

BAB III

PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN PADA PEMBAGIAN WARIS HAK

ATAS TANAH DAN/ATAU BANGUNAN DIKAITKAN DENGAN ASAS

KEPASTIAN HUKUM

3.1. Mekanisme Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan Karena Pewarisan

Pada prinsipnya semua hak milik termasuk hak atas tanah milik seseorang dapat beralih kepada ahli warisnya, namun bila menyangkut hak atas tanah yang terdiri atas hak-hak yang berbeda-beda, maka setiap hak yang dialihkan itu mempunyai syarat-syaratnya masing-masing, apabila hak atas tanah itu sesuai dengan hukum negara tersebut yang tercantum pada Pasal 16 sampai dengan Pasal 53 Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria (UUPA). Jika melihat asal usul tanah, maka hak atas tanah dibedakan menjadi dua bentuk, yaitu:³⁰

1. Hak – hak atas tanah yang bersifat primer, merupakan hak atas tanah yang dapat dimiliki atau dikuasai secara langsung oleh seseorang atau badan hukum dengan jangka waktu lama, dapat dipindah tangankan kepada orang lain dan dapat beralih kepada ahli warisnya, hak ini terdiri atas Hak Milik, Hak Guna Usaha (HGU), Hak Guna Bangunan (HGB) dan Hak Pakai.

³⁰ Supriadi, *Hukum Agraria*, Sinar Grafika, 2009, Jakarta, hal 64.

2. Hak atas tanah yang bersifat sekunder, yakni hak atas tanah yang berasal dari tanah pihak lain. Macam – macam hak atas tanah ini meliputi 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 atas tanah pertanian.

Macam – macam hak atas tanah dimuat dalam pasal 16 sampai dengan pasal 53 UUPA, jika dikelompokkan akan menjadi tiga yaitu:

1. Hak atas tanah yang bersifat tetap yakni hak atas tanah ini kan tetap ada selama UUPA masih berlaku atau belum dicabut dengan undang – undang yang baru. Jenis – jenis hak atas tanah ini adalah Hak Milik, Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan, Hak Pakai, Hak Membuka Tanah, Hak Sewa Untuk Bangunan dan Hak Memungut Hasil Hutan.
2. Hak atas tanah yang akan ditetapkan dengan undang – undang yakni hak atas tanah yang akan lahir kemudian hari, yang akan ditetapkan dengan undang - undang. Hak atas tanah ini jenisnya belum ada.
3. Hak atas tanah yang bersifat sementara yakni hak atas tanah ini sifatnya sementara dalam waktu yang singkat akan dihapuskan dikarenakan mengandung sifat – sifat pemerasan, megandung sifat feodal dan bertentangan dengan jiwa UUPA, jenis hak atas tanah ini, Hak Gadai (Gadai Tanah), Hak Usaha Bagi Hasil (Perjanjian Bagi Hasil), Hak Menumpang dan Hak Sewa Tanah Pertanian.

Pendaftaran tanah atau dalam bahasa Belanda dikenal dengan *Recht Kadaster*. Pendaftaran tanah di Indonesia diatur dalam pasal 19 UUPA dan peraturan pelaksanaannya ada pada Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah dengan berbunyi:

memberikan kepastian serta perlindungan hukum kepada pemegang hak atas tanah dan/atau bangunan, rumah susun dan hak-hak lain yang terdaftar agar dapat dengan mudah menunjukkan bahwa dia adalah pemegang hak yang sah.

