

# Kontruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris

Misbah Imam Soleh Hadi  
[didiknotaris70@gmail.com](mailto:didiknotaris70@gmail.com)  
Notary/PPAT on Banyuwangi, Indonesia

Bayu Indra Permana  
Staff of Notary Office, Indonesia

## ABSTRACT

Tax as a source of state revenue play an important role in the life of the state, especially in development, so taxpayers in carrying out their obligations must be given definite legal guarantees by the state. However, this is not reflected in the regulation on the exemption of income tax on the transfer of land rights by sharing rights with inheritance, because the heirs must continue to pay income tax, so they are burdened with double taxes. This is because the regulations in the law and its implementing regulations do not provide firm legal certainty, therefore, to overcome these problems, it is important to find an ideal legal construction in setting the income tax exemption. This study uses a normative juridical method, with a legal approach and a conceptual approach. The results of the research carried out are that there is a vagueness of norms in the regulation of income tax exemption in inheritance, besides that there is also a gap in norms related to the criteria for acceptance and rejection of applications for the issuance of SKB PPh. So that the author provides an option for future arrangements related to the exemption of income tax on the transfer of land rights in inheritance, especially the distribution of joint rights, which is expected to provide benefits and a sense of justice for the heirs.

**KEYWORDS:** Legal Certainly, Income Tax, Transfer of Land Rights, Inheritance.



Copyright © 2022 by Author(s)

This work is licensed under a Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International License. All writings published in this journal are personal views of the authors and do not represent the views of this journal and the author's affiliated institutions.

## HOW TO CITE:

Hadi, Misbah Imam Soleh & Bayu Indra Permana. "Kontruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris" (2022) 3:1 Jurnal Ilmu Kenotariatan 01-13. DOI: <<https://doi.org/10.19184/jik.v3i1.34912>>

## I. PENDAHULUAN

Setiap negara pasti memiliki suatu prinsip yang akan dijadikan pedoman dalam melaksanakan sistem pemerintahan, Indonesia memegang prinsip sebagai negara hukum (*rechtstaat*) sebagaimana dituangkan pada Ketentuan Pasal 1 ayat (3) UUD 1945. Konsekuensi atas penggunaan prinsip negara hukum akan berimplikasi kepada segala sesuatu yang berlaku dan akan berlaku harus memenuhi kaidah hukum. Hukum mengatur mengenai hak dan kewajiban manusia. Hak manusia dalam menerima penghasilan sebanyak-banyaknya bersandingan

dengan munculnya kewajiban menyerahkan sebagian kepada negara dalam bentuk pajak, dengan tujuan untuk membantu negara dalam meningkatkan kesejahteraan umum.<sup>1</sup>

Pajak dapat didefinisikan sebagai peralihan kekayaan dari rakyat kepada Kas Negara untuk membiayai pengeluaran rutin negara dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.<sup>2</sup> Berdasar pendapat tersebut dapat diketahui bahwa pajak merupakan iuran rakyat kepada kas negara atas dasar suatu kejadian atau perbuatan tertentu yang dilandasi oleh undang-undang dengan tidak mendapat jasa timbal balik secara langsung dan bukan sebagai hukuman, yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum negara.

Pajak memiliki peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara khususnya di dalam pelaksanaan pembangunan, karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan. Sehingga dalam setiap pemungutan pajak harus dilandasi norma-norma hukum, dengan pertimbangan bahwa pajak yang dihimpun akan digunakan membiayai pembangunan nasional yang mana diharapkan dapat mencapai kesejahteraan umum, tetapi disamping itu juga harus memberikan kepastian serta kemanfaatan sehingga dapat memenuhi aspek keadilan yang dirasakan oleh subjek pajak.

