atas semua transaksi atau pemberian hak, kecuali dalam 23 hak perolehan hak karena waris, atau hibah wasiat, dan telah ditetapkan dalam hal perolehan hak karena waris dan hibah wasiat sebesar Rp 150.000.000,00.

4.4. Tarif dan Cara Penghitungan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

Ketika akan melakukan jual beli tanah dan bangunan penjual pasti akan dikenakan pajak penghasilan (PPh) atau uang pembayaran harga tanah yang diterima, sedangkan untuk pembeli dikenai pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) atau perolehan hak atas tanahnya. Pada saat transaksi jual beli tanah yang menjadi subjek pada pajak biaya BPHTB kepada pribadi ataupun badan yaitu pembeli dasar pemberian BPHTB adalah nilai perolehan objek pajak NJOP atas harga transaksi. Sedangkan untuk nilai tukar menukar hibah atau warisan maka dikenai pajak NPOP. NPOP bisa saja lebih kecil atau lebih besar dari NJOP tergantung dari kesepakatan pembeli dengan penjual. Jika harga transaksi lebih kecil dari NJOP maka dasar penentuan NPOP adalah nilai NJOP dan begitupun sebaliknya.

Pengertian BPHTB (Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan) adalah biaya pajak yang dibebankan kepada pribadi atau badan yang mendapatkan perolehan hak atas tanah dan atau bangunan dari suatu perbuatan atau peristiwa hukum.

Rumus cara menghitung BPTHB yaitu :

$$5\% \times (\text{NJOP} - \text{NPOPTKP})$$

- NJOP = Nilai Jual Objek Pajak



Repository Universitas Brawijaya Repository Universitas Brawijaya
Repository Universitas Brawijaya Repository Universitas Brawijaya
Repository Universitas Brawijaya Repository Universitas Brawijaya
Repository Universitas Brawijaya Repository Universitas Brawijaya

• NPOPTKP = Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak
Jika disebutkan sebelumnya bahwa untuk BPHTB dikenakan tarif 5%, maka UU BPHTB (terbaru) yang ditetapkan oleh Presiden Jokowi menurunkan angka tersebut menjadi maksimal 1%. Perhitungan BPHTB ini tentu akan menguntungkan dan mendorong percepatan pertumbuhan ekonomi.

Cara menghitung BPHTB yang baru ini tercantum di dalam Paket Kebijakan Ekonomi XI dan diumumkan pada 29 Maret 2016 lalu. Hasil penerimaan Pajak BPHTB ini sebesar 64% nya akan dikembalikan ke Kabupaten atau Kota, sedangkan 20% dari total biaya BPTHB dan tarif BPHTB akan berbeda sesuai dengan objek pajaknya.

Faktor lain yang menentukan besarnya nilai BPHTB adalah Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP). Ini merupakan nilai pengurangan NPOP sebelum dikenakan pajak BPHTB. Sekitar 5 persen.

Setiap daerah punya peraturan berbeda mengenai NPOPTKP tersebut seperti misalnya di Jakarta ditetapkan sebesar Rp80.000.000,00 untuk transaksi jual beli tanah Rp350.000.000,00 untuk perolehan hibah wasiat.

Contoh menghitung BPHTB dalam transaksi jual beli tanah :

Wahyu membeli tanah milik Arya dengan nilai jual beli sebesar Rp200.000.000,00

Maka pajak penjual dan pajak pembeli adalah sebagai berikut:

Pajak Pembeli (BPHTB) NPOP : Rp200.000.000,00 NPOPTKP:

Rp80.000.000,00 (-) NPOP Kena Pajak : Rp120.000.000,00 BPHTB: : 5% x

Rp120.000.000,00 = Rp6.000.000,00

Pajak Penjual (PPh)

Repository Universitas Brawijaya Repository Universitas Brawijaya
Repository Universitas Brawijaya Repository Universitas Brawijaya



NPOP : Rp200.000.000,00 NPOP Kena Pajak : Rp200.000.000,00 PPh: 5% x
Rp200.000.000,00 = Rp10.000.000,00

- Luas tanah = 10 m x 20 m = 200 m², total harga tanah Rp1.000.000,00 x 200 m² = Rp200.000.000,00.

- Luas rumah = 10 m x 10 m = 100 m², total harga bangunan Rp3.000.000,00 x 100 m² = Rp300.000.000,00.

- Jadi jumlah harga jual tanah berikut rumah NJOP adalah Rp500.000.000,00

- NPOTKP menurut Pemerintah Daerah Jakarta misalnya Rp60.000.000,00

- NPOP = Rp440.000.000,00.

Jadi total BPHTB yang terutang yaitu 5% x Rp440.000.000,00 = Rp22.000.000,00.

Tarif Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan di Provinsi DKI ditetapkan sebesar 5% (lima persen). Cara Perhitungan Pajak, sebagaimana diatur dalam Pasal 7, Perda DKI No.18/2010.

(1) Besarnya Pokok bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam pasal 6 dengan dasar pengenaan pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 setelah dikurangi Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (7) atau ayat (8).

(2) Dalam Hal Nilai Perolehan Objek Pajak (NJOP) sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 ayat (2) tidak diketahui atau lebih rendah daripada NJOP yang digunakan dalam pengenaan PBB-P2 pada tahun terjadinya perolehan, besaran pokok BPHTB yang terutang dihitung dengan cara mengalikan tarif sebagaimana dimaksud dalam pasal 6



dengan NJOP setelah dikurangi NPOPTKP sebagaimana dimaksud dalam pasal 5 ayat (7) atau ayat (8).

Adapun menurut ketentuan Pasal 2 Peraturan Gubernur DKI Jakarta No. 103/2011 tentang Pemberian Pengurangan Keringanan Dan Pembebasan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) telah diatur mengenai mekanisme pengurangan BPHTB bagi OP dan Badan yaitu :

1. Atas permohonan Wajib Pajak, Gubernur atau pejabat yang ditunjuk dapat memberikan pengurangan BPHTB setinggi-tingginya 50% (lima puluh persen) dari pokok pajak.
2. Pemberian pengurangan BPHTB sebagaimana dimaksud pada ayat (1), diberikan berdasarkan pertimbangan untuk kepentingan daerah, kepentingan sosial dan keagamaan, antara lain sebagai berikut:

Pengurangan BPHTB sebesar 50% (lima puluh persen) untuk :

- (1) Wajib Pajak Badan yang memperoleh hak baru selain hak pengelolaan dan telah menguasai tanah dan/atau bangunan secara fisik lebih dari 20 (dua puluh) tahun yang dibuktikan dengan surat pernyataan dan keterangan dari pejabat pemerintah setempat, atau
- (2) Wajib Pajak Badan yang melakukan penggabungan usaha (merger) atau peleburan usaha (konsolidasi) dengan atau tanpa terlebih dahulu mengadakan likuidasi dan telah memperoleh keputusan persetujuan penggunaan nilai buku dalam rangka penggabungan atau peleburan usaha dari Dinas Pelayanan Pajak;

Mengenai mekanismenya, dalam Pasal 7 Peraturan Gubernur DKI Jakarta No. 103/2011 diatur bahwa :



1. Pemberian pengurangan BPHTB hanya dapat diberikan untuk 1 (satu) SSPD- BPHTB per objek pajak,
2. Terhadap Wajib Pajak yang sama yang memiliki beberapa objek pajak hanya dapat mengajukan permohonan pengurangan BPHTB untuk 1 (satu) objek pajak yang Nilai Perolehan Objek Pajaknya (NPOP) terbesar di antara objek pajak yang lainnya,
3. Dalam hal Wajib Pajak telah diberikan pengurangan BPHTB dan telah diterbitkan keputusan pengurangan, maka Wajib Pajak tidak dapat mengajukan permohonan pengurangan atau keringanan atau pembebasan BPHTB atas objek yang sama.

4.5. Penerimaan Warisan dan Hibah Wasiat Dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

Perolehan hak karena waris adalah perolehan hak atas tanah dan atau bangunan oleh ahli waris dari pewaris, yang berlaku setelah pewaris meninggal dunia. Saat pewaris meninggal dunia, pada hakikatnya telah terjadi pemindahan hak dari pewaris kepada ahli waris. Saat terjadinya peristiwa hukum yang mengakibatkan pemindahan hak tersebut merupakan saat perolehan hak karena waris menjadi objek pajak. Mengingat ahli waris memperoleh hak secara cuma-cuma, maka adalah wajar apabila perolehan hak karena waris tersebut termasuk objek pajak yang dikenakan pajak.

Perolehan hak karena hibah wasiat adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan dari pemberi hibah wasiat, yang berlaku setelah pemberi hibah wasiat meninggal dunia. Pada umumnya penerima hibah wasiat adalah orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga dengan



pemberi hibah wasiat, atau orang pribadi yang tidak mampu. Di samping orang pribadi, penerima hibah wasiat juga berupa badan yang biasanya mempunyai kegiatan pelayanan kepentingan umum di bidang sosial, keagamaan, pendidikan, kesehatan dan kebudayaan, yang semata-mata tidak mencari keuntungan.

Pengalihan BPHTB sebagai pajak daerah, berdasarkan atas hal tersebut maka untuk dapat memungut pajak BPHTB ini pemerintah daerah wajib untuk membentuk suatu perda yang khusus mengatur tentang BPHTB ini. Salah satu pengenaan pajak BPHTB terhadap suatu perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah adanya hibah wasiat. Pengenaan BPHTB atas hibah wasiat tentunya didasarkan oleh adanya perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan yang diperoleh oleh penerima hibah wasiat itu sendiri. Seperti yang ditentukan dalam UU No. 28 Tahun 2009, Pasal 85 ayat (2) ditentukan bahwa perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan yang meliputi pemindahan hak yang salah satunya adalah disebabkan karena adanya hibah wasiat. Jadi jelas bahwa ketika hibah wasiat tersebut terjadi dan si penerima hibah wasiat tersebut memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan, maka saat itulah si penerima hibah wajib untuk dikenakan pajak BPHTB.

Waris atau hibah wasiat merupakan salah satu objek Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) sebagaimana yang ditetapkan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah. Pasal 1 angka 1 Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah Wasiat memberikan pengertian terhadap perolehan hak karena waris sebagai perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan oleh ahli waris dan pewaris, yang berlaku setelah



pewaris meninggal dunia.

Hibah wasiat yang sudah jelas merupakan objek pajak BPHTB ini tentunya bagi yang menerima hibah wasiat ini sendiri akan dikenakan pajak BPHTB. Untuk dasar pengenaan BPHTB atas hibah wasiat ini sebagaimana ditentukan dalam UU No. 28 Tahun 2009, pada Pasal 87 ayat (1) dan ayat (2), bahwa pengenaan BPHTB didasarkan atas Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP) dan untuk Nilai Perolehan Objek Pajak dalam hal hibah wasiat tersebut didasarkan atas nilai pasar. Lebih tegas ditentukan dalam UU No. 28 Tahun 2009, pada Pasal 87 ayat (3) bahwa :

- Jika Nilai Perolehan Objek Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a sampai dengan huruf n tidak diketahui atau lebih rendah daripada NJOP yang digunakan dalam pengenaan PBB-P2 pada tahun terjadinya perolehan, dasar pengenaan yang dipakai adalah NJOP PBB-P2.

Mengenai NPOPTKP yang merupakan suatu besaran tertentu dari NPOP yang tidak dikenakan pajak, dalam BPHTB untuk setiap wajib pajak ditentukan sebesar Rp60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah), ketentuan ini terdapat dalam Pasal 87 ayat (4). Khusus untuk perolehan hak yang disebabkan karena waris atau hibah wasiat yang dituangkan ke dalam Pasal 87 ayat (5) ditentukan bahwa :

- Dalam hal perolehan hak karena waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/istri, Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan paling rendah sebesar Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).



Penetapan NPOPTKP untuk peralihan hak atas tanah dan bangunan pada waris atau hibah wasiat untuk masing-masing daerah tentunya akan berbeda sesuai dengan potensi yang ada di daerah tersebut. Dipertegas lagi dalam UU No. 28

Tahun 2009, Pasal 87 ayat (6) untuk “Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak sebagaimana pada ayat (4) dan ayat (5) ditetapkan dengan Peraturan Daerah”.

Jadi untuk dapat menerapkan ketentuan tentang NPOPTKP untuk setiap wajib pajak dan NPOPTKP waris atau hibah wasiat pemerintah daerah dalam hal ini pemerintah daerah kabupaten/kota wajib membuat suatu peraturan daerah yang mengatur khusus tentang BPHTB.

Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang terutang atas perolehan hak karena waris dan hibah wasiat adalah sebesar **50% (lima puluh persen)** dari

Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang seharusnya terutang. Saat terutang pajak atas perolehan hak atas tanah dan bangunan karena waris dan hibah wasiat adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke Kantor Pertanahan Kabupaten/Kota.

Contoh: (NJOPTKP lebih besar dari nilai pasar dan NJOP)

Seorang anak memperoleh warisan dari ayahnya sebidang tanah dan bangunan di atasnya dengan nilai pasar sebesar Rp200.000.000,00.

Terhadap tanah dan bangunan tersebut telah diterbitkan Surat

Pemberitahuan Pajak Terutang PBB-P2 pada tahun yang bersangkutan mendaftarkan ke Kantor Pertanahan setempat dengan Nilai Jual Objek Pajak

(NJOP) sebesar Rp250.000.000,00. Apabila di Kabupaten/Kota letak tanah

dan bangunan tersebut, Kepala Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak

setempat menetapkan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak dalam



hal waris (NPOPTKP) sebesar Rp300.000.000,00, maka besarnya Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan terutang adalah sebagai berikut :

- Nilai Perolehan Objek Pajak Rp250.000.000,00
- Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak Rp300.000.000,00
- Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak Nihil
- BPHTB terutang Nihil

4.6. Perbuatan Hukum Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan yang Dikenakan Pajak Penghasilan

Undang-Undang PPh menganut prinsip perpajakan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan dalam pengertian yang luas yaitu bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh oleh wajib pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan wajib Pajak tersebut.²⁰¹

Ditinjau dari segi hukum, pajak merupakan suatu perikatan, akan tetapi perikatan pajak berbeda dengan perikatan perdata. Perikatan perdata timbulnya perikatan dapat terjadi karena perjanjian dan dapat pula dengan Undang-Undang, sementara perikatan pajak adalah perikatan yang timbul karena Undang-Undang. Perikatan perdata dilingkupi oleh hukum *private* yang mengatur hubungan-hubungan hukum dari subjek-subjek yang sederajat. Untuk perikatan pajak dilingkupi oleh hukum publik dimana salah satu pihaknya adalah negara yang mempunyai kewenangan untuk memaksa. Hal yang penting untuk diperhatikan dalam kaitan ini antara lain mengenai saat timbulnya utang pajak itu sendiri.²⁰²

²⁰¹GustianDjuanda dan Irwansyah Lubis, Pelaporan Pajak Penghasilan, edisi revisi, (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2002), hal 321.