Beralihnya atau berpindahnya hak kepemilikan sebidang tanah atau beberapa bidang tanah dari pemilik semula kepada pemilik yang baru karena sesuatu atau perbuatan hukum tertentu. Perbuatan peralihan hak secara hukum bertujuan untuk mengalihkan hak guna tanah secara definitif kepada pihak lain (dalam hal ini subjek hukum memenuhi syarat sebagai pemilik hak guna tanah). Perbuatan hukum dapat diartikan sebagai segala perbuatan yang dilakukan oleh suatu subjek hukum yang menimbulkan akibat hukum. Yang pertama adalah perbuatan hukum sepihak, yaitu perbuatan hukum yang dilakukan oleh salah satu pihak dan menimbulkan hak dan kewajiban bagi salah satu pihak, seperti membuat wasiat atau menghibahkan suatu benda (benda). Yang kedua adalah perbuatan hukum kedua belah pihak, yaitu perbuatan hukum yang dilakukan oleh dua pihak dan menimbulkan hak dan kewajiban bagi kedua belah pihak (timbang balik), misalnya penandatanganan akad jual beli, menyewakan, dan sebagainya.

Syarat materiil peralihan hak atas tanah baik yang beralih maupun dialihkan yaitu:

- a. Syarat materiil dalam pewarisan tanah adalah ahli waris harus memenuhi syarat sebagai subjek hak atas tanah yang menjadi objek pewarisan
- b. Syarat materiil dalam jual beli tanah adalah pemilik tanah atau pemegang hak atas tanah sebagai penjual berhak dan berwenang menjual hak atas tanahnya, sedangkan pembeli harus memenuhi syarat sebagai subyek hak atas tanah yang menjadi objek jual beli tanah.
- c. Syarat materiil dalam tukar menukar tanah adalah kedua belah pihak sebagai pemegang hak atas tanah berhak dan berwenang menukarkan hak atas tanahnya, serta memenuhi syarat sebagai subyek hak atas tanah yang menjadi objek tukar menukar tanah.
- d. Syarat materiil dalam hibah tanah adalah pemilik tanah atau pemegang hak atas tanah sebagai pemberi hibah berhak dan berwenang menghibahkan hak atas tanahnya, sedangkan pihak lain sebagai penerima hibah memenuhi syarat sebagai subjek hak atas tanah yang menjadi objek hibah tanah.
- e. Syarat materiil dalam pemasukan dalam modal perusahaan adalah pemilik tanah atau pemegang hak atas tanah sebagai pihak yang menyerahkan tanah berhak dan berwenang menyerahkan hak atas tanahnya, sedangkan perusahaan sebagai penerima hak atas tanah harus memenuhi syarat sebagai subjek hak atas tanah yang menjadi objek pemasukan dalam modal perusahaan.
- f. Syarat materiil dalam lelang tanah adalah Kantor lelang sebagai penjual lelang tanah berhak dan berwenang menjual tanah, sedangkan pembeli

lelang harus memenuhi syarat sebagai subjek hak atas tanah yang menjadi objek lelang tanah.

Adapun syarat formal peralihan hak atas tanah baik yang beralih maupun dialihkan.

- a. Syarat formal dalam pendaftaran pewarisan tanah, adalah adanya surat keterangan kematian pemegang hak atas tanah (pewaris) yang diterbitkan oleh instansi yang berwenang dan surat keterangan sebagai ahli waris yang diterbitkan oleh instansi yang berwenang.
- b. Syarat formal dalam pendaftaran jual beli, tukar menukar, hibah, dan pemasukan dalam modal perusahaan harus dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh dan dihadapan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yang berwenang. Pasal 2 dan pasal 3 Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 tentang Peraturan Jabatan Pejabat Akta Tanah, akta-akta tanah yang kewenangan pembuatannya diserahkan kepada Pejabat Pembuat Akta tanah adalah: Akta Jual Beli, akta tukar menukar, akta hibah, akta pemasukan ke dalam perusahaan, akta pembagian hak bersama, akta pemberian hak guna bangunan, Hak pakai atas tanah Hak Milik, akta pemberian hak Tanggungan, pemberian kuasa pembebanan hak tanggungan. PPAT sendiri harus memenuhi kebutuhan negara dan masyarakat dalam kepastian hukum di bidang pertanahan sebagaimana diamanahkan oleh UUPA.³¹

³¹ A.A Andi Prajitno, *Pengetahuan Praktis Tentang Apa dan Siapa Pejabat Pembuat Akta Tanah*, Edisi Revisi, Cet. Ke 4, Perwira Media Nusantara, Surabaya, 2023, hal. 43

- c. Syarat formal dalam pendaftaran lelang tanah, adalah lelang tanah harus dibuktikan dengan berita acara atau kutipan risalah lelang yang dibuat oleh pejabat dari kantor lelang.