Atas besarnya peran pajak sebagai salah satu sumber dana pemasukan negara tersebut, mendorong pemerintah untuk menggali lebih jauh potensi pajak yang dapat diterima dari masyarakat.<sup>3</sup> Sehingga atas dasar tersebut negara memiliki kewajiban untuk melindungi serta memberikan jaminan kepastian hukum yang konsekuen bagi masyarakat dalam memungut pajak kepada masyarakat. Namun hal ini tidak tercermin pada pengenaan pajak penghasilan (PPh) terhadap peralihan hak atas tanah melalui pembagian hak bersama waris.

Sebagaimana diketahui bahwa pada setiap peralihan hak atas tanah tentu terutang pajak, baik PPh bagi penerima penghasilan atas peralihan tersebut, maupun BPHTB bagi penerima hak atas tanah. Tetapi pada Pasal 6 huruf d Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak Atas Tanah dan atau Bangunan dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli atas tanah beserta perubahannya (selanjutnya disebut PP No. 34 Tahun 2016) menjelaskan bahwa atas pengalihan suatu hak atas tanah karena pewarisan dikecualikan kewajiban membayar PPh. Pengaturan ini merupakan aturan pelaksana dari pasal 4 ayat (3) Bagian Pajak Penghasilan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan (selanjutnya disebut Undang-Undang PPh) yang menjelaskan bahwa perolehan harta warisan oleh ahli waris bukan merupakan objek dari PPh, sehingga meskipun penerimaan objek waris tersebut merupakan tambahan aset yang diperoleh ahli waris. Tetapi untuk mendapatkan pembebasan PPh tersebut harus disertai dengan Surat Keterangan Bebas PPh (selanjutnya disingkat SKB PPh).

SKB PPh merupakan produk yang dikeluarkan oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama (selanjutnya disingkat KPP Pratama) atas dasar permohonan penerbitan SKB PPh yang dilakukan oleh ahli waris, sebagaimana ketentuan Pasal 3 ayat (1) huruf a Peraturan Direktorat

---

<sup>1</sup> H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, (Rajawali: Jakarta, 2019), h. 21.

<sup>2</sup> Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, (Bandung: Refika Aditama, 1998), h. 5.

<sup>3</sup> Niru Anita Sinaga, *Pemungutan Pajak dan Permasalahannya di Indonesia*, Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara Vol. 7, No. 1, 2016, h. 143.

Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 tentang Tata Cara Pemberian Pengecualian dari Kewajiban Pembayaran PPh atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan (selanjutnya disebut PDJP 30/PJ/2009).

Terhadap permohonan penerbitan SKB PPh, KPP Pratama dapat menerima ataupun menolak. Ketika KPP Pratama menolak permohonan penerbitan SKB PPh, hal ini berakibat pada ahli waris harus membayar PPh terhadap pengalihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama tersebut, untuk mendapat Surat Setoran Pajak PPh (selanjutnya disingkat SSP PPh) yang kemudian divalidasi oleh KPP Pratama sebagai dasar pemenuhan syarat perpajakan dalam pendaftaran pengalihan hak atas tanah. Akibatnya ahli waris harus membayar 2 pajak sekaligus (pajak ganda) dalam peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama, yang justru sangat memberatkan ahli waris terlebih bagi ahli waris yang tidak memiliki kemampuan finansial yang baik.

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

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

Berdasarkan uraian permasalahan hukum yang telah dijelaskan diatas, penulis hendak mencari konstruksi hukum yang tepat untuk mengatasi permasalahan tersebut. Guna menjamin kepastian pada sistem hukum nasional yang berkaitan dengan perpajakan. Hal ini berdampak pada kepercayaan masyarakat selaku subjek pajak terhadap pemungutan pajak. Oleh karena itu, penulis ingin mengkaji dan menganalisis yang pertama apakah pengaturan pembebasan pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dalam pembagian hak

bersama waris telah memenuhi aspek kepastian hukum dan Bagaimana pengaturan kedepan terkait pembebasan pajak penghasilan terhadap peralihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama waris.