²⁰²Y.SriPudiyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, (Yogyakarta:ANDI,2004), hal 64



Menurut Soemitro, utang pajak adalah utang yang timbul secara khusus karena negara (kreditur) terikat dan tidak dapat memilih secara bebas siapa yang akan dijadikan debiturnya, seperti hukum perdata. Hal ini terjadi mengingat

utang pajak lahir karena Undang-Undang.²⁰³

Mengenai cara dan saat lahirnya Pajak Penghasilan dikenal adanya dua ajaran, yakni :²⁰⁴

1. Pajak Penghasilan menurut ajaran Material.

Pajak penghasilan lahir dengan sendirinya karena pada saat yang ditentukan oleh Undang-Undang sekaligus dipenuhi syarat subjek dan syarat objek. Dengan sendirinya berarti bahwa untuk timbulnya pajak penghasilan itu tidak diperlukan campur tangan atau perbuatan dari pejabat pajak, asal syarat-syarat yang ditentukan oleh Undang-Undang telah dipenuhi.

2. Pajak penghasilan menurut ajaran formal.

Pajak penghasilan timbul karena Undang-Undang pada saat dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak oleh Direktur Jenderal Pajak. Dalam hal ini lahirnya utang pajak terjadi karena Undang-Undang sebagai akibat perbuatan manusia, yakni perbuatan dari aparat pajak untuk mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak. Sehingga selama belum ada Surat Ketetapan Pajak maka belum ada pajak penghasilan dan tidak akan dilakukan penagihan walaupun syarat subjek dan syarat objek telah dipenuhi secara bersamaan. Melalui ajaran ini lebih mudah bagi wajib pajak untuk mengetahui kapan ia mempunyai pajak penghasilan.

Pada setiap ketentuan pengenaan atau pemungutan pajak, satu hal yang sangat menentukan untuk dapat dilakukan pemungutan pajak atas suatu objek pajak

²⁰³RochmatSoemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, (Bandung:PT.Ersc, 1991), hal.2

²⁰⁴Y.SriPudyatmoko, *ibid*, hal 65-66



adalah saat terutang. Pengenaan pajak sangat ditentukan oleh keadaan objek pajak pada suatu saat tertentu sesuai dengan ketentuan Undang-Undang. Hal tersebut yang mendasari besarnya pengenaan pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak. Setiap Undang-Undang pajak harus menentukan kapan saat pajak terutang dengan jelas agar tidak menimbulkan sengketa antara wajib pajak dengan fiskus.

4.6.1. Penetapan Hukum Pajak Penghasilan Jual Beli.

Pajak Penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan diatur dalam Pasal 4 ayat (2) huruf (d) Undang-Undang Pajak Penghasilan yang menyebutkan bahwa pajak penghasilan tersebut bersifat final, yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah. Menurut Gunadi, ada pertimbangan-pertimbangan yang mendasari diberikannya perlakuan tersendiri dimaksud antara lain adalah kesederhanaan dalam pemungutan pajak, keadilan dan pemerataan dalam pengenaan pajaknya serta memperhatikan perkembangan ekonomi dan moneter. Pertimbangan tersebut juga mendasari perlunya pemberian perlakuan tersendiri pada pengenaan pajak atas penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan atau bangunan, serta jenis-jenis penghasilan tertentu lainnya. Oleh karena itu, pengenaan Pajak Penghasilan termasuk sifat, besarnya, dan tata cara pelaksanaan pembayaran, pemotongan, atau pemungutan atas jenis-jenis penghasilan tersebut diatur tersendiri dengan Peraturan Pemerintah.²⁰⁵

Guna melaksanakan ketentuan undang-undang tersebut, maka dikeluarkan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan Atau Bangunan berupa Jual Beli, yang telah berubah beberapa kali yaitu

²⁰⁵ Gunadi, op cit. h. 57.



- a. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 27 Tahun 1996 tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan Atau Bangunan;
- b. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 79 Tahun 1999 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan Atau Bangunan;
- c. Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 71 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 48 Tahun 1994 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan Atau Bangunan ; (untuk selanjutnya kesemua itu cukup disebut Peraturan Pemerintah)
- d. Peraturan Pemerintah (PP) No. 34 Tahun 2016.

Sesuai Peraturan Pemerintah tersebut maka yang dimaksud dengan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan adalah :

- a. Penjualan, tukar menukar, perjanjian pemindahan hak, pelepasan hak, penyerahan hak, lelang, hibah atau cara lain yang disepakati dengan pihak lain selain pemerintah.
- b. Penjualan, tukar menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, atau cara lain yang disepakati dengan Pemerintah guna pelaksanaan pembangunan, termasuk pembangunan untuk kepentingan umum yang tidak memerlukan persyaratan khusus.
- c. Penjualan, tukar menukar, pelepasan hak, penyerahan hak, atau cara lain yang



disepakati dengan Pemerintah guna pelaksanaan pembangunan untuk kepentingan umum yang memerlukan persyaratan khusus.

Dasar hukum Pajak Penghasilan Final atas Pengalihan Hak atas Tanah dan Bangunan (PPh PHBTB) berupa jual beli adalah:

- a. Pasal 5 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945.
- b. Pasal 4 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 127, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3985).
- c. Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1996 tentang perubahan pertama Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang pembayaran PPh PHTB.
- d. Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tahun 1999 tentang perubahan kedua Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang pembayaran PPh PHTB.
- e. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang perubahan ketiga Peraturan Pemerintah Nomor 48 Tahun 1994 tentang pembayaran PPh PHTB.
- f. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 635/KMK.04/1994 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 243/PMK.03/2008.²⁰⁶
- g. Peraturan Pemerintah (PP) No. 34 Tahun 2016.

Pada PP Nomor 34 Tahun 2016 terdapat penurunan tarif untuk pengalihan

²⁰⁶ Dina Arfina, Kajian Hukum Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dan Pajak Penghasilan Final Pengalihan Hak Atas Tanah dan Bangunan, (Medan, Magister Kenotariatan USU, 2014), hal 78..



hak atas tanah dan/atau bangunan selain rumah sederhana, rumah susun sederhana, atau pengalihan kepada pemerintah yang semula adalah 5% menjadi 2,5%. Dasar pengenaan pajaknya juga sudah tidak lagi melihat Nilai Jual Objek Pajak pada surat pemberitahuan pajak terutang PBB-P2 akan tetapi dasar pengenaan pajaknya adalah nilai transaksi. Pada peraturan ini juga mengubah perlakuan pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pemerintah.

Sebelumnya pada PP No. 71 Tahun 2008, pajak penghasilan dari transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pemerintah dikecualikan dari kewajiban pembayaran dan pemungutan pajak penghasilan. Pada PP No. 34 Tahun 2016, pajak penghasilan atas penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dikenakan tarif sebesar 0% dari nilai berdasarkan keputusan pejabat berwenang.

4.6.2. Penetapan Hukum dalam Pajak Penghasilan Hibah Wasiat

Hibah wasiat yang ditentukan bahwa saat terutang adalah tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta. Tidak terdapat penjelasan mengenai maksud dari tanggal dibuat dan ditandatangani akta, baik dalam penjelasan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049) maupun Peraturan pelaksanaannya yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 91 Tahun 2010 tentang Jenis Pajak Daerah Yang Dipungut Berdasarkan Penetapan Kepala Daerah atau Dibayar Sendiri oleh Wajib Pajak.

Jika akta yang dimaksud adalah Surat Wasiat yang berisikan Hibah Wasiat maka saat terutang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan karena Hibah



wasiat adalah pada tanggal dibuat dan ditandatangani Wasiat karena pada saat penandatanganan Wasiat oleh pemberi wasiat maka telah terjadi perolehan hak atas tanah dan bangunan kepada penerima hibah wasiat (*legaater*). Hal tersebut bertolak belakang dengan kaidah Hibah wasiat sendiri dimana hibah wasiat tersebut baru berlaku dengan meninggalnya pemberi wasiat. Selain itu terdapat karakteristik dari wasiat yang dapat dicabut dan diganti oleh pemberi hibah wasiat semasa hidupnya.

Sehingga saat penandatanganan akta hibah wasiat belum ada perolehan hak atas Tanah dan Bangunan terhadap penerima hibah (*legaat*).

Hal tersebut diatas dikaitkan dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049) bahwa Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan merupakan pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan yang menentukan PPh hibah dan warisan. Di mana perolehan hak atas tanah dan bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan. Jelas diatur bahwa Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dapat dikenakan bila ada perolehan hak atas tanah dan Bangunan. Jika belum ada perolehan hak atas tanah dan bangunan maka belum dapat dikenakan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dan PPh.

Berdasarkan kaidah hibah wasiat dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata yang mengatur bahwa penerima hibah wasiat berhak menuntut atas objek yang dihibah wasiat kepadanya, maka melalui akta penyerahan hibah wasiat si penerima hibah wasiat (*legataris*) memperoleh Hak atas Tanah dan Bangunan yang



di *legaater* kepadanya. Sehingga saat terjadinya perolehan hak atas Tanah dan Bangunan tersebut merupakan saat terutang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Ketidakjelasan dalam penentuan saat terutang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan menimbulkan penafsiran ganda terhadap akta yang digunakan sebagai penentu telah terjadinya perolehan hak atas Tanah dan Bangunan. Dalam praktiknya akta yang dimaksud merupakan akta penyerahan *legaat* yang dibuat oleh Notaris atau akta hibah yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah. Melalui penandatanganan akta tersebut kemudian terjadi perolehan hak dari pelaksana wasiat kepada penerima hibah wasiat (*legataris*) yang kemudian ditindaklanjuti dengan pembayaran BPHTB.

Keanekaragaman mengakibatkan ketidakpastian hukum dalam hal ketentuan mengenai pajak penghasilan hibah wasiat. Keadaan ini membuat jumlah pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan di setiap daerah akan berbeda tergantung dengan Peraturan Daerah masing-masing. Dasar pasal 94 ayat (4) dibuat bertujuan untuk memberikan peluang bagi setiap daerah untuk menetapkan ketentuan pengurangan tersebut berdasarkan potensi masing-masing daerah dan meningkatkan pendapatan daerah dari sektor Bea Perolehan Hak atas tanah dan Bangunan. Akan tetapi Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan sebagai salah satu pajak daerah bukan satu satunya sumber pendapatan daerah. Apalagi hibah wasiat merupakan suatu perbuatan hukum pemindahan hak sehingga sebaiknya dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049) mengatur secara



tegas bahwa Peraturan Daerah juga harus mengatur mengenai ketentuan pengurangan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan terhadap Hibah Wasiat.

Implementasi daerah yang tidak mengatur khusus mengenai pengurangan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan diproses tersebut yang menjadi perhatian adalah mengenai kebijakan dalam pemberian persentase pengurangan BPHTB terhadap hibah wasiat karena tidak ada aturan baku mengenai kondisi yang bagaimana dapat diberikan pengurangan dan berapa besarnya persentase pengurangan. Dalam pemberian pengurangan lebih pada kebijaksanaan pejabat yang ada di Dinas Pendapatan.

Hal tersebut jika dikaitkan kembali dengan asas kepastian hukum menurut Fuller bahwa suatu peraturan tidak berdasarkan putusan-putusan sesaat dan tidak boleh berubah-ubah. Kebijakan pemberian pengurangan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan di atas yang tidak berdasarkan perundang-undangan hanya berdasarkan putusan-putusan sesaat yang sifatnya berubah-ubah tergantung kebijakan Dinas Pendapatan. Situasi ini membuat tidak adanya kepastian hukum dalam pemberian pengurangan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan terhadap Hibah wasiat.

Kebijakan pemberian pengurangan tersebut juga bertentangan dengan pendapat Smith bahwa salah satu asas pemungutan pajak adalah *Certainty* di mana pungutan pajak terhadap masyarakat, wajib pajak harus berdasarkan peraturan perundang-undangan yang bertujuan untuk menghindari kesewenang-wenangan dalam penetapan pajak. Pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus terang (*certain*) dan tidak mengenal kompromi (*not arbitrary*). Kebijakan pemberian pengurangan di atas dilakukan tidak melalui peraturan perundang-undangan dan



hanya berdasarkan kebijakan antara pejabat yang terkait mengenai besarnya pengurangan yang akan diberikan bahkan keputusan untuk tidak memberikan pengurangan. Hal ini menimbulkan ketidakpastian hukum karena kebijakan tersebut tidak diatur khusus melalui suatu peraturan resmi mengenai cara pemberian pengurangan BPHTB terhadap Hibah wasiat.

Dikarenakan proses pengurangan tersebut tergantung kepada kebijaksanaan pejabat yang terkait dalam Dinas pendapatan mengakibatkan proses tersebut berlangsung lama sampai 1 (satu) bulan. Hal ini mengakibatkan terhambatnya kinerja Notaris/PPAT dalam menyelesaikan proses Hibah Wasiat serta proses balik nama kepemilikan hak atas tanah. Wajib pajak sendiri akan lebih banyak menghabiskan waktu untuk dapat menyelesaikan proses hibah wasiat tersebut.

Untuk kendala yang berhubungan perhitungan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, sebagian besar lebih disebabkan oleh ketidaktahuan dari wajib pajak tentang cara perhitungan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang sesuai dengan peraturan yang berlaku. Karena dalam kenyataannya berdasarkan penelitian yang penulis lakukan, banyak wajib pajak melakukan perhitungan tidak sesuai dengan yang semestinya, sehingga kadang kala ada wajib pajak yang setelah dilakukan penelitian terhadap perhitungan atas Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang berasal dari hibah wasiat yang dilakukannya, terdapat kelebihan dari jumlah yang seharusnya disetorkan. Tidak jarang pula dari perhitungan yang dilakukan banyak setoran Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang berasal dari hibah wasiat yang dibayarkan kurang dari yang seharusnya karena adanya kesalahan dalam melakukan perhitungan terhadap Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.



Selain kendala di atas, berdasarkan penelitian yang penulis lakukan baik di lapangan maupun pada peraturan tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang ada, dalam hal ini menyangkut tentang hibah wasiat, terdapat suatu keadaan yang mungkin akan menimbulkan kendala yang sulit, karena setelah penulis menelusuri semua peraturan tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang berkaitan dengan hibah wasiat tidak ada satu pasalpun yang mengatur tentang hal ini.

Pembedaan dalam pemakaian Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) dalam melakukan perhitungan terhadap jumlah Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dari hibah wasiat yang harus dibayarkan. Perbedaan tersebut terlihat dari isi Pasal 7 Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3988) tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, itu sendiri di mana untuk hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/istri, Nilai Objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional.

Sedangkan untuk untuk hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus ke samping seperti saudara, dengan tidak dimasukkan dalam ketentuan Pasal 7 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3988) tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak



atas Tanah dan Bangunan, maka jika dia menerima hibah wasiat Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) yang dipakai terhadap perhitungan atas kewajiban Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan berdasarkan hibah wasiat yang diterimanya adalah Nilai Objek Pajak Tidak Kena Pajak umum padahal harta yang diperoleh sama-sama berasal dari hibah wasiat.

Di samping itu, dalam peraturan tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang ada, dalam hal ini menyangkut tentang hibah wasiat, juga tidak dijelaskan bagaimana perhitungan terhadap Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dari hibah wasiat jika ternyata terdapat suatu harta yang dihibahwasiatkan diperuntukkan secara bersama kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus ke samping.

Hal ini tentunya akan menimbulkan kesulitan dalam perhitungan tentang kewajiban atas Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dari hibah wasiat tersebut karena seperti yang penulis terangkan sebelumnya, bahwa terdapat perbedaan dalam pemakaian Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) terhadap perhitungan atas kewajiban Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dari hibah wasiat terhadap keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus ke samping.