Beralih artinya berpindahnya hak milik atas tanah dari pemiliknya kepada pihak lain disebabkan karena peristiwa hukum. Peristiwa hukum adalah meninggal dunianya pemiliknya, maka hak milik atas tanah secara yuridis berpindah kepada ahli warisnya sepanjang ahli warisnya memenuhi syarat sebagai subyek hak milik. Berpindahnya hak milik atas tanah ini melalui sesuatu proses pewarisan dari pemilik tanah kepada pewaris kepada pihak lain sebagai ahli waris.

Selanjutnya dialihkan artinya berpindahnya hak milik atas tanah dari pemiliknya kepada pihak lain disebabkan oleh perbuatan hukum. Perbuatan hukum adalah perbuatan yang menimbulkan akibat hukum, contohnya yaitu: pewarisan, jual beli, tukar menukar, hibah, pemasukan dalam modal perusahaan (*inbreng*), lelang.³²

Pada dasarnya semua hak – hak atas tanah ini, pada prinsipnya dapat beralih kepada para waris, akan tetapi hak yang bersifat sekunder sesuai dengan sifat hak yang berasal dari pihak lain dan haknya sangat terbatas sampai dengan waktu yang telah ditentukan, untuk beralihnya harus sesuai dengan syarat syarat tertentu. Sedangkan untuk hak yang bersifat primer seperti Hak Milik sebagaimana diatur dalam pasal 20 UUPA.

³² Urip Santoso, *Perolehan Hak atas tanah*, Prenadamedia Group, Jakarta, 2015, hal 30-

Hak Milik adalah hak turun temurun, terkuat dan terpenuh yang dapat dipunyai orang atas tanah dengan mengingat ketentuan dalam pasal 6.

Arti kata turun temurun adalah hak tersebut dapat berlaku selama pemilik hak masih hidup dan setelah meninggal dunia, hak tersebut dapat dilanjutkan juga oleh ahli warisnya, sebagaimana diatur dalam PP Nomor 40 Tahun 1997. Peralihan hak tersebut. Hal tersebut pula berlaku untuk Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan maupun Hak Pakai sebagaimana diatur dalam PP No 40 tahun 1997 Tentang Hak Guna Usaha, Hak Guna Bangunan dan Hak Pakai Atas Tanah. Terkait beralihnya Hak Guna Usaha diatur dalam Peraturan Pemerintah Tahun 1997 Nomor 40 pada pasal 16.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja (UU Cipta Kerja) atau yang sekarang diganti dengan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang (Perpu) Nomor 2 Tahun 2022 tentang Cipta Kerja. Agar UU Cipta Kerja dapat berlaku dengan efektif, pemerintah menetapkan banyak peraturan pelaksanaan. Salah satunya adalah Peraturan Pemerintah Nomor 18 Tahun 2021 tentang Hak Pengelolaan, Hak Atas Tanah, Satuan Rumah Susun dan Pendaftaran Tanah (PP No. 18 tahun 2021).

Untuk pengaturan lebih lanjut mengenai pendaftaran tanah yang terdapat dalam Peraturan Pemerintah No. 18 tahun 2021, pemerintah menetapkan Peraturan Menteri Agraria dan Tata Ruang/Kepala Badan Pertanahan Nasional Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2021 tentang Perubahan Ketiga atas Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 tentang Ketentuan Pelaksanaan

Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah mengatur mengenai Ketentuan mengenai surat tanda bukti sebagai ahli waris menurut oleh Permen ATR/BPN No. 16 tahun 2021, menjadi:

1. Wasiat dari pewaris;
2. Putusan pengadilan;
3. Penetapan hakim/ketua pengadilan;
4. Surat pernyataan ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan diketahui oleh kepala desa/lurah dan camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia;
5. Akta keterangan hak mewaris dari Notaris yang berkedudukan di tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia; atau
6. Surat keterangan waris dari Balai Harta Peninggalan.