## II. METODE PENULISAN

Metode penulisan yang digunakan yaitu yuridis normatif, dengan pendekatan perundang-undangan serta pendekatan konseptual. Bahan hukum yang digunakan yaitu bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan non hukum, yang dikumpulkan dengan metode studi kepustakaan dan dianalisis dengan metode analisa deduktif.

## III. PRINSIP KEPASTIAN HUKUM PEMBEBASAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PERALIHAN HAK ATAS TANAH DALAM PEMBAGIAN HAK BERSAMA WARIS

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

Kepastian hukum yang diharapkan atas adanya suatu undang-undang ini tidak sebatas hanya terdapat pengaturan tersebut saja, namun kepastian hukum akan timbul ketika undang-undang tersebut memberlakukan suatu norma secara jelas, tetap dan konsekuen.<sup>4</sup> Pemberlakuan yang jelas mengindikasikan dalam pengaturan suatu norma harus dinyatakan secara tegas dalam undang-undang, tidak boleh menimbulkan keragu-raguan yang mana mengakibatkan terjadinya multitafsir dalam menginterpretasikan norma tersebut. Pemberlakuan secara tetap yaitu undang-undang harus bersifat kokoh dan tidak boleh mudah berubah, yang mana tentu menimbulkan keraguan pada masyarakat atas norma yang diatur pada undang-undang tersebut. Pemberlakuan secara konsekuen yaitu pengaplikasian norma harus sesuai dengan apa yang termuat dalam undang-undang, tidak boleh dilaksanakan berbeda dari apa yang telah diatur dalam undang-undang. Hal tersebut merupakan indikator terpenuhinya kepastian hukum pada pemberlakuan suatu undang-undang.

Kepastian hukum terhadap pengaturan suatu norma yang termuat dalam undang-undang secara yuridis dapat menjamin hukum dapat berjalan dan ditaati oleh masyarakat.<sup>5</sup> Jaminan terhadap hukum yang berlaku secara konsisten dan dapat ditaati oleh masyarakat merupakan hal yang sangat penting, sebagaimana diketahui bersama bahwa Indonesia menganut paham negara hukum yang tercantum pada konstitusi yang mana berimplikasi kepada setiap elemen kehidupan bermasyarakat harus diatur oleh hukum. Sebagaimana dijelaskan oleh Gustav Radbruch bahwa terdapat tiga unsur cita-cita hukum yang harus ada secara proporsional,

---

<sup>4</sup> Abdul Rahmat Budiono, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Malang: Bayumedia Publishing, 2005), h. 22.

<sup>5</sup> R. Soeroso, *Pengantar Ilmu Hukum*, (Jakarta: Sinar Grafika, 2011), h. 291.

yaitu kepastian hukum (*rechtssicherheit*), keadilan (*gerechtigkei*) dan kemanfaatan (*zweckmasigkeit*). Apabila dikaitkan dengan teori penegakan hukum maka harus memenuhi ketiga asas tersebut.<sup>6</sup> Sehingga disamping kepastian hukum, aspek kemanfaatan dan keadilan juga menjadi suatu nilai yang penting dan harus dijamin oleh suatu undang-undang.

Aspek kemanfaatan yang dinormakan pada undang-undang tidak hanya mencakup pada muatannya saja, namun termasuk juga pada pelaksanaannya. Hal ini selaras dengan pendapat Satjipto Rahardjo yang menyatakan bahwa kemanfaatan hukum harus diperhatikan, yang mana pada pelaksanaan suatu undang-undang, perbandingan antara manfaat yang akan diterima masyarakat dan pengorbanan yang harus dilaksanakan harus proporsional.<sup>7</sup> Sehingga dapat diketahui bahwa salah satu tujuan hukum yaitu untuk memberikan kemanfaatan yang sebesar-besarnya demi masyarakat. Pemenuhan aspek kepastian hukum dan juga aspek kemanfaatan akan menciptakan keadilan yang akan dirasakan dan nikmati oleh seluruh masyarakat, yang mana hal ini bermuara pada undang-undang sebagai sumber hukum yang dijadikan pedoman dalam kehidupan masyarakat.