4.6.3. Penetapan Hukum dalam Pajak Penghasilan Warisan

Warisan merupakan salah satu objek Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) sebagaimana yang ditetapkan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara



Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049) dan Peraturan Daerah Provinsi Daerah Khusus Ibukota Jakarta Nomor 18 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

Pasal 3 ayat (5) Peraturan Daerah Provinsi Daerah Khusus Ibukota Jakarta Nomor 18 Tahun 2010 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan mengatur bahwa ketentuan mengenai pengenaan pajak terhadap Objek Pajak yang diperoleh karena hibah wasiat dan waris akan diatur lebih lanjut dengan Peraturan Gubernur. Namun, sampai saat dilakukannya penulisan ini, Peraturan Gubernur sebagaimana dimaksud belum dibuat, sehingga ketentuan atau aturan yang dipakai untuk menetapkan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena terjadinya waris atau hibah wasiat masih diadaptasi dari peraturan lama yang sebelumnya mengatur, yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah Wasiat.

Pasal 1 angka 1 Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah Wasiat memberikan pengertian terhadap perolehan hak karena waris sebagai perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan oleh ahli waris dan pewaris, yang berlaku setelah pewaris meninggal dunia. Kemudian, dalam pasal selanjutnya diatur bahwa Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang terutang atas perolehan hak karena waris dan hibah wasiat adalah sebesar 50% (lima puluh persen) dari Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang seharusnya terutang.

Secara umum, harta warisan yang berupa hak atas tanah dapat dibedakan



menjadi 2 (dua), yaitu:^{207 208}

1. Harta waris yang belum bersertifikat.

Perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan, yang belum bersertifikat, karena adanya warisan, tidak dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan baru dikenakan pada saat dibuat dan ditandatanganinya Surat Keterangan Pendaftaran Hak. Hal tersebut disebabkan karena Objek Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan hanya mencakup perolehan hak-hak atas tanah dan/atau bangunan yang telah didaftarkan dan memiliki sertifikat sebagai tanda bukti haknya.

2. Harta waris yang bersertifikat.

Terhadap harta warisan berupa hak atas tanah yang telah disertifikatkan, maka perolehan hak atas tanah melalui warisan dapat dikelompokkan berdasarkan kondisi perolehannya:²⁰⁹

a. Sertifikat masih terdaftar atas nama pewaris akan dibalik nama ke seluruh ahli waris.

Setelah memiliki surat kematian dan surat keterangan waris, maka proses yang harus dilakukan adalah pembayaran Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan atas waris, setelah itu balik nama ke seluruh ahli waris.

Jika tanah tersebut akan dijual, maka setelah dilakukan proses tersebut di atas, tanah dapat langsung dijual kepada pembeli. Proses di atas juga dapat

²⁰⁷ Indonesia, Peraturan Pemerintah Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Karena Waris dan Hibah Wasiat, *PP No. 111 tahun 2000, LN No. 213 Tahun 2000, TLN No. 4030, Ps. 2*

²⁰⁸ BediJubaedi, "Pengenaan BPHTB atas Peristiwa Waris," <http://bradoks.wordpress.com/2008/01/24/pengenaan-bphtb-atas-peristiwa-waris/>, diunduh 11 September 2017.

²⁰⁹ Irma Devita, "Pemilikan Tanah Secara Warisan," http://irmadevita.com/2008/pemilikan-tanah-secara-warisan_



langsung dilakukan sekaligus dengan jual beli. Maka yang dilakukan adalah proses jual beli tanah warisan yang bisa dilakukan secara sekaligus, walaupun pada proses di Badan Pertanahan Nasional nantinya, balik nama tetap dilakukan 2 (dua) kali.

- b. Sertifikat masih terdaftar atas nama pasangan pewaris (suami/isteri pewaris). Karena tanah terdaftar atas nama orang yang masih hidup, maka terhadap sertifikat tanah tersebut tidak perlu dilakukan balik nama ke seluruh ahli waris, hanya tetap harus dibuatkan surat keterangan waris.

Apabila tanah tersebut akan dijual atau dijaminakan, maka seluruh ahli waris yang lain harus hadir untuk memberikan persetujuan. Seorang ahli waris tidak dapat hadir di hadapan Notaris pembuat akta tersebut, maka ahli waris yang tidak dapat hadir tersebut dapat membuat Surat Persetujuan di bawah tangan yang dilegalisir Notaris setempat atau dibuat Surat Persetujuan dalam bentuk akta Notaris.

- c. Sertifikat sudah terdaftar atas nama seluruh ahli waris, namun akan dilepaskan ke salah seorang ahli waris saja. Tahapan yang harus dilakukan adalah membuat Akta Pembagian Hak Bersama di hadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah, yang didahului dengan pembayaran Pajak Penghasilan dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan untuk bagian tanah yang sebenarnya merupakan milik ahli waris lain. Pembayaran Pajak Penghasilan dan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan tersebut dilakukan oleh seorang ahli waris yang ingin memperoleh seluruh harta warisan.

Seorang ahli waris tersebut kemudian melakukan balik nama terhadap harta warisan menjadi atas namanya sendiri. Jika kondisi sertifikat masih atas nama



pewaris, kemudian seorang ahli waris tersebut ingin membeli bagian dari ahli waris lain, maka proses tersebut di atas dapat dilakukan secara bersamaan dengan tahapan balik nama ke seluruh ahli waris sebagaimana yang telah dijelaskan pada huruf a di atas, tanpa ada tahapan yang dilewati.

Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan sebagaimana yang telah dibahas sebelumnya, merupakan salah satu jenis Pajak Daerah yang dikenakan terhadap perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan. Status Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan sebagai Pajak Daerah yang baru didapat sejak diberlakukannya Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang pajak Daerah dan Retribusi Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 130, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5049), tanggal 1 Januari 2010.

Pemahaman yang kurang dari Pemerintah Daerah mengenai mekanisme pemungutan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan disebabkan karena kurangnya informasi dan data yang diberikan oleh Pemerintah Pusat. Pemerintah Daerah juga tidak mendapatkan semacam pelatihan yang berkaitan dengan proses pemungutan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dan/atau pemahaman mengenai kasus-kasus yang sering terjadi dalam proses pemungutan tersebut.

Informasi dan data hanya dapat diperoleh Pemerintah Daerah dari pertemuan-pertemuan atau diskusi internal dengan orang dari Pemerintah Pusat yang mengerti dengan baik mengenai aturan dan tata cara serta proses pemungutan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.²¹⁰

²¹⁰Hasil wawancara dengan Bapak Haryadi, Penatausahaan Pendaftaran Pajak Daerah, Bagian Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, Dinas Pelayanan Pajak, tanggal 2 Agustus 2017.

4.7. Pengenaan Pajak Penghasilan Berdasarkan Kemampuan Ekonomis

Undang-Undang Pajak Penghasilan diatur dalam Pasal 4 ayat (1), yaitu penghasilan merupakan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak atas seluruh penghasilannya. Tidak setiap penghasilan dikenakan Pajak Penghasilan karena dilihat dari fungsi pajak dalam pencapaian kebijakan ekonomi. Undang-Undang Pajak Penghasilan menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang digunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak.

Pengertian penghasilan dalam Undang-Undang ini tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan Wajib Pajak tersebut sehingga wajib pajak yang menjual tanah dan/atau bangunan sebesar Rp10.040.000.000,00 (sepuluh miliar empat puluh juta rupiah) tetapi diperoleh/dibeli dengan harga sebesar Rp10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah), maka wajib pajak penjual harus membayar pajak PPh 2,5% dari Nilai Penjualan Objek tanah dan/atau bangunan, yaitu Rp251.000.000,00 (dua ratus lima puluh satu juta rupiah) yaitu tarif 2,5% tersebut adalah tarif PPh Final.

(Tarif PPh Final x Nilai Jual Objek Jual Beli)

$$2,5 \% \times \text{Rp}10.040.000.000,00 = \text{Rp}251.000.000,00$$



Total pembayaran pph yang dibayarkan senilai Rp251.000.000,00 (dua ratus lima puluh satu juta rupiah) atau 2,5% (dua koma lima persen) dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. pajak PPh 5% dari keuntungan Penjualan Objek tanah dan/atau bangunan, yaitu Rp2.000.000,00 (dua juta rupiah) atau tarif 5% x keuntungan (*Pay as you earn*).

Pajak Penghasilan Final (PPh Final) merupakan salah satu cara pemungutan pajak dengan cara yang sederhana. Disebut sederhana karena wajib pajak dapat menghitung pajak dengan sekali hitung yaitu, penghasilan bruto kali tarif. Tidak ada tarif progresif, tidak ada biaya yang harus dikurangkan, dan tidak dapat dikreditkan di SPT Tahunan.

Menurut Mansury dalam bukunya yang berjudul *Pajak Penghasilan Lanjutan*, menjelaskan bahwa dalam pemungutan pajak harus mencakup aspek keadilan horizontal dan keadilan vertikal, berikut penjelasannya:

1. syarat keadilan horizontal

- Definisi Penghasilan, semua tambahan kemampuan ekonomis, yaitu semua tambahan kemampuan untuk dapat menguasai barang dan jasa, dimasukkan dalam pengertian objek pajak atau definisi penghasilan,
- *Globality*, semua tambahan kemampuan itu merupakan ukuran dari keseluruhan kemampuan membayar atau “*the global ability to pay*”, oleh karena itu harus dijumlahkan menjadi satu sebagai objek pajak,
- *Nett income*, yang menjadi *ability to pay* adalah jumlah neto setelah dikurangi semua biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan itu,



Repository Universitas Brawijaya

- *Personal Exemption*, untuk Wajib Pajak orang pribadi suatu pengurangan untuk memelihara diri Wajib Pajak, dalam UU PPh disebut PTKP atau Penghasilan Tidak Kena Pajak,

- *Equal treatment for the equals*, jumlah seluruh penghasilan yang memenuhi definisi penghasilan, apabila jumlahnya sama, dikenakan pajak dengan tarif pajak sama, tanpa membedakan jenis-jenis penghasilan atau sumber penghasilan.

2. syarat keadilan vertikal

- *Unequal treatment for the unequals*, yang membedakan besarnya tarif adalah jumlah seluruh penghasilan atau jumlah seluruh tambahan kemampuan ekonomis, bukan karena perbedaan sumber penghasilan atau perbedaan jenis penghasilan,

- *Progression*, apabila jumlah penghasilan seorang Wajib Pajak lebih besar, dia harus membayar pajak lebih besar dengan menerapkan tarif pajak yang persentasenya lebih besar.

Mengenai keadilan terhadap perlakuan PPh final, Suparman²¹¹ mengatakan bahwa PPh final mengandung ketidakadilan dengan ciri-ciri sebagai berikut:

1. semua usaha dianggap memiliki laba, pada kenyataannya tidak semua usaha menghasilkan keuntungan. Menurutnya, beberapa usaha kecil yang dirintisnya bukan hanya menghasilkan kerugian tetapi ditutup karena tidak sanggup menanggung kerugian. Setiap usaha pasti memiliki potensi untung dan sebaliknya memiliki potensi rugi. PPh final selalu menganggap bahwa



usaha pasti menghasilkan laba. Ciri anggapan ini dilihat dari basis pajak PPh final adalah penghasilan bruto;

2. besaran laba kotor atau margin laba sudah ditentukan, untuk menghasilkan suatu angka tertentu sebagai tarif PPh final, sebenarnya administrator perpajakan, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak, telah memperhitungkan besaran margin laba. Besaran ini bisa didapat dari survey, atau langsung mengambil dari database perpajakan, atau bahkan perkiraan para pembuat keputusan saja dengan berpatokan kepada kewajaran usaha;
3. tidak menggunakan tarif progresif, tarif yang dipakai untuk mendapatkan tarif efektif di PPh final adalah tarif tunggal. Bagi sebagian ahli, tarif tunggal tidak mencerminkan keadilan vertikal. Seharusnya menggunakan tarif progressif seperti: 5%, 10%, 15%, 25%, dan 30% sebagaimana diatur dalam pasal 17 UU PPh yaitu untuk wajib pajak orang pribadi dalam negeri. Artinya, wajib pajak kecil membayar pajak lebih kecil karena tarifnya juga lebih kecil. Sebaliknya, wajib pajak besar akan membayar lebih besar karena tarifnya juga lebih besar. Semakin besar penghasilan, besaran tarif semakin besar pula. Inilah yang dimaksud keadilan vertikal seperti yang dijelaskan oleh Mansury dalam bukunya yang berjudul *Pajak Penghasilan Lanjutan*.

Pada pelaksanaan transaksi pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dikenakan Pajak Penghasilan dengan perhitungan sebagai berikut: tarif dasar final yang telah ditentukan dikalikan nilai transaksi sebagai dasar pengenaan pajaknya.

Pajak Penghasilan dihitung tanpa melihat apakah nilai pengalihan (jual) yang terjadi lebih tinggi atau lebih rendah daripada nilai perolehan (beli), tetap dikenakan



pajak dengan tarif final yang telah ditetapkan, artinya terhadap transaksi yang merugi (tidak memperoleh tambahan kemampuan ekonomis), tetap harus terkena Pajak Penghasilan (PPH).

Undang-undang Pajak Penghasilan mengatur bahwa pajak dikenakan dari setiap tambahan kemampuan ekonomis/penghasilan (*Pay as you earn*), akan tetapi undang-undang itu sendiri mengatur pula bahwa terhadap penghasilan tertentu, yang antara lain adalah penghasilan dari transaksi pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan akan diatur dengan Peraturan Pemerintah. Memenuhi peraturan tersebut, pemerintah mengatur pengenaan Pajak Penghasilan atas transaksi pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan dengan Peraturan Pemerintah, yang berlaku saat ini dengan penerapan tarif final yang dihitung berdasarkan nilai transaksi (tidak dengan nilai tambahan kemampuan ekonomis/keuntungan/penghasilan) dari Wajib Pajak yang melakukan transaksi pengalihan. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa dari setiap transaksi pasti akan terkena pajak tanpa harus melihat apakah atas transaksi tersebut memperoleh keuntungan atau menderita kerugian.

BAB V

REKONSTRUKSI PENGATURAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PENGALIHAN HAK ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN YANG BERBASIS KEADILAN

5.1. Keadilan dalam Pengenaan Pajak Penghasilan dari Transaksi Peralihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

Sektor perpajakan memegang peranan penting dan strategis dalam penerimaan negara. Peningkatan pendapatan negara, terutama dari sektor perpajakan, memberikan sumbangan positif terhadap upaya untuk menurunkan volume dan rasio defisit anggaran maupun rasio stok utang Pemerintah terhadap Pendapatan Domestik Bruto (PDB). Namun, dalam pelaksanaan pemungutan pajak ada kalanya terjadi silang pendapat antara wajib pajak dan fiskus.

Prinsip pemajakan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan adalah *unitary* (global) *taxation*. Maksudnya adalah bahwa semua penghasilan dari berbagai kategori dan sumber dikonsolidasikan menjadi satu kesatuan (*unitary*) basis pemajakan. Untuk mencapai keadilan (horisontal dan vertikal) atas satuan basis pemajakan tersebut dikenakan tarif umum (progresif). Namun disadari bahwa kultur, dan kondisi sosial, ekonomi dan politik masyarakat belum mendukung pelaksanaan sistem ideal tersebut (*unitary* dengan *vertical* dan *horizontal equity*).