Tata cara peralihan hak atas tanah karena meninggalnya seseorang dan hak atas tanah itu beralih kepada ahli waris atau para pewarisnya, apabila tanah itu diwariskan karena meninggalnya seseorang, maka ahli waris harus mendaftarkan peralihan hak atas tanah tersebut berdasarkan pewarisan, yang didaftarkan atau disahkan dengan harus oleh pejabat umum negara yaitu Kantor Kementerian Agraria dan Tata Ruang/Badan Pertanahan Nasional (ATR/BPN. Hal ini diatur dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah pasal 36 yang berbunyi sebagai berikut:

1. Pemeliharaan data pendaftaran tanah dilakukan apabila terjadi perubahan pada data fisik data yuridis objek pendaftaran tanah yang telah terdaftar.
2. Pemegang hak yang bersangkutan wajib mendaftarkan perubahan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) kepada Kantor Pertanahan.

Menurut peraturan tersebut, peralihan tanah karena waris harus didaftarkan di Kantor Pertanahan setempat dengan menyertakan dokumen sebagai berikut:

1. Sertipikat tanah yang asli.
2. Surat keterangan kematian.
3. Surat keterangan ahli waris.
 - a. Bagi Warga Negara Indonesia penduduk Indonesia asli Surat Keterangan Ahli waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang yang dikuatkan oleh Kepala Desa / Kelurahan dan Camat tempat tinggal pewaris pada waktu meninggal dunia.
 - b. Bagi Warga Negara Indonesia keturunan Tionghoa dengan Akta Keterangan Hak Mewaris yang dibuat oleh Notaris.
 - c. Bagi Warga Negara Indonesia keturunan Timur Asing lainnya, Surat Keterangan Waris yang dibuat oleh Balai Harta Peninggalan (pasal 111 ayat (1C) Peraturan Menteri Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional No 3 Tahun 1997 Tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 1997).

4. Akta kelahiran ahli waris;
5. Bukti identitas ahli waris berupa KTP yang masih berlaku;
6. Kartu Keluarga;
7. Wasiat dari pewaris; atau Putusan pengadilan; atau Surat Keterangan ahli Waris yang dibuat oleh para ahli waris dengan disaksikan oleh 2 (dua) orang saksi dan dikuatkan oleh Lurah atau Camat;
8. Pajak Bumi dan Bangunan tahun terakhir;
9. Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP) salah satu ahli waris;
10. Akta wasiat notariil;
11. SPPT PBB.

Dari ketentuan di atas, apabila seseorang pemilik tanah meninggal dunia, maka orang yang menerima warisan itu dalam waktu 6 (enam) bulan harus mendaftarkan tanah warisannya tersebut ke Badan Pertanahan Nasional, waktu 6 (enam) bulan itu dapat diperpanjang oleh Badan Pertanahan Nasional. Menurut ketentuan pasal 61 ayat (3) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah,

“untuk pendaftaran peralihan hak karena pewarisan yang diajukan dalam waktu 6 (enam) bulan sejak tanggal meninggalnya pewaris, tidak dipungut biaya pendaftaran”.

Sesuai dengan pasal tersebut di atas, bahwa penerima warisan (ahli waris) harus mendaftarkan tanahnya ke Kantor Pertanahan. Tetapi harus diperhatikan terlebih dahulu apakah tanahnya tersebut sudah didaftarkan atau belum. Jika ahli waris lebih dari satu orang, maka yang harus dilakukan semua ahli waris berdasarkan surat keterangan waris, pendaftaran peralihan

haknya dilakukan kepada penerima yang berhak sebagai hak bersama. Petugas ATR/BPN akan memasukkan semua nama – nama ahli waris ke dalam sertipikat tanah. Dengan demikian, maka nama dalam sertipikat tanah bisa lebih dari satu orang. Demikian juga dapat terjadi, jika ahli waris lebih dari satu orang dan semua ahli waris sepakat untuk menyerahkan sebidang tanah kepada salah satu ahli waris, maka selain tanda bukti surat keterangan waris, surat kematian, maka perlu juga dilampirkan Akta Pembagian Waris, dimana dalam akta ini menerangkan bahwa hak atas tanah tertentu diberikan kepada seorang ahli waris tertentu sebagai penerima. Hal ini sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah No 24 Tahun 1997 pasal 42 yang menyatakan:

1. Untuk pendaftaran peralihan hak karena pewarisan mengenai bidang tanah hak yang sudah didaftar dan hak milik atas satuan rumah susun sebagai yang diwajibkan menurut ketentuan sebagaimana dimaksud dalam pasal 36, wajib diserahkan oleh penerima hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun yang bersangkutan, surat kematian orang yang namanya dicatat sebagai pemegang hak dan surat tanda bukti sebagai ahli waris.
2. Jika bidang tanah yang merupakan warisan didaftar, wajib diserahkan juga dokumen – dokumen sebagaimana dimaksud dalam pasal 39 ayat (1) huruf b.
3. Dalam hal ahli warisnya adalah orang perseorangan, pencatatan peralihan hak kepada orang tersebut dilakukan berdasarkan surat yang

membuktikan statusnya sebagai ahli waris sebagaimana dimaksud dalam ayat (1).

4. Dalam hal penerima warisan terdiri dari beberapa orang, pada saat pendaftaran peralihan hak dilampiri dengan akta pembagian warisan yang memuat keterangan bahwa hak atau kepemilikan atas tanah suatu kesatuan tempat tinggal tertentu adalah milik seorang ahli waris tertentu peralihan hak milik atau hak milik atas satuan rumah susun. pendaftaran peralihan hak dilakukan kepada masing-masing penerima warisan berdasarkan akta waris dan akta pembagian harta warisan.
5. Warisan yang berupa hak atas tanah atau hak milik atas satuan rumah susun yang menurut akta pembagian waris harus dibagi bersama antara beberapa penerima warisan atau waktu didaftarkan belum ada akta pembagian warisnya, didaftar peralihan haknya kepada para penerima waris yang berhak sebagai hak bersama mereka berdasarkan surat tanda bukti sebagai ahli waris dan/atau akta pembagian waris tersebut.

Berdasarkan ketentuan tersebut, maka untuk peralihan hak atas tanah karena pewarisan yang sudah didaftarkan mengacu pada pasal 36 Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 yang berbunyi sebagai berikut:

1. Pemeliharaan data pendaftaran tanah dilakukan apabila terjadi perubahan pada data fisik atau data yuridis obyek pendaftaran tanah yang telah terdaftar.
2. Pemegang hak yang bersangkutan wajib mendaftarkan perubahan sebagaimana dimaksud pada ayat 1 kepada Kantor Pertanahan.

Sedangkan untuk peralihan hak atas tanah karena pewarisan yang belum didaftarkan wajib diserahkan dokumen-dokumen yang diatur dalam pasal 39 ayat (1) huruf b Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 menyatakan bahwa:

- Dokumen yang membuktikan adanya hak atas tanah pada yang mewariskan diperlukan setelah pendaftaran untuk pertama kali hak yang bersangkutan atas nama yang mewariskan. Hal tersebut dijelaskan dalam Penjelasan pasal 42 ayat (2) PP Nomor 24 tahun 1997 tentang pendaftaran Tanah. Dari ketentuan pasal 42 ayat (2) PP Nomor 24 Tahun 1997 di atas maka, Ahli waris harus memperlihatkan surat bukti hak berupa bukti-bukti tertulis, keterangan saksi dan atau pernyataan yang bersangkutan yang kadar kebenarannya oleh panitia Ajudikasi atau Kepala kantor Pertanahan dianggap cukup untuk mendaftar hak, pemegang hak dan hak-hak pihak lain yang membebaninya.
- Surat keterangan yang menyatakan bahwa tanah yang bersangkutan belum disahkan oleh Kantor Pertanahan, atau bagi tanah yang letaknya jauh dari Kantor Pertanahan, oleh pemegang hak yang bersangkutan, disahkan oleh Kepala Desa atau Kepala Kelurahan.