Pada dasarnya undang-undang perpajakan, utamanya pada Undang-Undang PPh yang menjadi fokus utama pada penelitian ini bertujuan untuk memberikan kepastian hukum serta kemanfaatan bagi masyarakat, sehingga dalam pembentukan undang-undang perpajakan harus memenuhi indikator-indikator diatas. Diharapkan dengan terpenuhinya aspek kepastian dan kemanfaatan ini dapat menciptakan keadilan dalam pemungutan pajak. Hal ini selaras dengan pendapat Adam Smith yang mengemukakan bahwa terdapat 4 asas yang harus dipenuhi dalam pemungutan pajak, yaitu asas persamaan (*equality*), asas kepastian (*certainly*), asas menyenangkan (*conveniency of payment*) dan asas efisiensi (*low cost of collection*).<sup>8</sup> Keempat asas tersebut mengisyaratkan bahwa dalam pemungutan pajak tidak boleh bertentangan dengan nilai-nilai yang terkandung dalam asas tersebut.

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

Namun hal ini tidak tercermin pada pengaturan pengenaan PPh pada peralihan hak atas tanah melalui pembagian hak bersama yang disebabkan oleh pewarisan. Sebagaimana telah dijelaskan diatas bahwa pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris apabila permohonan penerbitan SKB PPhnya ditolak oleh KPP Pratama maka peralihan tersebut akan dibebani PPh. Hal ini tentu saja memberatkan ahli waris, karena pada dasarnya

---

<sup>6</sup> Fence M Wantu, *Antinomi Dalam Penegakan Hukum Oleh Hakim*, Jurnal Berkala Mimbar Hukum, Vol. 19, No. 3, 2007, h. 308.

<sup>7</sup> Edgar Hartanto, *Pengenaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan*, Jurnal Magister Hukum Argumentum, Vol. 6, No. 1, 2019, h. 1077.

<sup>8</sup> Bohari, *Loc. Cit.*

mereka telah dibebani BPHTB, namun dengan tidak diterbitkannya SKB PPh maka ahli waris juga harus membayar PPh atas peralihan tersebut.

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

Selanjutnya pengaturan pembebasan PPh karena pewarisan yang objek warisnya berupa tanah diatur pada PP 34/2016, yang mana pada Pasal 6 huruf d diatur bahwa atas peralihan hak atas tanah karena pewarisan dibebaskan PPh kemudian pada bagian penjelasan pasal dijelaskan rasio pembebasan PPh pada peralihan ini yaitu karena kewajiban subjektif pewaris selaku pihak yang mengalihkan telah berakhir sejak dia meninggal dunia, sehingga tidak dapat pungut pajak.<sup>9</sup> Namun pada penjelasan pasal tersebut tidak dijabarkan lebih lanjut mengenai peralihan karena waris apa saja yang dibebaskan PPh, sebagaimana diketahui pada PMNA/KBPN 16/2021 diatur bahwa peralihan hak atas tanah berkaitan dengan pewarisan terdapat 3 (tiga) jenis, yaitu :

1. Peralihan kepada ahli waris, baik secara individu ataupun bersama-sama (Pasal III ayat (4));
2. Pembagian hak bersama (Pasal III ayat (5)); serta
3. Hibah wasiat (Pasal II2).

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

Disamping kekaburan norma, pada pelaksanaan pembebasan PPh atas peralihan hak atas tanah ini harus disertai dengan SKB PPh yang dikeluarkan oleh KPP Pratama sebagaimana diatur oleh PDJP 30/PJ/2009. SKB PPh diperlukan sebagai dasar dalam pendaftaran peralihan hak atas tanah pada kantor pertanahan guna membuktikan bahwa atas pengalihan tersebut telah dibebaskan PPh.<sup>10</sup> Pengaturan teknis penerbitan SKB PPh ini akan dijadikan acuan oleh petugas KPP Pratama dalam menerbitkan SKB PPh. Pada ketentuan Pasal 4 PDJP 30/PJ/2009 dijelaskan bahwa ahli waris selaku pihak yang mengalihkan hak atas tanah harus melakukan permohonan secara tertulis ke KPP Pratama tempat tinggal pewaris. Selanjutnya pada ayat (3) pasal yang sama dijelaskan mengenai persyaratan formil yang harus dilampirkan oleh ahli waris dalam melakukan permohonan yaitu :