Sementara menuju ke sana, dicari jembatan penyeberangan berupa sistem pemajakan yang sederhana (*simple tax system*). Sistem tersebut adalah pemotongan pajak final dengan tarif sepadan (*final flat tax system*). Dalam sistem pemajakan, agar sederhana pengenaan pajak dilakukan dengan pemotongan (*withholding*) pada sumbernya, berdasar penghasilan bruto (*gross base*), dengan tarif sepadan (*flat*



rate) dan bersifat final. *Gross base* artinya bahwa pajak dihitung berdasar penerimaan bruto (*proceeds*) tanpa memperhatikan jumlah biaya dan keadaan diri pembayar pajak. Tarif sepadan dimaksudkan untuk mengimplementasikan prinsip pengenaan pajak sama rata (*horizontal equity*) kepada semua Wajib Pajak. Sedangkan, final bertujuan untuk menyederhanakan pengenaan pajak dengan memperlakukan pembayaran pajak tersebut sebagai pelunasan keseluruhan kewajiban pajak atas Objek Pajak tersebut tidak ada kewajiban tambahan lainnya (sepanjang telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku). Penghasilan yang telah dikenakan pajak final tidak lagi digabungkan dengan penghasilan lainnya (dalam rangka *unitary system*) dan pajaknya tidak merupakan kredit pajak. Baik penghasilan maupun pajaknya, tidak perlu lagi digunggungkan (dilaporkan) dalam SPT Tahunan.²¹²

Pajak penghasilan termasuk dalam kategori pajak subjektif, artinya, pajak dikenakan karena ada subjeknya, yakni mereka yang telah memenuhi kriteria pemajakan seperti yang telah ditetapkan dalam peraturan perpajakan. Kemudian dalam Pasal 2 ayat (1) nya disebutkan secara jelas siapa-siapa yang dapat menjadi Subjek Pajak, yaitu orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Menurut Gunadi, yang dimaksud dengan orang pribadi adalah mereka yang bertempat tinggal (domisili) atau berada di Indonesia (residensi) ataupun di luar Indonesia. Orang pribadi sebagai Subjek Pajak tidak melihat batasan umur, jenjang sosial ekonomi dan kebangsaan atau kewarganegaraan. Dengan kata lain istilah orang pribadi yang dapat menjadi Subjek Pajak PPh Indonesia berlaku sama untuk semua orang

²¹² Ibid. h.59.



(*comprehensive, all inclusive*).²¹³ Sedangkan yang dimaksud dengan Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan satu kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha, lebih lanjut diuraikan dalam Penjelasan Pasal 2 Ayat (1) Huruf (b) Undang-Undang Pajak Penghasilan.

Pemungutan Pajak dapat terlaksana apabila unsur-unsur dalam pemungutan pajak dapat dipenuhi yaitu: ada masyarakat pembayar pajak, ada undang-undang yang mengatur, ada pemungut pajaknya (negara/pemerintah), ada wajib pajaknya dan ada objek pajak yang dikenakan pajak.²¹⁴

Pengeritan pajak mengundung ciri-ciri, yang terdiri dari :

- a. Adanya pengalihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor pemerintahan.
- b. Pemungutan pajak dapat dipaksakan secara hukum dengan melalui dua cara, yaitu melalui pengadilan atau menggunakan surat paksa.
- c. Pajak dapat dikenakan atas orang atau barang.
- d. Pajak dapat dipungut secara periodik maupun insidental.
- e. Pungutan pajak tidak dapat ditunjukkan adanya imbalan secara langsung.
- f. Pajak mempunyai fungsi budgeter dan fungsi mengatur.²¹⁵

Konsep keadilan bagi masyarakat sudah menjadi watak manusia akan merasa senang bila diperlakukan adil dan merasa tidak senang jika diperlakukan tidak adil. Pengertian adil menurut Notonagoro yang mengartikannya menurut pengertian klasik ilmiah ialah dipenuhinya segala sesuatu yang telah merupakan hak di dalam hidup bersama sebagai sifat hubungan antara satu orang dengan yang lainnya, mengakibatkan bahwa memenuhi tiap-tiap hak di dalam hubungan antara

²¹³ *Ibid.*, h. 17.

²¹⁴ Eko Lasmana. Sistem Perpajakan di Indonesia - Buku Peruana, ed.1, (Jakarta:PrimaKampur Grafika. 1992), hal 6.

²¹⁵ *Ibid.*, hal 6-7



yang satu dengan yang lain adalah suatu hal yang wajib. "Keadilan sosial"²¹⁶ adalah merupakan keadilan yang berlaku dalam masyarakat disegala bidang kehidupan, baik materiil maupun spiritual, dan selanjutnya makna dari kalimat "seluruh rakyat Indonesia" mempunyai arti bahwa seharusnya setiap orang Indonesia mendapat perlakuan yang adil dalam bidang hukum, politik, sosial, ekonomi dan kebudayaan.²¹⁷

Pelaksanaan keadilan²¹⁸ (*administration of justice*) yang berarti mengatur hubungan-hubungan dan menertibkan kelakuan manusia di dalam dan melalui pengadilan-pengadilan dari masyarakat yang berorganisasi politik, sedang sekarang oleh penulis-penulis tentang filsafat hukum, keadilan itu diartikan sebagai hubungan yang ideal antar manusia.²¹⁹

Demikian pula masalah kekuasaan (*power*) memegang peranan yang sangat penting di dalam proses keadilan, hal ini telah banyak dipertimbangkan di berbagai negara. Kekuasaan ini pada umumnya dimanifestasikan dalam undang-undang dan peraturan agar mempunyai kekuatan hukum di dalam mengendalikan dan

²¹⁶ Sila kelima Pancasila ialah Keadilan Sosial Bagi Seluruh Rakyat Indonesia, dalam kaitannya dengan pajak, maka pajak yang dipungut dari rakyat harus mencerminkan keadilan, baik dalam undang-undangnya maupun dalam penerapannya, lihat dalam Rochmat Soemito, *Asas-asas Hukum Perpajakan*, (Jakarta: Badan Pembinaan Hukum Nasional Departemen Kehakiman, 1991), hal.6

²¹⁷ Lasiyo dan Yuwono, *Pancasila {Pendekatan Secara Kefilsafatan}*, (Yogyakarta: Liberty, 1985), hal 36-37

²¹⁸ Pengertian keadilan itu dapat disoroti dari berbagai sudut pandang, yaitu dari segi filsafat hukum, politik, ekonomi, etika dan ilmu hukum. Seperti halnya Plato mencoba menjelaskan konsepnya tentang keadilan dari inspirasi, sedang Aristoteles mendekati analisa yang berdasarkan ilmu dan prinsip-prinsip rasional dengan latar belakang tipe masyarakat politik dan peraturan-peraturan hukum yang ada pada waktu itu. Hubungan antara keduanya adalah asumsi concept of virtue, yaitu sikap baik suatu pengertian yang mencakup segala-galanya darimana keadilan merupakan suatu bagiannya. Dari concept of virtue ini mengalir pengertian balance dan harmony, sebagai suatu ukuran pada masyarakat dan perorangan yang adil. Plato berpendapat bahwa harmoni adalah suatu keadaan balans pikiran dari alam yang tidak dapat dianalisa oleh akal. Sedang menurut aristoteles harmoni adalah suatu yang ada di tengah-tengah antara dua keadaan yang ekstrim, pengertian harmoni ini bisa didapat dengan mempergunakan prinsip-prinsip yang mirip dengan dasar-dasar ilmu pasti.

²¹⁹ Roscoe Pound, *Tugas Hukum*, diterjemahkan oleh Radjab Muhammad, (Jakarta: Bhralara, 1965), hal.9



menjatuhkan sanksi. Kaitan ini perhatian perlu ditujukan kepada sejauh mana batas-batas yang diberikan untuk melaksanakan kekuasaan tersebut seperti dikemukakan oleh Dias.²²⁰ Pelaksanaan pemungutan pajak-pajak oleh negara di Indonesia telah diatur dalam konstitusi negara sehingga dengan demikian diharapkan dapat menjamin rasa keadilan dalam pemungutan pajak.²²¹

Hukum pajak harus dapat memberikan jaminan hukum yang perlu untuk menyatakan keadilan yang tegas, baik untuk negara maupun untuk warganya. Oleh karena itu, pajak di negara hukum harus ditetapkan dalam undang-undang. Hukum pajak harus dapat memberikan jaminan hukum bagi tercapainya keadilan, dan jaminan itu diberikan kepada pihak-pihak yang tersangkut di dalam pemungutan pajak, yaitu pihak berwajib pajak dan pihak fiskus.²²²

Selain masalah keadilan, masalah lain yang berkaitan dengan perasaan adil adalah "kemampuan membayar", walaupun telah diusahakan untuk menghitung besarnya pajak yang harus dibayar dengan seadil-adilnya, akan tetapi jika jumlah yang harus dibayar itu tidak mungkin dapat ditanggung oleh Wajib Pajak yang bersangkutan, maka tetap saja perasaan tidak adil itu akan melekat pada diri Wajib Pajak itu. Untuk sebesar mungkin menghindari "Kemampuan membayar" Bagi Wajib Pajak, dalam hal ini terdapat suatu teori yang dinamakan Teori Gaya Pikul, yang menyatakan bahwa pajak harus dibayar menurut gaya pikul seseorang secara kongkrit.

Penerapan teori ini dilakukan dalam peraturan perpajakan di negara kita, diwujudkan sebagai batas seseorang tidak akan dikenakan Pajak Penghasilan yang

²²⁰R.W.M. Dias, *Jurisprudence*, edisi 4, (London: Butterworths, 1976), hal. 102.

²²¹Pasal 23 A Undang-undang Dasar 1945 : "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-undang."

²²²Lasmana, *op.cil.*, hal. 19



disebut sebagai Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) dengan menghitung berapa besar jumlah anggota keluarganya dengan menghitung berapa besar jumlah anggota keluarganya dengan pembatasan banyaknya tanggungan untuk wajib pajak adalah tiga orang anak. Tetapi mengenai apa yang menjadi dasar pertimbangan sehingga peraturan ini diterapkan hingga saat ini penulis belum pernah menemukan penjelasannya dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dengan demikian walaupun pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak telah mencoba menerapkan teori gaya pikul ini pada peraturan perpajakan yang berlaku, akan tetapi dalam kenyataannya belum sepenuhnya dapat memenuhi apa yang dimaksudkan dalam teori ini. Rasa keadilan bagi Wajib Pajak dalam turut bertanggung jawab terhadap bangsa dan negara melalui pembayaran pajak sangat penting artinya, sehingga dengan demikian mereka akan rela melaksanakan kewajibannya dengan baik. Akan tetapi yang tak kalah pentingnya lagi adalah harus terdapat suatu kepastian hukum dalam peraturan yang diberlakukan, bahwa sistem hukum pada hakikatnya merupakan sistem hirarkis yang tersusun dari peringkat terendah hingga peringkat tertinggi (*grundnorm*). Hukum yang lebih rendah harus berdasarkan dan tidak boleh bertentangan dengan hukum yang lebih tinggi, sebagaimana yang dikembangkan oleh Adolf Merkl dengan ajarannya tentang "*stufentheori*". Sifat yang bertentangan dari hukum yang lebih rendah mengakibatkan batalnya daya laku hukum itu, sebaliknya hukum yang lebih tinggi merupakan dasar dan sumber dari hukum yang lebih rendah.²²³

Memperhatikan cara pemungutan yang dilakukan maka penulis melihat bahwa dasar pemikiran mengapa diterapkannya pengenaan Pajak Penghasilan

²²³Hans Kelsen, *Pure Theory of Law*, diterjemahkan oleh Max Knight dari *Bahis Jerman*. (Berkeley : University of California Press, 1967), hal 221 -276 .



sebagaimana yang dimaksud dalam tulisan ini, adalah untuk menerapkan konsep *Pay as You Earn*.²²⁴

Menurut Smith, untuk keadilan beban pajak²²⁵ pertama-tama hendaknya dibebankan kepada masyarakat berdasarkan manfaat yang dinikmati oleh anggota masyarakat yang bersangkutan. Apabila manfaat yang dinikmati tersebut tidak dapat dipakai untuk membagi beban pajak yang diperlukan, maka anggota masyarakat harus dikenakan pajak sebanding dengan kemampuan membayar masing-masing, yaitu sebanding dengan penghasilan yang diperolehnya berkat perlindungan pemerintah.²²⁶ Sehingga dengan demikian dimaksudkan bahwa pajak yang dipungut dari masyarakat hendaknya memenuhi rasa keadilan dan pemungutannya merata, dengan demikian hal yang juga sangat penting untuk diperhatikan adalah tingkat kemampuan seseorang dalam membayar pajak-pajak yang harus dibebani kepadanya (*ability to pay*).²²⁷

Pengenaan tarif pajak hibah wasiat sebesar 0% (nol persen) yang diterapkan, berdasarkan teori-teori tentang fungsi dari pemungutan pajak, kebijakan tersebut menurut penulis tepat. Pajak yang menjadi sebuah kenyataan dalam kehidupan masyarakat tentunya memiliki fungsi tertentu.

²²⁴Pay as you Earn, yang berarti bahwa pengenaan pajak dilakukan pada saat yang tepat bagi si pembayar pajak, yaitu pada saat yang bersamaan dengan saat penerimaan diterima oleh si pembayar pajak, sehingga dana untuk pembayaran pajak tersedia dan bagi wajib pajak yang membayar tidak dirasakan terlampau berat untuk mengeluarkan uang pembayaran pajak tersebut

²²⁵Pada dasarnya rasa keadilan bagi masyarakat pembayar pajak hendaknya dilihat dari rasa kebersamaan bertanggung jawab dan turut serta dalam pembangunan bangsa dan negara ini, terlebih lagi agar mereka dapat merasakan bahwa mereka berada dalam kedudukan yang sama di muka hukum, yang artinya hak dan kewajibannya adalah sama antara sesama masyarakat wajib pajak dengan tidak memandang status sosialnya, bahwa dia sebagai seorang masyarakat biasa ataupun seorang pejabat yang berkuasa

²²⁶Ibid., hal. 7

²²⁷ Untuk memberikan dasar pada keadilan, maka dijelaskan dengan bermacam-macam teori, yaitu Teori asuransi, Teori Kepentingan, Teori Gaya Pikul, Teori Bakti atau Teori Kewajiban Pajak Mutlak, serta Teori Gaya Beli, lihat Muhammad Gade dan Djamaluddin Gade, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 1995), hal 12.



Pada umumnya dikenal adanya dua fungsi utama dari pajak itu sendiri yaitu :

1. Fungsi *Budgetair* (Sumber Keuangan Negara)

Pajak mempunyai fungsi *budgetair* artinya pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran baik rutin maupun pembangunan, sebagai sumber keuangan negara. Upaya tersebut ditempuh dengan cara ekstensifikasi maupun intensifikasi pemungutan pajak melalui penyempurnaan peraturan berbagai jenis pajak seperti Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai, dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pajak Bumi dan Bangunan, dan lain-lain.