Berdasarkan data butir-butir di atas kemudian dibuatkan akta waris oleh Notaris.

Kepala Kantor Pertanahan Kabupaten atau Kota yang wilayah kerjanya meliputi letak tanah yang bersangkutan melakukan perubahan nama pemegang hak atas tanah dalam sertifikat hak atas tanah dari atas nama

pewaris menjadi atas nama ahli waris. Kepala Kantor Pertanahan Kabupaten atau Kota yang wilayah kerjanya meliputi letak tanah yang bersangkutan menyerahkan sertipikat hak atas tanah kepada pemohon pendaftaran tanah melalui pewarisan.

3.2. Aturan Pengenaan Pajak Penghasilan Pada Pembagian Waris Hak Atas Tanah Dikaitkan Dengan Fakta di Lapangan

Aturan mengenai pengenaan pajak penghasilan waris hak atas tanah semula didasarkan pada pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, peralihan hak karena warisan tidak termasuk dalam objek PPh. Oleh karena itu, penerimaan warisan dibebaskan dari PPh. Namun, pembebasan PPh ini harus didasarkan pada Surat Keputusan Bersama PPh yang dikeluarkan oleh Kantor Pelayanan Pajak Pratama di lokasi aset waris, sesuai dengan pasal 4 ayat (4) Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-8/PJ/2023 (selanjutnya disebut PER-8/PJ/2023). Permohonan penerbitan Surat Keputusan Bersama PPh ini diajukan secara tertulis oleh ahli waris kepada Kantor Pelayanan Pajak Pratama.

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

1. Warisan yang belum dibagikan. Warisan ini masih atas nama pewarisnya, maka pewaris masih berkewajiban untuk membayar pajak atas warisan dan juga masih berkewajiban melaporkan SPT ini

dimana diwakilkan oleh ahli warisnya. (pasal 2 ayat (3) huruf c Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan atau Undang-undang PPh).

2. Warisan yang sudah dibagikan. Jika warisan tersebut sudah dibagikan maka warisan tersebut bukan merupakan objek pajak lagi dan ahli waris tersebut terbebas dari pembayaran pajak atas harta warisan tersebut. (pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-undang PPh).

Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-8/PJ/2023 pasal 4 ayat (3) huruf a dijelaskan mengenai penerbitan SKB PPh orang pribadi atau badan harus memenuhi syarat:

Telah menyampaikan:

1. Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan untuk 2 tahun terakhir.
2. Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Pertambahan Nilai untuk 3 masa terakhir.

Pengecualian mengenai pembayaran juga terdapat pada peraturan Dirjen Pajak tersebut yaitu pengecualian pembayaran PPh tidak hanya dengan tanda bukti SKB dan pelaporan SPT tiap tahunnya tetapi juga dengan orang pribadi yang mempunyai penghasilan Tidak Kena Pajak yang melakukan pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan dengan jumlah bruto pengalihannya kurang dari Rp.60.000.00,00 (enam puluh juta rupiah) dan bukan merupakan jumlah yang dipecah-pecah.

Waris sendiri tidak hanya ada pajak PPH tetapi juga Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Sementara, BPHTB nilainya ditetapkan sebesar 5%, dengan rumus perhitungan:

5 % x (Nilai Perolehan Objek Pajak – Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak).

Adapun mengenai dasar pengenaan NPOPTKP alias Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak, besarnya ditetapkan berdasarkan peraturan daerah masing-masing. Tidak hanya itu, terdapat pengurangan BPHTB waris yang juga ketentuannya berbeda-beda tiap daerah. Tetapi jika mengacu pada pasal 46 ayat (6) Undang-undang (UU) Nomor 1 Tahun 2022 tentang Hubungan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah yang berbunyi:

perolehan hak karena hibah wasiat atau waris sebagaimana dimaksud dalam Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 4 dan angka 5 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 atau waris, termasuk suami/istri, nilai perolehan objek pajak tidak kena pajak ditetapkan paling sedikit sebesar Rp300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).