---

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

<sup>10</sup> Lika Trisnawati, *Keabsahan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Sebagai Syarat Permohonan Balik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan*, Jurnal Spirit Pro Patria, Vol. 1, No. 2, 2015, h. 57.

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

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

Berdasar aturan pada Pasal 5 PDJP 30/PJ/2009 tersebut, diketahui hanya diatur mengenai jangka waktu pemberian keputusan atas permohonan penerbitan SKB PPh dan akibat hukum atas penerimaan atau penolakan SKB PPh saja, tetapi tidak dijelaskan berkaitan dengan kriteria yang bagaimana supaya permohonan atas penerbitan SKB PPh diterima atau ditolak. Tidak adanya standarisasi kriteria atas penerimaan atau penolakan SKB ini tentu dapat berakibat kepada Kepala KPP Pratama dimasing-masing kota untuk memberikan standarisasi yang berbeda-beda terhadap kriteria penerimaan serta penolakan permohonan penerbitan SKB PPh tersebut. Sehingga dapat diketahui bahwa disamping adanya kekaburan norma pada Undang Undang PPh, terdapat juga kekosongan norma berkaitan dengan aturan teknis pembebasan PPh mengenai penerbitan SKB PPh.

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

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

kepada KPP Pratama kota di tolak walaupun seluruh persyaratan administrasi telah terpenuhi. Penolakan tersebut karena Kepala KPP Pratama kota B menafsirkan norma pada Pasal 4 ayat (3) huruf b tersebut hanya peralihan karena waris, tidak mencakup pembagian hak bersama.”

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

Selain itu, cita-cita hukum sebagaimana disampaikan Gustav Radbruch juga tidak dapat tercapai baik dari sisi kepastian, keadilan, maupun kemanfaatan. Hal ini menyebabkan pelaksanaan pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama ini sangat meresahkan masyarakat, utamanya ahli waris yang akan melaksanakan peralihan.<sup>11</sup> Sehingga pengaturan mengenai pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama saat ini perlu dilakukan pembaharuan, baik secara formil maupun secara teknis.

#### IV. BENTUK PENGATURAN KEDEPAN PEMBEBASAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PERALIHAN HAK ATAS TANAH DALAM PEMBAGIAN HAK BERSAMA WARIS

Permasalahan yang terjadi akibat tidak terpenuhinya kepastian hukum pada pengaturan pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama ini harus dicari jalan keluarnya. Sebagaimana diketahui bahwa pajak merupakan iuran wajib yang dipungut oleh negara kepada subjek pajak tanpa adanya timbal balik secara langsung, sehingga seharusnya pengaturan berkaitan perpajakan di Indonesia harus memenuhi cita-cita hukum, yaitu kepastian, keadilan serta kemanfaatan. Selain itu dalam pemungutan pajak kepada subjek pajak tidak boleh bertentangan dengan 4 (empat) asas yang berlaku dalam pemungutan pajak, yaitu asas persamaan (*equality*), asas kepastian (*certainly*), asas menyenangkan (*conveniency of payment*) dan asas efisiensi (*low cost of collection*). Asas-asas ini tentu merupakan pedoman bagi pembuat undang-undang dalam merumuskan konstruksi yang ideal dalam pemungutan pajak.<sup>12</sup> Sehingga negara memiliki landasan yang jelas dan kuat dalam memungut pajak kepada masyarakat.

---

<sup>11</sup> Khoulood Beby Bestiani, *Implementasi Penerbitan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Peralihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan Atas Warisan Ditinjau Dari Asas Kemudahan Administrasi*, Jurnal Equitable, Vol. 6, No. 1, 2021, h. 29.