2. Fungsi *Regulerend* (mengatur)

Pajak mempunyai fungsi mengatur artinya pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi, dan mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar bidang keuangan.²²⁸

Kedua fungsi tersebut diatas, tidak dapat dipisahkan satu dengan yang lainnya. Pemberian kebijakan pengenaan tarif pajak hibah wasiat sebesar 0% (nol persen) akan mengesampingkan fungsi pajak yang pertama yaitu fungsi *budgetair* (sumber keuangan negara). Tentunya dengan mengesampingkan fungsi pajak sebagai fungsi anggaran tersebut, lebih mengutamakan fungsi pajak yang kedua yaitu fungsi mengatur (*regulerend*).

Pajak digunakan untuk mengatur dan mengarahkan masyarakat ke arah yang dikehendaki pemerintah. Oleh karenanya fungsi mengatur ini menggunakan pajak untuk dapat mendorong dan mengendalikan kegiatan masyarakat agar sejalan

²²⁸Siti Resmi, *op.cit*, hal. 2.



dengan rencana dan keinginan pemerintah.²²⁹ Fungsi mengatur yang dimiliki oleh pajak ini tentunya akan sangat banyak dipengaruhi oleh kebijakan-kebijakan politik yang akan lebih mengutamakan kepentingan politik pemerintah dibandingkan dengan kepentingan masyarakat.

Untuk dapat melaksanakan fungsi mengatur ini, pada umumnya fiskus menggunakan beberapa cara, yang terdiri dari :

a. Cara umum

Cara ini biasanya dilakukan dengan menggunakan tarif-tarif pajak untuk mengadakan perubahan terhadap tarif yang bersifat umum. Tarif yang merupakan presentase atau jumlah yang dikenakan terhadap basis pajak (*tax base*), yang berlaku secara umum, dijadikan instrumen perwujudan fungsi pajak ini.

b. Cara khusus

Pelaksanaan fungsi mengatur dari pajak yang bersifat khusus ini dapat dibedakan kembali menjadi dua, yakni yang bersifat positif (*insentif*) dan yang bersifat negatif (*dis-insentif*).²³⁰

Pengenaan tarif pajak hibah wasiat sebesar 0% (*nol persen*) pada BPHTB, tentunya lebih menitik beratkan pada pelaksanaan fungsi mengatur dari pajak yang dilakukan dengan cara melakukan perubahan terhadap tarif pajak hibah wasiat pada BPHTB. Bahwa dengan mengesampingkan fungsi anggaran dari pajak itu sendiri, dalam hal pengenaan tarif pajak hibah wasiat pada BPHTB sebesar 0% (*nol persen*) tidaklah tepat karena dengan lebih mengutamakan fungsi mengatur dari pajak itu

²²⁹Y. Sri Pudyatmoko, 2009, *Pengantar Hukum Pajak*, CV. Andi Offset, Yogyakarta, hal. 16.17

²³⁰ErlySuandi, 2014, *Hukum Pajak*, Edisi 6, Salemba Empat, Jakarta, hal. 16



sendiri, akan dengan mudahnya memasukkan unsur-unsur kepentingan politik yang akan digunakan untuk mengatur dan mengendalikan kegiatan masyarakat untuk segera mewariskan dan menghibah wasiatkan tanah ataupun lahan-lahan pertanian.

Pelaksanaan fungsi mengatur dari pajak yang dilakukan dengan cara umum sebagaimana telah disebutkan di atas, tentunya berkaitan erat dengan sistem tarif yang digunakan di Indonesia. Setiap negara akan menentukan sendiri sistem tarif pajak yang akan diterapkan di negaranya masing-masing. Di Indonesia untuk Pajak Penghasilan (PPh) menggunakan tarif proporsional, Pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2) dan BPHTB menggunakan tarif yang disebut dengan tarif *bentham*. Adapun yang dimaksud dengan tarif *bentham* yaitu sebuah tarif pajak yang memodifikasi tarif proporsional dengan memberikan jumlah tertentu sebagai batas tidak kena pajak yang tidak dikenakan pajak, pajak hanya dikenakan atas jumlah yang melebihi batas tidak kena pajak. Kalau diperhatikan secara seksama tarif ini akan menghasilkan tarif efektif yang berbeda-beda. Tarif efektif tidak pernah mencapai tarif pajak yang ditentukan tetap semakin mendekati kalau objek pajaknya semakin besar.

Pemerintah untuk mencapai tujuannya, baik yang bersifat politis maupun yang bukan politis, menggunakan kebijaksanaan tarif dengan cara mengkombinasikan penggunaan tarif pajak tinggi dan tarif pajak yang rendah yakni sebesar 0% (nol persen). Meskipun merupakan sebuah kebijaksanaan, namun karena ketentuan tentang tarif tersebut termasuk ketentuan material, maka ketentuan tentang tarif tersebut harus pula dimuat dalam sebuah undang-undang, terkecuali jika undang-undang memberi kuasa kepada pemerintah atau Menteri



Keuangan (*delegation of authority*). Penggunaan tarif *bentham* pada pajak PBB-P2 dan BPHTB ini tentunya akan mengakibatkan perbedaan pengenaan tarif pada masing-masing daerah.

Ketika sebuah tarif terhadap suatu jenis pajak menggunakan tarif rendah seperti halnya penerapan tarif 0% (nol persen) atas hibah wasiat pada BPHTB, menurut penulis kebijakan tersebut lebih cenderung memiliki sebuah tujuan politis.

Tentang dasar pengenaan pajak hibah wasiat pada BPHTB sendiri adalah pada Nilai Perolehan Objek Pajak (selanjutnya disebut NPOP). Sedangkan untuk dasar pengenaan NPOP ini sendiri tentunya berbeda-beda untuk setiap jenis perolehan hak yang didapat. Misalnya untuk hibah, hibah wasiat dan waris, NPOP didasarkan pada nilai pasar.

Kebijakan pengenaan tarif sebesar 0% (nol persen) terhadap pajak membebaskan masyarakat dari pajak BPHTB ketika melakukan waris atau hibah wasiat, justru akan merugikan. Saat ini ketika masih mampu untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran untuk menjalankan pemerintahannya, akan merasa semuanya akan berjalan baik-baik saja karena masih ada sektor-sektor pajak lain yang lebih besar pemasukan dananya ke kas daerah. Tetapi seiring dengan perkembangan waktu, tidak menutup kemungkinan akan kekurangan sumber pendanaan guna menutupi pengeluaran-pengeluaran untuk menjalankan pemerintahannya. Ketika merasa kekurangan sumber pendanaan, sudah pasti akan kembali melakukan pemungutan terhadap pajak waris atau hibah wasiat pada BPHTB dengan menggunakan tarif yang lebih besar guna mendapatkan sumber pendanaan baru.



Asas *Equity/Equality* (keadilan) merupakan salah satu asas yang sering kali menjadi pertimbangan penting dalam memilih *policy option* yang ada dalam membangun sistem perpajakan. Suatu sistem perpajakan dapat berhasil apabila masyarakatnya merasa yakin bahwa pajak-pajaknya dipungut pemerintah telah dikenakan secara adil dan setiap orang membayar sesuai dengan bagiannya.

Persepsi umum bahwa pajak hanya merupakan upaya-upaya *law enforcement* untuk mereka yang berusaha untuk menghindarinya, sementara disisi lain terlihat jelas bahwa golongan masyarakat yang kaya justru membayar pajak lebih sedikit dari berapa yang seharusnya mereka bayar atau bahkan justru mereka yang menikmati fasilitas-fasilitas perpajakan, sulit diharapkan terciptanya kesadaran dan kepatuhan membayar pajak dari wajib pajak. Dalam bukunya berjudul *Public Finance*, Eickstein menyebutkan bahwa salah satu alasan mengapa tingkat *tax consciousness* (kesadaran membayar pajak) di negara-negara maju relatif sangat tinggi adalah karena mereka sangat yakin bahwa pajak yang dipungut pemerintah sudah adil.²³¹

Sejarah juga membuktikan bahwa pajak yang dipungut dengan tidak adil dapat menyebabkan timbulnya revolusi sosial, sebagaimana yang terjadi di Perancis dan Inggris. Oleh karena itu, kebutuhan akan ditegakkannya asas keadilan dalam pemungutan pajak merupakan suatu hal yang mutlak. Keadilan dalam Pajak Penghasilan terdiri dari keadilan horizontal dan keadilan vertikal. *Horizontal Equity* yaitu suatu pungutan pajak dikatakan memenuhi keadilan horizontal apabila wajib pajak yang berada dalam kondisi yang sama diperlakukan sama (*equal treatment for the equals*). Pengertian sama (*equal*) adalah besarnya seluruh tambahan

²³¹HaulaRosdiana dan Rasin Tarigan, loc.cit.,hal. 119.



kemampuan ekonomi netto. Sedangkan yang dimaksud *vertical equity* yaitu asas keadilan vertikal terpenuhi apabila wajib pajak yang mempunyai tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda diperlakukan tidak sama. Sehingga dari penjelasan tersebut menunjukkan bahwa asas keadilan bukanlah sesuatu hal yang tidak bisa diimplementasikan atau hanya sekedar motto bahkan tidak sedikit orang yang beranggapan bahwa keadilan adalah sesuatu yang jauh di sana. Sebaliknya, keadilan merupakan asas yang bisa diimplementasikan juga bisa diukur.²³²

Asas *Revenue Productivity* merupakan asas yang lebih menyangkut kepentingan pemerintah sehingga asas ini oleh pemerintah yang bersangkutan sering dianggap sebagai asas yang terpenting. Sebagaimana telah dijelaskan bahwa pajak mempunyai fungsi utama sebagai penghimpun dana dari masyarakat untuk membiayai kegiatan pemerintah, baik pembiayaan rutin maupun pembiayaan pembangunan (fungsi budgetair). Karena itu dalam pemungutan pajak, harus selalu dipegang teguh asas produktivitas pembiayaan. Upaya ekstensifikasi maupun intensifikasi sistem perpajakan nasional serta penegakan *law enforcement*, tidak akan berarti bila hasil yang diperoleh tidak memadai. Diberbagai negara berkembang reformasi perpajakan pada umumnya masih menekankan pada aspek penerimaan, sehubungan dengan kebutuhan untuk menutupi anggaran belanja pemerintah, padahal seharusnya *Revenue Productivity* dan *equity* seharusnya bukan merupakan dua hal yang dipertentangkan, melainkan melengkapi satu dengan yang lainnya.

Asas *Certainty* (kepastian) menyatakan bahwa harus ada kepastian, baik bagi petugas pajak maupun semua wajib pajak dan seluruh masyarakat. Asas

²³²Ibid.,hal. 124-125.



kepastian antara lain mencakup kepastian mengenai siapa-siapa yang harus dikenakan pajak, apa-apa saja yang dijadikan objek pajak, serta besarnya jumlah pajak yang harus dibayar dan bagaimana jumlah pajak yang terutang itu harus dibayar. Artinya, kepastian bukan hanya menyangkut kepastian mengenai subjek pajak (dan pengecualiannya), objek pajak (dan pengecualiannya), dasar pengenaan pajak serta besarnya tarif pajak, tetapi juga mengenai prosedur pemenuhan kewajibannya, antara lain prosedur pembayaran dan pelaporan, serta pelaksanaan hak-hak perpajakannya. Tanpa prosedur yang jelas, wajib pajak akan sulit untuk menjalankan kewajiban serta haknya, dan bagi fiskus, akan kesulitan untuk mengawasi pelaksanaan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak juga dalam melayani hak-hak wajib pajak.

Asas *Convenience* (kemudahan/kenyamanan) menyatakan bahwa saat pembayaran pajak hendaknya dimungkinkan pada saat yang menyenangkan/memudahkan wajib pajak, misalnya pada saat menerima gaji atau menerima penghasilan lain seperti pada saat menerima bunga deposito. Asas *Convenience* bisa juga dilakukan dengan cara membayar terlebih dulu pajak yang terutang selama satu tahun pajak secara berangsur-angsur setiap bulan (seperti PPH Pasal 25). Dengan demikian pada akhir tahun pajak, wajib pajak tidak perlu terlelu berat dalam membayar pajaknya dibandingkan dengan jika pajak yang terutang selama satu tahun pajak tersebut dibayar sekaligus pada akhir tahun.

Asas *Efficiency* dapat dilihat dari dua sisi yaitu sisi fiskus pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya pemungutan pajak yang dilakukan oleh kantor pemungut pajak (antara lain dalam rangka pengawasan kewajiban wajib pajak) lebih kecil daripada jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan. Dari sisi wajib pajak,



sistem pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya yang harus dikeluarkan oleh wajib pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya bisa seminimal mungkin.

Asas *Simplicity* pada umumnya peraturan yang sederhana akan lebih pasti, jelas dan mudah dimengerti oleh wajib pajak. Oleh karena itu, dalam menyusun suatu undang-undang perpajakan, harus diperhatikan juga asas kesederhanaan.

Dalam sistem pajak penghasilan, terdapat suatu metode perhitungan pajak yang disebut *presumptive tax* dan *deemed taxable income*, dimana dalam menghitung pajak penghasilan yang terutang, wajib pajak diberi kemudahan untuk menghitung dengan menggunakan norma perhitungan penghasilan neto yang sifatnya hanya merupakan asumsi atau perkiraan. Metode perhitungan semacam ini jauh lebih sederhana dibandingkan dengan ketentuan perhitungan pajak penghasilan pada umumnya, yang membutuhkan pembukuan yang lengkap dan akurat. Pajak

Penghasilan yang terutang dalam peralihan hak atas tanah dan bangunan merupakan pajak yang bersifat final, berarti pula bahwa pajak tersebut diatur secara tersendiri, sesuai ketentuan undang-undang maka Pajak Penghasilan tersebut diatur dalam Peraturan Pemerintah.

PPH adalah pajak yang dikenakan kepada orang pribadi atau badan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu Tahun Pajak. Yang dimaksud penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang berasal baik dari Indonesia maupun luar Indonesia yang dapat digunakan untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan dengan dapat digunakan untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan dengan nama dan dalam bentuk apapun. Dengan demikian maka penghasilan itu dapat berupa keuntungan usaha, gaji, honorarium, hadiah, dan lain sebagainya. Berdasarkan UU PPh objek pajak yang dikenakan pajak final



menurut Pasal 4 ayat 2 antara lain, yaitu bunga deposito dan tabungan-tabungan lainnya, penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek, penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan, serta penghasilan tertentu lainnya, pengenaan pajaknya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Undang-undang dapat menyerahkan kepada Peraturan Pemerintah untuk menentukan besarnya tarif pajak sepanjang tarif yang ditentukan tidak melebihi tarif umum pajak yang berlaku sesuai dalam undang-undang itu sendiri. Hal ini dilakukan dengan pertimbangan kesederhanaan, keadilan, pemerataan dan efektivitas dalam pengenaan pajak. Alasan itu sangat tepat bila mengingat kembali materi muatan dalam undang-undang hanya terbatas pada pokok-pokoknya saja, sedangkan pengaturan lebih lanjut dalam Peraturan Pemerintah dimaksud tidak melanggar undang-undang, karena undang-undang itu sendiri telah memberikan pelimpahan agar diatur Peraturan Pemerintah dengan suatu batasan yang ditentukan.²³³

Pembentukan Peraturan Pemerintah sebagai pengaturan lebih lanjut dari undang-undang adalah hal yang sesuai dengan tata perundang-undangan di Indonesia, karena undang-undang hanya berisi hal-hal pokok, sedangkan penjabarannya dituangkan dalam Peraturan Pemerintah dengan pertimbangan agar lebih sederhana, dan mudah manakala akan dilakukan penyesuaian-penyesuaian sesuai dengan keadaan masyarakat. Dengan demikian halnya PPh dalam pengalihan hak atas tanah dan atau bangunan yang dapat dikatakan semua aturannya ada dalam Peraturan Pemerintah (PP) karena sifatnya sebagai pajak final. Hal ini menjadi

²³³Richard Burton, *Kajian Aktual Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2009), hal. 176-178.



kendala karena dalam proses peralihan hak tersebut, tidak hanya melibatkan wajib pajak dan pemerintah tetapi ada pejabat-pejabat lain yang berkaitan dengan peralihan hak tersebut seperti Notaris, Pejabat Pembuat Akta Tanah, Camat, Pejabat

Lelang atau pejabat lain yang diberi wewenang sesuai peraturan yang berlaku.