Tabel 3.2.1. Perbandingan antara peraturan dan praktik di lapangan

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan	Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-8/PJ/2023	BPN melalui Dirjen Penetapan Hak dan Pendaftaran Tanah Nomor B/HR.02/1012/IV/2023	Fakta di Lapangan
Pasal 4 ayat (3) huruf b, Menyatakan	Pembebasan PPH harus didasarkan	Menyatakan dalam ketentuan perpajakan, pencatatan harta	Masih dikenakan PPH waris

bahwa peralihan hak karena warisan tidak termasuk dalam objek PPh. Oleh karena itu, penerimaan warisan dibebaskan dari PPh.	dengan SKB (Surat Keputusan Bersama). • SKB didapatkan dari pelaporan SPT (Surat Pemberitahuan Tahunan) atau orang pribadi Tidak Kena Pajak dengan penghasilan Rp. 60.000.000 (enam puluh juta) pertahun dan tidak dibagi-bagi	warisan menjadi pemilikan bersama/harta bersama atau kepada 1 (satu) orang atau beberapa orang penerima warisan, atau yang disertai hibah wasiat: a. Dikenakan BPHTB waris. b. Tidak dikenakan PPh.	sebesar 2,5% dengan alasan bahwa itu merupakan suatu kebijakan. (terjadi pada BPN tertentu).
---	---	--	---

Seperti yang telah dijelaskan diatas, dapat ditarik garis bahwa masih adanya pengenaan PPH waris. Dimana BPN sendiri sudah mengeluarkan petunjuk kebijakan bahwa waris tidak dikenakan PPH yang artinya penerapan

aturan pada pelaksanaan yang tetap membebankan atau memungut PPH waris dengan disertai SKB sudah tidak relevan lagi. Hal ini selaras dengan pernyataan yang menyatakan bahwa dalam hal waris, pihak yang melakukan pengalihan (pewaris) telah meninggal dunia maka dikecualikan dari pengenaan PPH. Hal tersebut diberikan karena kewajiban subjektif dari pewaris sudah berakhir sejak pewaris meninggal dunia. Penribktan SKB sendiri jika pewaris semasa hidupnya melaporkan hartanya di KPP maka saat mengurus SKB pasti akan langsung disetujui oleh KPP untuk syarat pembebasan pembayaran PPH tetapi jika pewaris semasa hidupnya tidak pernah melaporkan hartanya maka saat mengurus SKB tidak akan disetujui oleh KPP.

Fakta dilapangan masih ada pengenaan PPH waris dengan dalih bahwa itu merupakan suatu “kebijakan” dan beberapa BPN Kota/Kabupaten mungkin juga menghiraukan petunjuk kebijakan yang dikeluarkan oleh BPN Pusat melalui Dirjen Penetapan Hak dan Pendaftaran Tanah Nomor B/HR.02/1012/IV/2023 sehingga masih menerapkan kebiasaan lama. Tidak hanya itu, masih banyak juga Notaris/PPAT yang juga belum mengetahui mengenai petunjuk kebijakan tersebut yang seringkali juga tetap menerapkan kebisaan lama dengan membayar PPH atau dengan meminta SKB dari KPP. Terkait pembayaran PPH ini dapat dilakukan dengan mekanisme Kode Billing, dapat diperoleh Wajib Pajak, melalui: layanan mandiri (*self-service*), dilakukan oleh Wajib Pajak dengan mengakses: aplikasi billing DJP atau layanan, produk, aplikasi, atau sistem penerbitan Kode Billing yang terhubung dengan Sistem Billing Direktorat Jenderal Pajak yang disediakan,