<sup>12</sup> Wagiman, *Nilai, Asas, Norma, dan Fakta Hukum: Upaya Menjelaskan dan Menjernihkan Pemahamannya*, Jurnal Filsafat Hukum, Vol. 1, No. 1, 2016, h. 44.



Landasan negara dalam memungut pajak sebagaimana dijelaskan dalam konstitusi bahwa harus didasari oleh undang-undang, karena undang-undang merupakan peraturan tertulis yang bersifat umum dan menjadi sumber dari peraturan perundang-undangan dibawahnya.<sup>13</sup> Sehingga dalam pembentukan aturan-aturan teknis yang berkaitan dengan perpajakan harus sesuai dengan muatan yang terkandung dalam undang-undang terkait, oleh karena itu pengaturan pada undang-undang harus memenuhi aspek kepastian hukum. Sebagaimana telah penulis jabarkan diatas, indikator terpenuhinya kepastian hukum pada undang-undang yaitu pemberlakuan secara jelas, tetap, dan konsekuen. Maka dalam menormakan suatu aturan kedalam undang-undang harus dirumuskan secara tegas dan jelas sehingga tidak menimbulkan keragu-raguan dalam menginterpretasikan norma tersebut.

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

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

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

---

<sup>13</sup> Basrial Zuhri, *Peranan Dewan Perwakilan Rakyat Dalam Pembentukan Undang-Undang Menurut Undang-Undang Dasar Negara RI Tahun 1945 Setelah Amandemen*, Jurnal Ensiklopedia, Vol. 3, No. 5, h. 75.

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

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

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

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

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

Penambahan penjelasan norma yang terkandung dalam Pasal 4 ayat (3) huruf b ini diharapkan dapat memberi kepastian kepada pelaksana undang-undang dalam menafsirkan norma yang terkandung pada pasal tersebut. Pada aturan-aturan turunan dari norma tersebut juga harus menyesuaikan dengan penambahan penjelasan pada Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang Undang PPh ini. Sehingga diharapkan dengan adanya penjelasan tersebut, KPP Pratama diseluruh wilayah Indonesia selaku pelaksana undang-undang berwenang menerbitkan SKB PPh tidak memberikan penafsiran lain yang tidak sesuai dengan maksud dari pembentuk undang-undang. Serta KPP Prataman dapat memberikan keputusan yang konsisten dan selaras terhadap permohonan penerbitan SKB PPh pada peralihan karena pewarisan, khususnya peralihan hak atas tanah.

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

Pasal 4a  
PDJP 30/PJ/2009

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

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

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

terjadi diskriminasi terhadap permohonan penerbitan SKB PPh, dengan demikian maka ahli waris akan mendapat keadilan dalam pelaksanaan pembebasan PPh.

Peraturan perpajakan harus memberikan jaminan kepastian hukum yang tegas bagi wajib pajak, guna memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk dapat melaksanakan kewajiban perpajakannya secara patuh. Selaras dengan pendapat Nicoleta yang menerangkan bahwa salah satu faktor utama keberhasilan sistem pemungutan pajak yaitu adalah motivasi dan kesadaran wajib pajak.<sup>14</sup> Sehingga faktor yang sangat penting dalam pemungutan pajak yaitu tingkat kesadaran dan kepatuhan wajib pajak yang tinggi, terlebih di Indonesia menganut *self assesment system* yang sangat bergantung kepada kesadaran wajib pajak atas kewajiban perpajakannya dalam keberhasilan sistem pemungutan pajak.