Dalam PP tidak memungkinkan untuk dibuat ketentuan sanksi pidana sehingga ketentuan-ketentuan dalam PP tersebut hanya berupa larangan saja tanpa sanksi.

Namun, ketentuan yang mengatur untuk melakukan pembayaran pajak sebelum peralihan hak dilaksanakan adalah dimaksudkan untuk meningkatkan kepatuhan para wajib pajak sehingga pendapatan negara dari sektor pajak dapat meningkat. Sehingga pengaturan pembayaran pajak sebelum peralihan hak dilaksanakan sesuai dengan asas *certainty* yang artinya, kepastian bukan hanya menyangkut kepastian mengenai subjek pajak (dan pengecualiannya), objek pajak (dan pengecualiannya), dasar pengenaan pajak serta besarnya tarif pajak, tetapi juga mengenai prosedur pemenuhan kewajibannya, antara lain prosedur pembayaran dan pelaporan, serta pelaksanaan hak-hak perpajakannya. Dan peraturan Perpajakan yang mengenai pajak penghasilan harus disesuaikan dengan perbuatan hukumnya, karena Hibah dan Warisan bukan merupakan objek pajak penghasilan yang ada penambahan nilai ekonomis bagi si pemberi hibah dan pewaris.

5.2. Kepastian Hukum Pajak Penghasilan terhadap Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan

Peraturan perpajakan yang diberlakukan sebaiknya benar-benar dapat dirasakan oleh wajib pajak bahwa beban pajak yang harus dibayarkan itu memang pantas dibebankan kepadanya, oleh karna adanya penghasilan atau nilai lebih yang didapatnya yang pantas dikenakan pajak, sehingga dengan demikian sebagai



seorang warga negara atau penduduk yang telah menikmati penghasilan atau nilai lebih tersebut wajib untuk turut serta bertanggung jawab bagi pembangunan bangsa dan negaranya melalui pembayaran pajak-pajak yang harus dilaksanakannya. Bagi masyarakat wajib pajak yang mempunyai penghasilan lebih besar atau mempunyai kemampuan lebih besar, tentunya dapat membayar pajak lebih besar sesuai dengan tingkat besarnya penghasilan atau kemampuan yang dimilikinya.

Undang-undang pajak juga bertujuan memberikan kepastian hukum. Sedangkan pengertian kepastian hukum ini memang belum terdapat kesesuaian paham, akan tetapi arti yang pasti adalah bahwa ketentuan undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan. Peraturan perundang-undangan harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus, sehingga undang-undang harus disusun sedemikian rupa dan dengan demikian tidak akan memberikan peluang kepada siapapun juga untuk memberikan interpretasi yang lain dari yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.

Kepastian hukum dalam hukum perdata lain dari kepastian hukum dalam hukum publik, dalam hukum perdata di samping *dwingend recht*, ada juga *aanvullend recht*. Hukum perdata memberikan peluang kepada para pihak untuk mengatur sendiri hubungan antara mereka sehingga mereka sendiri wajib mengusahakan adanya kepastian hukum di antara mereka. Hukum pajak yang merupakan yang wajib dipatuhi oleh umum/semua orang²³⁴, sehingga ketentuan undang-undang harus jelas dan tegas, dan tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan penafsiran lain dari kehendak pembuat undang-undang.

²³⁴RochmatSoemitro, Asas-asas Hukum Perpajakan. (Jakarta: Badan Pembinaan Hukum Nasional Departemen Kehakiman 1991), hal. 16



Sekalipun sangat sulit untuk mendefinisikan hukum, sehingga para sarjana memberikan definisi yang berbeda-beda, namun sebagai pegangan kiranya kita dapat memberikan pengertian kepada hukum yaitu sebagai seperangkat kaidah yang mengatur kehidupan manusia dalam pergaulan masyarakat. Salah satu aspek yang penting dalam hukum ialah sifat normatifnya yang berupa patokan atau pedoman yang harus dituruti atau ditaati oleh semua pihak.

Bahwa dengan demikian tugas hukum adalah menjamin terciptanya kepastian hukum,²³⁵ hal mana hanya dapat tercapai apabila hukum itu berbentuk hukum tertulis (undang-undang beserta peraturan pelaksanaannya) yang didalamnya merupakan suatu peraturan pelaksanaannya.) yang di dalamnya merupakan suatu peraturan yang sistematis, logis, dan pasti. Hukum tidak boleh memuat aturan-aturan yang saling bertentangan satu sama lain dan juga jangan sampai terdapat ketentuan serta istilah yang dapat ditafsirkan secara berlainan.

Pengertian kepastian hukum mempunyai dua segi, pertama, dalam hal terjadi perselisihan, kedua belah pihak dapat menentukan kedudukan masing-masing, kedua, adanya jaminan perlindungan terhadap kedua belah pihak dari tindakan hakim yang sewenang-wenang.

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa dengan kepastian hukum dalam hukum pajak harus dapat memberi perlindungan hukum, yang pada akhirnya juga diharapkan berupa keadilan yang dapat dirasakan baik bagi masyarakat wajib pajak maupun negara/pemerintah, dengan demikian seyogyanya peraturan

²³⁵ Tentang kepastian hukum ini belum terdapat kesesuaian faham, namun arti yang pasti adalah bahwa ketentuan undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan, harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang kepada siapa pun untuk memberikan interpretasi yang lain dari yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.



perundang-undangan beserta peraturan-peraturan pelaksanaannya harus tegas dan jelas.²³⁶

Hukum yang bertujuan keadilan melalui tertib hukum, berusaha memberikan kepastian hukum. Kepastian hukum sangat penting bagi dunia hukum itu sendiri, sehingga setiap orang mengetahui sampai sejauh mana hukum memberikan hak dan kewajiban kepadanya. Kepastian hukum sangat diperlukan, karena hukum pajak memuat atau berisikan hak dan kewajiban setiap warga negara/penduduk terhadap negara yang bersangkutan.

Kepastian hukum yang tersimpul dalam undang-undang banyak tergantung pada ketegasan, kejelasan, kepastian yang disebabkan oleh kalimat undang-undang, susunan kalimat, penggunaan kata dan istilah baku, yang tidak mengandung arti ganda, dubius, atau ragu-ragu. Kepastian hukum memberikan jaminan bahwa subyak hukum tidak akan diperlakukan secara sewenang-wenang/semena-mena, sehingga setiap orang akan dapat mengetahui dengan pasti apa dan sejauh mana hak dan kewajiban yang diberikan oleh undang-undang kepadanya, dan apabila masih ada hal-hal yang kurang jelas, hal ini harus diberikan tafsiran yang pasti dan tetap, yang tidak dapat diartikan lain.

Pemungutan pajak di manapun juga harus memenuhi asas kepastian dalam suatu peraturan yang dikeluarkan oleh pemerintah, untuk memenuhi ketentuan dalam asas ini di negara kita dilakukan berdasarkan undang-undang, dengan demikian untuk memberikan kepastian hukum dalam pemungutan pajak di negara

²³⁶bid.tel 13-14



kita telah dijamin dalam ketentuan konstitusional, yang dimuat dalam Pasal 23 A Undang-Undang Dasar 1945.²³⁷

Pemerintah tidak dibenarkan membuat suatu ketentuan untuk mengadakan/memungut pajak dari rakyatnya dengan peraturan yang lebih rendah daripada bentuk undang-undang.²³⁸ Peraturan-peraturan yang memuat kenaikan-kenaikan, denda-denda, dan sanksi-sanksi serta tentang cara-cara pemberian pembebasan dan pengembalian pajak, juga ketentuan-ketentuan yang memberi hak tagihan utama kepada fiskus dan sebagainya.²³⁹

Pajak harus dibayar pada saat seseorang memperoleh penghasilan sebagaimana dikenal sebagai sistem pemungutan yang dikenal sebagai PAYE (*Pay As You Earn*)²⁴⁰. Sistem pemungutan pajak seperti ini mengatur mengenai pembayaran pajak pada saat seseorang menerima penghasilan, misalnya pada waktu menerima gaji, honorium, pembayaran atas penjualan harta dan lain-lain.

Pada dasarnya yang menjadi tujuan pokok dari cara pemungutan ini adalah agar hasil pemungutan pajak yang dibayar oleh wajib pajak itu dapat segera dengan cepat diterima oleh negara yaitu pada saat penghasilan diterima. Selain itu maksud lain dari cara pemungutan ini adalah dalam rangka menghemat ongkos pemungutan (karena sebagian dipindahkan kepada pemberi hasil/ pemungut), sehingga proses pemungutan pajak lebih murah dan tujuan lainnya lagi adalah untuk memberikan keringanan dan mempermudah pembayaran pajak.²⁴¹

²³⁷ Pasal 23 A Undang-undang Dasar 1945(hasil perubahan ketiga), yang lengkapnya berbunyi sebagai berikut: "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang."

²³⁸Soemitro,op.cit.Hal 14,

²³⁹Brotodihardjo, op.cit., hal 42

²⁴⁰ Keuntungan bagi wajib pajak, ia dapat membayar pajak pada saat tersedia dana untuk itu, sehingga tidak memberatkannya, sedangkan keuntungan bagi negara bahwa dapat diterima pada saatnya (tidak tertunggak).

²⁴¹Ibid, hal 28



Tidak kalah pentingnya pula faktor ekonomis dalam pemungutan pajak harus mendapatkan perhatian.²⁴² Adapun yang dimaksud dengan faktor ekonomis²⁴³ dalam hal ini adalah bahwa dalam melaksanakan pemungutan pajak hendaknya pemerintah juga mengusahakan agar biaya yang diperlukan untuk memungut pajak itu seyogyanya diusahakan sehemat mungkin.²⁴⁴

Dari sisi Direktorat Jenderal Pajak seharusnya dapat menetapkan Nilai Perolehan PBB-P2 yang pasti dan adil sesuai dengan harga pasar atau setidaknya menyatakan kepada masyarakat bahwa nilai atau harga yang dipakai untuk segala transaksi atas tanah dan atau bangunan adalah Nilai Jual Objek Pajak PBB-P2. Hal ini dapat meminimalisir kerugian negara dan memberikan kepastian hukum dalam perhitungan pajak yang seharusnya dibayar dan memudahkan segala pihak untuk membayar pajaknya.

Perlindungan Hukum menggunakan Asas Kepastian Hukum telah dipaparkan dalam memperoleh kepastian hukum bagi pemegang hak atas tanah tersebut. Dengan adanya kepastian hukum berarti adanya suatu jaminan bagi pemegang hak atas tanah tersebut untuk melakukan kegiatan seluas-luasnya yang berhubungan dengan tanahnya sehingga bermanfaat bagi dirinya serta bagi orang lain, namun tetap tidak melanggar norma-norma yang ada.

Individu pemegang hak atas tanah tentunya akan berkeinginan untuk mengadakan perubahan terhadap hak-hak yang dimiliki. Apabila perubahan

²⁴²RochmatSoemitro, Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944, (Bandung :PT. Eresco, 1977), hal 21-22

²⁴³ Faktor ekonomis juga ditujukan untuk memberikan kemudahan kepada para wajib pajak, yang diwujudkan dengan cara memperbolehkan kepada wajib pajak untuk memperbanyak sendiri (memfotokopi) blangko-blangko yang diperlukan.

²⁴⁴ Bandingkan dengan fungsi budgeier, maka sudah barang tentu bahwa biaya-biaya untuk mengenakan dan memungut pajak harus sekecil-kecilnya, terutama dibandingkan dengan jumlah pajak yang dapat dipungutnya.



tersebut mengakibatkan terjadinya berpindahnya hak kepada individu lainnya, maka sejak itu mulailah individu tersebut berhadapan dengan apa yang disebut dengan peralihan hak. Peralihan hak itu adalah perpindahan hak dari pemilik awal kepada pemilik berikutnya. Salah satu jenis peralihan hak adalah jual beli.

Penguasaan tanah yang diakui oleh hukum adalah penguasaan tanah yang legal baik secara fisik maupun yuridis. Setiap penguasaan tanah yang legal memberikan hak kepada subjek hukumnya untuk menggunakan tanah tersebut dengan semaksimal mungkin sesuai dengan keperluannya dengan dibatasi oleh peraturan perundang-undangan yang berlaku. Tidak hanya itu, bahwa pensertifikatan tanah memberikan dampak positif terhadap pelestarian tanah, selain memberikan kepastian hukum, dapat memberikan informasi mengenai tanah tersebut, serta pentingnya hak-hak atas tanah dan pendaftarannya, juga meningkatkan ketertiban dalam bidang agraria.

Sebagaimana telah dikutip pendapat Lubis dan Lubis pada Bab I Disertasi ini, masalah pertanahan harus didasarkan dan diselesaikan secara hukum serta berpijak pada landasan konstitusi yakni Pasal 33 ayat (3) UUD RI 1945 mengamanatkan kepada Pemerintah untuk melakukan pengaturan dan pemanfaatan tanah termasuk melaksanakan pendaftaran tanah di seluruh wilayah di Indonesia dalam rangka memberikan jaminan kepastian hukum. Dari pendapat tersebut di atas, konstruksi pemikiran penulis dalam hal pendaftaran tanah ialah pertama-tama berpijak pada landasan konstitusi Pasal 33 ayat (3) UUD RI 1945 kemudian di dalam UUPA diatur dalam Pasal 19, yang dilaksanakan dengan PP No. 10 Tahun 1961 dan kemudian diganti dengan PP No. 24 Tahun 1997 yang berlaku sejak tanggal 1 Oktober 1997 sampai sekarang.



Kedua Peraturan Pemerintah tersebut merupakan bentuk pelaksanaan pendaftaran tanah dalam rangka *Recht Kadaster* yang bertujuan memberikan kepastian hukum dan perlindungan hukum meliputi kepastian status hak yang didaftarkan, kepastian subjek hak dan kepastian mengenai objek hak. Pendaftaran tanah pada akhirnya akan menghasilkan alat bukti berupa Buku Tanah dan Sertifikat Hak Atas Tanah yang terdiri dari Salinan Buku Tanah dan Surat Ukur.

Pendaftaran tanah secara tegas diatur dalam Pasal 19 UUPA, yang menyebutkan bahwa:

(1) Untuk menjamin kepastian hukum oleh Pemerintah diadakan pendaftaran tanah di seluruh wilayah Republik Indonesia menurut ketentuan-ketentuan yang diatur dengan Peraturan Pemerintah.

(2) Pendaftaran tersebut dalam ayat (1) Pasal ini meliputi:

- a. Pengukuran, perpetaan dan pembukuan tanah;
- b. Pendaftaran hak-hak atas tanah dan peralihan hak-hak tersebut;
- c. Pemberian surat-surat tanda bukti hak yang berlaku sebagai alat pembuktian yang kuat.

(3) Pendaftaran tanah diselenggarakan dengan mengingat keadaan Negara dan masyarakat, keperluan lalu lintas sosial ekonomis serta kemungkinan penyelenggaraannya, menurut pertimbangan Menteri Agraria.

(4) Dalam Peraturan Pemerintah diatur biaya-biaya yang bersangkutan dengan pendaftaran termasuk dalam ayat (1) di atas, dengan ketentuan bahwa rakyat tidak mampu dibebaskan dari pembayaran biaya-biaya tersebut.

Menurut penulis dengan didaftarkannya hak-hak atas tanah sebagaimana disebutkan dalam ketentuan Pasal 19 UUPA. Ketentuan tersebut secara tegas



mengamanatkan kepada Pemerintah dilakukan pendaftaran tanah dengan tujuan: Pertama, memberikan jaminan kepastian hukum bagi subjek hak (pemegang hak atas tanah) dalam hal kepemilikan dan penggunaan tanah tersebut. Telah didaftarkan tanah tersebut dan telah diperolehnya sertifikat sebagai tanda bukti hak atas tanah, maka subjek hak mempunyai wewenang untuk memanfaatkan tanah sesuai dengan peruntukannya. Kedua, tercapai perlindungan hukum bagi subjek hak (pemegang hak atas tanah). Maksudnya ialah pemegang hak atas tanah sebagaimana nama yang tertera dalam sertifikat hak atas tanah dengan mudah dapat membuktikan dirinya sebagai pemegang hak yang bersangkutan. Ketiga, mendapatkan informasi mengenai objek hak tersebut (tanah). Pendaftaran tanah merupakan rangkaian kegiatan berkesinambungan yang meliputi pengumpulan, pengolahan, pembukuan dan penyajian serta pemeliharaan data fisik dan data yuridis dalam bentuk peta dan daftar, serta identitas mengenai bidang tanah tersebut, termasuk hak-hak tertentu yang membebaninya. Hal ini memberikan kemudahan informasi bagi pihak-pihak yang berkepentingan agar mudah memperoleh data yang diperlukan dalam mengadakan perbuatan hukum mengenai tanah yang sudah terdaftar. Keempat, yang terakhir ialah sebagai bentuk terselenggaranya tertib administrasi pertanahan.

Selanjutnya oleh Pasal 23 ayat (2) UUPA yakni: "Pendaftaran termasuk dalam ayat (1) merupakan alat pembuktian yang kuat mengenai hapusnya hak milik serta sahnya peralihan dan pembebanan hak tersebut". Pasal 32 ayat (2) UUPA yang berbunyi: "Pendaftaran termasuk dalam ayat (1) merupakan alat pembuktian yang kuat mengenai peralihan serta hapusnya hak guna usaha, kecuali dalam hal hak itu hapus karena jangka waktunya berakhir". Yang terakhir ialah ketentuan Pasal 38



ayat (2) UUPA menyebutkan: “Pendaftaran termasuk dalam ayat (1) merupakan alat pembuktian yang kuat mengenai hapusnya hak guna bangunan serta sahnya peralihan hak tersebut, kecuali dalam hal hak itu hapus karena jangka waktunya berakhir”.

Pemberian jaminan kepastian hukum memerlukan tersedianya perangkat hukum yang tertulis, lengkap dan jelas serta dilaksanakan secara konsisten sesuai dengan jiwa dan isi ketentuan-ketentuannya. Dengan terselenggaranya pendaftaran tanah diharapkan para pemegang hak atas tanah mudah membuktikan hak atas tanah yang dikuasainya, para pihak yang berkepentingan seperti calon pembeli atau calon kreditor mudah memperoleh informasi mengenai tanah yang akan menjadi objek perbuatan hukum yang akan dilakukan, bagi pemerintah dapat menjadi bahan dan acuan dalam penentuan dan pelaksanaan kebijakan hukum.



BAB VI PENUTUP

6.1. Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan dan analisis pada Bab-bab sebelumnya, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Rasio legis dari regulasi pengenaan pajak penghasilan terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan berupa jual beli, hibah dan warisan adalah untuk memberikan perlindungan kepada masyarakat berpenghasilan rendah, hal ini menimbulkan ketidaksesuaian dalam regulasi tersebut dan ketidakadilan bagi wajib pajak, akan tetapi tidak merugikan pendapatan Negara.

2. Implikasi hukum yang dapat timbul dari regulasi pengenaan pajak penghasilan (PPh) terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan berupa :

Jual beli, apabila wajib pajak menjual tanah dan bangunan dengan harga penjualan di bawah harga pembelian (rugi), wajib pajak wajib membayar pajak penghasilan minimal sebesar Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) dalam pajak Bumi dan Bangunan Perdesaan dan Perkotaan (PBB-P2). Wajib pajak pada saat membeli tanah dan/atau bangunan diwajibkan membayar BPHTB sebesar 5% (untuk wilayah DKI Jakarta) dari nilai transaksi atau NJOP PBB-P2, dan pada saat menjual diwajibkan membayar pajak penghasilan sebesar 2,5% dari jumlah bruto nilai pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan. Hal ini mengakibatkan adanya ketidakadilan bagi wajib pajak.



Hibah hak atas tanah dan/atau bangunan walaupun merupakan pemberian, wajib pajak tetap diwajibkan untuk membayar pajak penghasilan.

Warisan hak atas tanah dan/atau bangunan merupakan peristiwa hukum, dikecualikan oleh undang-undang bukan objek pajak penghasilan, namun apabila hak atas tanah dan/atau bangunan tersebut tidak tercantum dalam SPT wajib pajak, maka wajib pajak yang sudah meninggal diwajibkan untuk membayar pajak penghasilan.

Untuk hal tersebut di atas menimbulkan banyak ketidakadilan dan tidak ada keselarasan dalam penerapan peraturan di mana peraturan di bawah undang-undang (Surat Edaran) dapat mengesampingkan undang-undang.

3. Rekonstruksi regulasi pajak penghasilan (PPH) terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan berupa jual beli, hibah dan warisan berbasis keadilan adalah regulasi yang mencerminkan keadilan. Keadilan adalah keseimbangan antara pemberian hak dan pembebanan kewajiban. Sesuatu akan dikatakan adil apabila antara keduanya berjalan seimbang, janganlah membebani kewajiban apabila tidak ada pemberian haknya demikian pula sebaliknya. Regulasi pajak penghasilan (PPH) terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan wajib direkonstruksi menjadi regulasi yang mencerminkan keadilan.

6.2. Saran

Setelah membuat kesimpulan dari tulisan ini, maka sebagai tulisan yang bersifat ilmiah, penulis juga ingin mengajukan saran sebagai berikut:



1. Pembebanan pajak penghasilan pada pengalihan hak atas tanah dan bangunan yang memberikan tambahan kemampuan ekonomis dapat dikenakan pajak, namun untuk pengalihan hak atas tanah dan bangunan yang tidak memberikan tambahan kemampuan ekonomis kepada wajib pajak, sesuai dengan jiwa dalam UUPA, disarankan untuk dibebaskan pembayaran pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanahnya langsung berdasarkan undang-undang atau peraturan yang berlaku tanpa perlu untuk melakukan permohonan surat keterangan bebas pajak.

Khusus untuk Jual Beli dapat diatur dengan 2 alternatif yaitu :

- a. Pembayaran pajak penghasilan dibayarkan pada waktu pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, hanya penambahan nilai jual tanah dan/atau disertai dengan peningkatan tarif pajak, atau
 - b. Pembayaran pajak dilakukan pada saat pembelian tanah dan/atau bangunan sehingga pajak hanya dibebankan pada awal pembelian sesuai dengan asas Ability to pay dan Asas Convenience dengan perhitungan pajak final yang dihitung dari jumlah bruto nilai pengalihan.
2. Membuat peraturan yang memuat keseimbangan antara hak dan kewajiban serta memenuhi rasa keadilan, sehingga wajib pajak dengan bangga dan taat untuk membayar pajak.
 3. Membuat Regulasi, baik dalam bentuk Undang-undang perpajakan dan perturan pelaksanaannya, yang jelas, tegas, dan pasti, sehingga ada kepastian hukum dan tidak multi tafsir, yang pada akhirnya dapat memberikan persamaan pandangan dalam pelaksanaan pemungutan serta



penelitian perpajakan antara petugas pajak dan wajib pajak, dan semoga disertasi ini dapat bermanfaat bagi :

- para pihak yang melaksanakan jual beli, hibah, dan warisan atas tanah dan/atau bangunan.
- menambah wawasan bagi notaris khususnya dibidang pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.
- kementerian keuangan khususnya kantor pajak dan DPRRI dalam menyusun perundang-undangan dan peraturan pelaksanaannya mengenai pajak penghasilan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan.

DAFTAR PUSTAKA

A. Buku :

Aris, *Hukum Perpajakan Indonesia*, Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 2014

Budiono, A., *Pengantar Ilmu Hukum*, Malang: Bayu media, 2005.

Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2002.

Budiono, H., *Asas Keseimbangan Bagi Hukum Perjanjian Indonesia Hukum Perjanjian Berlandaskan Asas-Asas Wigati Indonesia*, Bandung, PT. Citra Aditya bakti, 2006.

Brouwer, J., dan Schilder, *A Survey of Dutch Administrative Law*, Nijmegen: Ars Aequilibrari, 1998

Bruggink, J., *Rechtsreflectie (Grondbegrippen uit de rechtstheorie)*, Kluwer-Deventer, 1993.

Budiardjo, M., *Dasar-Dasar Ilmu Politik*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1998.

Brouwer, P., *Coherence and Conflict in Law*, Zwolle: W.E.J Tjeenk Willink, .1992,

Brotodihardjo, R., *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, edisi ke-3, Bandung : Refika Aditama, 1998.

Brotodihardjo, S., *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: PT. Eresco, 1993.

Muhammad, A., *Hukum dan Penelitian Hukum*, cetakan kedua edisi revisi, Yogyakarta : Ekonis, 2003.

Budiono, A., *Pengantar Ilmu Hukum*, Malang: Bayu media, 2005.

Edhy, D., *Dasar-dasar Perpajakan Bagi Bendaharawan sebagai Pedoman Pelaksanaan Pemungutan/Pemotongan dan Penyetoran/Pelaporan*, Jakarta: CV. Eko Jaya, 2003

Badruzaman, M., *Mencari Sistem Hukum Benda Nasional*, BPHN, Penerbit: PT. Alumni Bandung, 1983

Burton, R., *Kajian Aktual Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2009.

DJuanda, G., *Pelaporan Pajak Penghasilan*, edisi revisi, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2002.

Dias, R., *Jurisprudence*, edisi 4, London: Butterworths, 1976

Devano, S., *Perpajakan : Konsep, Teori, dan Isu*, Jakarta : Kencana, 2006.



Djatmiati, T., *Argumentasi Hukum*, Yogyakarta : Gajah Mada University Press, 2000

Erman, R., *Hukum dan Pembangunan*, Jakarta: Ghalia Indonesia, 1982.

Fuady, M., *Dinamika Teori Hukum*, Bogor: Galia Indonesia, 2007.

Friedrich, C., *Filsafat Hukum Perspektif Historis*, Bandung: Nuansa dan Nusamedia, 2004.

Harsono, B., *Hukum Agraria Indonesia : Sejarah Pembentukan Undang-Undang Pokok Agraria, Isi dan Pelaksanaannya*, Jakarta : Djambatan, 1999.

Himawan, C., *Hukum sebagai Panglima*, Jakarta: Kompas, 2006.

Hidjaz, K., *Efektivitas Penyelenggaraan Kewenangan Dalam Sistem Pemerintahan Daerah Di Indonesia*. Pustaka Refleksi. Makasar. 2010.

Harahap, M., *Segi-segi Hukum Perjanjian*, Alumni, Bandung, 1986.

Hadjon, P., *Perlindungan Hukum bagi Rakyat di Indonesia*, Surabaya, PT. Bina Ilmu, 1987.

Hartono, S., *Politik Hukum Menuju Satu Sistem Hukum Nasional*, Bandung: Alumni, 1991.

Indroharto. *Usaha Memahami Undang-undang tentang Peradilan Tata Usaha Negara*. Jakarta: Pustaka Harapan. 1993

Ibrahim, J., *Teori & Metodologi Penelitian Hukum Normatif*, Malang: Bayumedia Publisng, 2006.

Ilyas, W., *“Perpajakan Indonesia”*, Salemba Empat, Jakarta, 2003.

Judisseno, R., *Pajak dan Strategi Bisnis: Suatu Tinjauan tentang Kepastian Hukum dan Penerapan Akuntansi di Indonesia*, Edisi Revisi, Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 1997.

Kelsen, H., *General Theory of Law and State*, New York: Russel & Russel, 1945.

Kansil. CST., *Pengantar Ilmu Hukum dan Tata Hukum Indonesia*, Balai Pustaka, Jakarta 1995.

Lubis, A., *Hukum Pendaftaran Tanah*, Edisi Revisi, Bandung: CV. Mandar Maju, 2010.

Lasmana. E., *Sistem Perpajakan di Indonesia - Buku Peruana*, ed.1, Jakarta:Prima Kampus Grafika. 1992.



Lubis, I., *Pajak Penghasilan*, edisi revisi, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2002.

Lasiyo, *Pancasila (Pendekatan Secara Kefilsafatan)*, Yogyakarta: Liberty, 1985.

Lubis, M., *Hukum Pendaftaran Tanah, Edisi Revisi*, Bandung: CV. Mandar Maju, 2010.

Mulyosudarmo, S., *Kekuasaan dan Tanggung Jawab Presiden Republik Indonesia, Suatu Penelitian Segi-Segi Teoritik dan Yuridis Pertanggungjawaban Kekuasaan*, Surabaya: Universitas Airlangga, 1990.

Mertokusumo S., *Penemuan Hukum (Sebuah Pengantar)*, Yogyakarta: Liberty, 2006.

Meuwissen, D., *Pengembangan Hukum, Pro Justitia*, Bandung : Universitas Parahyangan, Th.XII, No.1, Januari 1994.

Muchsin, H., *Hukum Agraria Indonesia Dalam Perspektif Sejarah*, Refika Aditama, Jakarta, 2007.

Muljadi, K., *Hak-Hak Atas Tanah*, Jakarta : Prenada Media, 2004.

Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000*, Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 2002.

Markus, M., *"Pajak Penghasilan"*, PT.Gramedia, Jakarta, 2004.

Mansury, R., *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta : Ind-Hill Co., 1996.