## V. KESIMPULAN

Bahwa pengaturan pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah dalam pembagian hak bersama waris tidak memenuhi kepastian hukum, hal ini tercermin dengan adanya kekaburan norma serta kekosongan norma yang terjadi sehingga menyebabkan permasalahan hukum dalam masyarakat. Kekaburan norma terjadi pada Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang PPh dan Pasal 6 huruf b PP 34/2016, terkait dengan penggunaan frasa waris yang mana masih terlalu umum, sehingga mengakibatkan multitafsir bagi pelaksana undang-undang dalam memaknai pasal tersebut. Disamping itu juga terdapat kekosongan norma terkait standarisasi penerimaan dan penolakan permohonan SKB PPh, pada aturan pelaksana penerbitan SKB PPh yang menjadi pedoman bagi petugas KPP Pratama dalam menerbitkan SKB PPh tidak memiliki standar baku terkait penerimaan dan penolakan permohonan SKB PPh.

Bahwa guna menemukan konstruksi hukum yang ideal dalam pengaturan pembebasan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris, penulis memberikan beberapa opsi bentuk pengaturan kedepan guna mengatasi permasalahan hukum yang terjadi. Atas terjadinya kekaburan norma pada Undang Undang PPh, penulis memberikan konstruksi dengan menambahkan penjelasan pada Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang Undang PPh. Kemudian atas terjadinya kekosongan norma pada kriteria penerimaan dan penolakan penerbitan SKB PPh, penulis memberikan konstruksi dengan menambahkan pasal pengaturan kriteria penerimaan dan penolakan penerbitan SKB PPh pada PDJP 30/PJ/2009. Hal ini diharapkan dapat memenuhi kepastian hukum dalam pengaturan pembebasan SKB PPh sehingga dapat memberikan kemanfaatan serta menciptakan keadilan bagi ahli waris.

## DAFTAR PUSTAKA

Bestiani, Khoulood Beby. 2021. *Implementasi Penerbitan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Pengalihan Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan Atas Warisan Ditinjau Dari Asas Kemudahan Administrasi*. Jurnal Equitable. 6 (1).

---

<sup>14</sup> Maulana Syaiful Haq & Dul Muid, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerapan Self Assessment System*, Diponegoro Journal Of Accounting, Vol. 4, No. 2, 2015, h. 4.

- Benni, Betrix, Kurniawarman & Annisa Rahman. 2019. *Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama Dalam Pengalihan Tanah Karena Pewarisan di Kota Bukittinggi*. Jurnal Cendikia Hukum. 5 (1).
- Bohari, H. 2019. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: Rajawali.
- Budiono, Abdul Rahmat. 2005. *Pengantar Ilmu Hukum*. Malang: Bayumedia Publishing.
- Haq, Maulana Syaiful & Muid, Dul. 2015. *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penerapan Self Assessment System*. Diponegoro Journal Of Accounting. 4 (2).
- Hartanto, Edgar. 2019. *Pengenaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan*, Jurnal Magister Hukum Argumentum. 6 (1).
- Sinaga, Niru Anita. 2016. *Pemungutan Pajak dan Permasalahannya di Indonesia*. Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara. 7 (1).
- Soeroso, R. 2011. *Pengantar Ilmu Hukum*. Jakarta: Sinar Grafika.
- Soemitro, Rochmat. 1998. *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung: Refika Aditama.
- Trisnawati, Lika. 2015. *Keabsahan Surat Keterangan Bebas Pajak Penghasilan Sebagai Syarat Permohonan Balik Nama Sertipikat Hak Atas Tanah dan/atau Bangunan*. Jurnal Spirit Pro Patria. 1 (2).
- Wagiman. 2016. *Nilai, Asas, Norma, dan Fakta Hukum: Upaya Menjelaskan dan Menjernihkan Pemahamannya*. Jurnal Filsafat Hukum. 1 (1).
- Wantu, Fence M. 2007. *Antinomi Dalam Penegakan Hukum Oleh Hakim*. Jurnal Berkala Mimbar Hukum. 19 (3).
- Zuhri, Basrial. 2020. *Peranan Dewan Perwakilan Rakyat Dalam Pembentukan Undang-Undang Menurut Undang-Undang Dasar Negara RI Tahun 1945 Setelah Amandemen*, Jurnal Ensiklopedia. 3 (5).