Mertokusumo, S., *Hukum dan Politik Agraria*, Jakarta : Universitas Terbuka Karunika, 1998.

Mamudji, S., *Penelitian Hukum Normatif*, Jakarta, PT Rajawali Press, 1985.

Marbun, S., *Peradilan Administrasi Negara dan Upaya Administrasi di Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, 1997.

Marzuki, P., *Penelitian Hukum*, Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2008.

Mujiyati, *Hukum Perpajakan Indonesia*, Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 2014.

Nasucha, C., *Politik Ekonomi Pertanahan dan Struktur Perpajakan Atas Tanah*, cet.1, Jakarta: Kesaint Blanc, 1995.

Nurmantu, S., *Dasar-Dasar Perpajakan*, IND-HILL-CO, Jakarta, 1994.

Nurmayani, *Hukum Administrasi Daerah*. Universitas Lampung Bandar Lampung. 2009.



Nurmantu, S., *Pengantar Perpajakan*, Edisi 3, Jakarta: Granit, 2005.

Pitlo, A., *Bab-Bab tentang Penemuan Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 1993.

Parlindungan, A., *Pendaftaran Tanah di Indonesia*, Bandung : CV Mandar Maju, 2009.

Perangin, E., *Mencegah Sengketa Tanah*, Jakarta : CV Rajawali, 1986.

Poesoko, H., *Parate Executie – Objek Hak Tanggungan*, Yogyakarta : Laksbang Presindo, 2007.

Prawiro, R., "Empat Faktor Penentu Keberhasilan Pembaruan Siste Perpajakan", dalam buku *Prospek Dan Faktor Penentu Reformasi Perpajakan, cetakan I*, Jakarta: Yayasan Bina Pembangunan, 1988.

Pudyatmoko, Y., *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta: Andi, 2002.

Richard B., dan Milka, D., *Improving Tax Administration in Developing Countries*. Washington D.C: IMF, 1991.

Rahardjo, B., *Dasar-Dasar Perpajakan Bagi Bendaharawan sebagai Pedoman Pelaksanaan Pemungutan/Pemotongan dan Penyetoran/Pelaporan*, Jakarta: CV. Eko Jaya, 2003.

Rusjdi, M., *PBB, BPHTB dan Bea Materai*, Jakarta: PT indeks Kelompok Gramedia, 2005.

Ridwan. R., *Hukum Administrasi Negara*. PT Raja Grafindo Persada. Jakarta 2013

Rasjidi, L., *Dasar-dasar Filsafat hukum*, Bandung, 1985

Rahardjo, S., *Hukum dan Perubahan Sosial Suatu Tinjauan Teoritis Serta Pengalaman-Pengalaman di Indonesia*, Yogyakarta: Genta Publishing, 2009.

Rahayu, S., *Perpajakan : Konsep, Teori, dan Isu*, Jakarta : Kencana, 2006.

Resmi, S., *Perpajakan: Teori dan Kasus, Edisi Kelima*, Salemba Empat, Jakarta, 2009.

Soemitro, R., *Asas-asas Hukum Perpajakan*, Jakarta: Badan Pembinaan Nasional Departemen Kehakiman, 1991.

Soimin, S., *Status Hak Dan Pembebasan Tanah*. Sinar Grafika, Jakarta 2004.

Soekanto, S., *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: Universitas Indonesia Press, 1982.



Soetomo, *Pembebasan Pencabutan Permohonan Hak atas Tanah*, (Surabaya : Usaha Nasional, 1984).

Subekti, *Pokok-pokok Hukum Perdata*, cet. 27, Jakarta: PT. Intermasa, 1995.

Supriadi, *Hukum Agraria*, Jakarta: Sinar Grafika, 2008.

Santoso, U., *Hukum Agraria dan Hak-Hak Atas Tanah*, Jakarta : Kencana Prenada Media Group, 2005.

Saleh, W., *Hak Atas Tanah*, cet. 5, Jakarta : Ghalia Indonesia, 1985.

Suhendra, W., *Hukum Pertanahan Indonesia*, Jakarta : PT. Rineka Cipta, 1994.

Sutedi, A., *Peralihan Hak atas Tanah dan Pendaftarannya*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2010)

Sidharta, A., *Meuwissen tentang Pengembangan Hukum. Ilmu hukum dan Filsafat Hukum*, Cetakan ketiga, Bandung, PT Refika Aditama, 2009.

Setiardja, A., *Dialektika Hukum dan Moral dalam Pembangunan Masyarakat Indonesia*, Yogyakarta: Kanisius, 1990.

Syamsuddin, A., *Proses dan Teknik Penyusunan Undang-Undang*, Jakarta: Sinar Grafika, 2013.

Sunggono, B., *Penelitian Hukum Normatif*, Bandung: CV. Mandar Maju, 2000, Bandung.

Suandi, E., *Hukum Pajak*, Edisi 6, Salemba Empat, Jakarta, 2014.

Sidharta, A., *Refleksi tentang Hukum*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 1996.

Sumardjono, M., *Tanah*, Jakarta : Kompas, 2009.

Siahaan, M., *Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, Teori dan Praktek*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 2003.

Saleh. W., *Hak Anda Atas Tanah*. Ghalia Indah, Jakarta, 1977

Setiawan, Y., *Instrumen Hukum Campuran (Gemeenschapelijkrecht) dalam konsolidasi tanah*, Jakarta : PT. Raja Grafindo Persada, 2009.

Sabarno, H., *Memandu Otonomi Daerah Menjaga Kesatuan Bangsa*, Sinar Grafika, Jakarta, 2007.

Satrio, J., *Hukum Perikatan, Perikatan Yang Lahir Dari Perjanjian Buku II, cetakan pertama*, Bandung: PT Citra Aditya Bakti, 1995.



Thalib, A., *Wewenang Mahkamah Konstitusi dan Aplikasinya dalam Sistem Ketatanegaraan Republik Indonesia*, Bandung: Citra Aditya Bakti, 2006.

Ujan, A., *Filsafat hukum*, Yogyakarta: Kanisius, 2009.

Widyaningsih, A., *Hukum Pajak dan Perpajakan dengan Pendekatan Mind Map*, Bandung: Alfabeta, 2011.

Widjaja, G., *Hak-Hak Atas Tanah*, Jakarta : Prenada Media, 2004.

Widjaja, K., *Jual Beli*, Raja Grafindo Persada, Jakarta, 2003.

Wahid, M., *Kepastian Hukum Hak Milik Atas Tanah*, Jakarta: Republika, 2008.

Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2009.

Yuliandri, *Proses dan Teknik Penyusunan Undang-Undang*, Jakarta: Sinar Grafika, 2013.

Yuwono, *Pancasila (Pendekatan Secara Kefilsafatan)*, Yogyakarta: Liberty, 1985.

Yuliandri, *Asas-asas Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan yang Baik*, Jakarta: Rajawali Pers, 2011.

Yujana, L., *“Pajak Penghasilan”*, PT.Gramedia, Jakarta, 2004.

_____, *Penyelarasan Naskah Akademik Rancangan Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan, BPHN, Jakarta, 2015.*

B. Peraturan Perundang-undangan :

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Undang-Undang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria, No. 5 tahun 1960 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1960 Nomor 104, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 2043).

Undang-Undang nomor 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263).

Undang-Undang No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262).

Undang-Undang Ketentuan Umum Perpajakan No. 8 Tahun 1984 tentang Pajak Pertambahan Nilai Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 51, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3264).



Undang-Undang nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Undang-Undang 6 Tahun 1983 tentang ketentuan Umum dan tatacara Perpajakan (Lembaran Negara Nomor 59 Tahun 1994).

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997.

Peraturan Pemerintah No. 111 tahun 2000.

Ordonansi Pajak Perseroan (PPs) Tahun 1925 yang diubah dengan Undang-Undang Nomor 24 Tahun 1959,

Ordonansi Pajak Pendapatan Tahun 1944 yang diubah dengan UU nomor 19 Tahun 1951, dan terakhir diubah dengan UU nomor 23 tahun 1954.

Undang-Undang Pajak Penghasilan No.17 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 127, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3985).

Undang-Undang nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Undang- Undang 6 Tahun 1983 tentang ketentuan Umum dan tatacara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262).

Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2002 Nomor 27, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4189);

Undang-undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2004 Nomor 53, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4389).

Undang-Undang nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang- Undang 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan tatacara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85).

Undang-Undang nomor 36 tahun 2008 tentang pajak penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893).

Undang-undang No.12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2011 Nomor 82, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 5234).

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia nomor 34 tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dan perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya.



Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-20/PJ/2015 tentang Pemberian Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan Karena Warisan.

C. Jurnal :

Afdol dan Sylvia, *Kedudukan, Eksistensi dan Independensi Pengadilan Pajak dalam Kekuasaan Kehakiman di Indonesia*. (Universitas Narotama, Jurnal Hukum Bisnis Vol. 1 No. 1 April, 2015).

Akbar, M., dkk, *Tanah Ulayat dan Keberadaan Masyarakat Hukum Adat*, LPNU Press, Pekanbaru, 2005, Hal.9.

Fachruddin, I., *Pengawasan Peradilan Administrasi terhadap Tindakan Pemerintah*, (Bandung: Alumni, 2004),

Wijayanta. T., *Asas Kepastian Hukum, Keadilan dan Kemanfaatan dalam Kaitannya dengan Putusan Kepailitan Pengadilan Niaga*. Jurnal Dinamika Hukum, Vol. 14 No. 2, 2014.

Hadjon, P., dkk, *Pengantar Hukum Administrasi Negara dan Upaya Administrasi di Indonesia*, Liberty, Yogyakarta, 1993.

Soemitro, R. *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, PT. Eresco, Bandung, 1977.

Syafrudin, A., *Menuju Penyelenggaraan Pemerintahan Negara yang Bersih dan Bertanggung Jawab*, Jurnal Pro Justisia Edisi IV, Bandung, Universitas Parahyangan, 2000.

D. Makalah-makalah Referensi:

Attamimi, A., *Perbedaan antara Peraturan Perundang-undangan dan Peraturan Kebijakan*, Jakarta: Makalah pada Pidato Dies Natalis PTIK ke-46, 17 Juni 1992.

Asshiddiqie. J., *Pembangunan Hukum dan Penegakan Hukum di Indonesia*, disampaikan pada acara Seminar “Menyoal Moral Penegak Hukum” dalam rangka Lustrum XI Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada, 17 Februari 2006.

Brotosoelarno, S., *Aspek Teknis Yuridis Dalam Pendaftaran Tanah*, (Yogyakarta : Deputi Menteri Negara Agraria Kepala BPN , Makalah Seminar 1997.

Basuki, S., *“Landasan Hukum Penguasaan dan Penggunaan Tanah”*, Makalah, (jakarta : Fakultas Hukum Trisakti, 2005.



Djafar dan Saidi, *Pembaharuan hukum pajak*, rajawali pers, Jakarta 2011.

Hadjon, P., *Tentang Wewenang*, Makalah, Universitas Airlangga, Surabaya, tanpa tahun

Kantaprawira, R., *Hukum dan Kekuasaan*, Makalah, Yogyakarta: Universitas Islam Indonesia, 1998.

Komarlah R., dan Purwito, A., *Pengadilan Pajak : Proses Banding Sengketa Pajak, Pabean, dan Cukai*, (Depok : Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2006

Kansil, C., *Modul Hukum Perdata (Termasuk Asas-Asas Hukum Perdata)*, (Jakarta : PT Pradnya Paramita, 1995.

Muhammad, M., *Aspek Perpajakan Dalam Praktik Business Combination*, Jakarta: Makalah yang disampaikan dalam Seminar Sehari Business Combination, September 1991.

Soesangobeng, H., *Filosofi Adat dalam UUPA*, Makalah dipresentasikan dalam Sarasehan Nasional “Peningkatan Akses Rakyat Terhadap Sumberdaya Tanah”, Diselenggarakan oleh Kantor Menteri Negara Agraria/BPN bekerjasama dengan ASPPAT, tanggal 12 Oktober 1998, di Jakarta, 1998.

Siahaan, M., *Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah*, Rajawali Pers, Jakarta, 2010.

E. Tesis dan Disertasi :

Achmadi, W., *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (Tax Treaty) dalam Kaitannya dengan Transaksi Internasional, dalam Rudi Rizki, et.al. Refleksi Dinamika Hukum Rangkaian Pemikiran Dalam Dekade Terakhir (Analisis Komprehensif Tentang Hukum oleh 63 Akademisi dan Praktisi Hukum)*. Jakarta: Perum Percetakan Negara RI, 2008.

Attamimi, A., *Peranan Keputusan Presiden Republik Indonesia dalam Penyelenggaraan Pemerintahan Negara*, Disertasi, Jakarta: Universitas Indonesia, 1990.

Ekatjahjana, W., *Pengujian Peraturan Perundang-undangan Menurut UUD 1945*, Bandung, Disertasi, Program Pascasarjana Universitas Padjajaran, 2007.

Manan, B., *Wewenang Provinsi, Kabupaten, dan Kota dalam Rangka Otonomi Daerah*. Fakultas Hukum Unpad. Tesis. Bandung, 2000



Sitanggang, M., *Analisa Pengenaan Pajak Penghasilan Terhadap Pembagian Deviden*, (Tesis, Fakultas Hukum, Program Studi Ilmu Hukum, Universitas Sumatera Utara, Medan), 2009.

Soemitro, R., *Masalah Peradilan Administrasi dalam Hukum Pajak Indonesia*, (Disertasi Program Doktor Ilmu Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 1964).

F. Artikel Media atau Internet :

[http://ngobrolinhukum.com/2013/12/16/pendekatan-dalam-penelitian-hukum/diakses tanggal 1 September 2014](http://ngobrolinhukum.com/2013/12/16/pendekatan-dalam-penelitian-hukum/diakses%20tanggal%201%20September%202014)

<http://www.bartlebv.com/61/83/PO398300.html>.

[http://orb.rhodes.edu/Medieval Terms.html](http://orb.rhodes.edu/Medieval%20Terms.html).

<http://kbbi.web.id/preferensi>.

http://studihukum.blogspot.com/2010/12/Airgensi-partisipasi-publik-dalam_5632.html

<http://id.w3dictionary.org>

<http://bradoks.wordpress.com/2008/01/24/pengenaan-bphtb-atas-peristiwa-waris>

<http://irmadevita.com/2008/pemilikan-tanah-secara-warisan>

Totok Soeprijanto, Sumber- Sumber Kewenangan, Widyaiswara Pusdiklat PSDM, www.bppk.depkeu.go.id/webpegawai/attachments/638_Sumber%20Kewenangan.pdf, diakses 16 Oktober 2017, hlm. 1.

G. Kamus :

Hamzah, A., *Kamus Hukum*, Jakarta: Ghalia Indonesia, 2005

,Black, C., *Black's Law Dictionary, fifth edition*, St Paul Minnesota: West Publishing Co, 1979.

Echols, J., dan Shadily, H., *Kamus Inggris-Indonesia*, Cet.XII, Jakarta: PT Gramedia, 1983.

Salim, P., dan Salim, Y., *Kamus Bahasa Indonesia Kontemporer*, Jakarta: Modern English Press, 1991.

Puspa, Y., *Kamus Hukum*, Semarang: Aneka Ilmu, 1977.