oleh Bank/Pos Persepsi dan pihak lain yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak, meliputi perusahaan *Application Service Provider* dan Perusahaan Telekomunikasi. Lalu, Wajib Pajak melakukan transaksi pembayaran atau penyetoran pajak dapat dilakukan melalui: teller Bank/Pos Persepsi, Anjungan Tunai Mandiri (ATM); *internet banking*; *mobile banking*; *EDC*; atau sarana lainnya. Dengan ini baik peraturan yang dikeluarkan oleh Dirjen pajak Nomor PER-8/PJ/2023 ataupun kebijakan yang diambil oleh BPN Kab/Kota dimana masih mengenakan PPH kepada pewaris dapat dikatakan melanggar UU PPH dan melanggar petunjuk kebijakan yang dikeluarkan oleh BPN pusat. Hal tersebut juga merupakan sebuah kebijakan yang mempunyai sifat segera untuk ditunjukkan kepada kepala Kantor Wilayah dan kepala Kantor BPN di seluruh Indonesia dimana harusnya kebijakan ini dapat dilaksanakan secara menyeluruh agar tidak timbul salah penafsiran atau perbedaan penafsiran yang merugikan masyarakat.

Kebijakan BPN tersebut didasarkan pada pasal 44-49 Undang-undang Nomor 22 Tahun 2011 tentang hubungan keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, yang merupakan objek BPHTB antara lain pemindahan hak karena hibah, hibah wasiat dan hibah waris dan berdasarkan pasal 6 Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang pajak penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan, dan perjanjian pengikatan jual beli atas tanah dan/atau bangunan beserta perubahannya, pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena waris dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPH.

Kebijakan yang dikeluarkan oleh BPN berupa petunjuk pada dasarnya ditujukan kepada badan atau pejabat administrasi negara sendiri. Jadi yang pertama-tama melaksanakan ketentuan yang termuat dalam peraturan kebijakan adalah badan atau pejabat administrasi negara. Meskipun demikian, ketentuan tersebut secara tidak langsung akan dapat mengenai masyarakat umum. Menurut Bagir Manan, sebagai peraturan yang bukan merupakan peraturan perundang-undangan, peraturan kebijakan tidak secara langsung mengikat secara hukum tetapi mengandung relevansi hukum.³³

Pemerintah atau pejabat administrasi negara juga dapat menetapkan kebijakan-kebijakan yang bersifat bebas (*vrijbeleid*). Kebijakan-kebijakan ini dibuat dan dijalankan oleh pejabat administrasi negara berdasarkan kewenangan kebebasan bertindak (*freies ermessen*). Kebijakan-kebijakan ini dibuat dan dijalankan oleh pejabat administrasi negara untuk menyelesaikan masalah (masalah konkret) yang pada dasarnya tidak memiliki aturan atau undang-undang. Kebijakan pejabat administrasi negara yang bebas tersebut harus ditulis dalam bentuk formal, biasanya dikenal sebagai peraturan kebijakan, untuk memastikan bahwa mereka konsisten. Oleh karena itu, peraturan kebijakan adalah hasil kebijakan bebas yang dibuat oleh pejabat administrasi negara dalam rangka menjalankan tugas pemerintahan.

Dengan demikian peraturan kebijakan merupakan produk kebijakan yang bersifat bebas yang ditetapkan oleh pejabat-pejabat administrasi negara dalam rangka menyelenggarakan tugas pemerintahan. Kebijakan pejabat

³³ Hotma P. Sibuea, *Asas-Asas Negara Hukum, Peraturan Kebijakan dan Asas-Asas Umum Pemerintahan yang Baik*, Jakarta, Erlangga, 2010, hal. 124

administrasi negara tersebut kemudian dituangkan dalam suatu format tertentu supaya dapat diberlakukan secara umum (berlaku sama bagi setiap warga negara). Jika kebijakan pejabat administrasi negara yang bersifat bebas dituangkan dalam suatu peraturan kebijakan, setiap anggota masyarakat dapat dengan mudah mengetahuinya sehingga setiap orang yang memenuhi syarat-syarat memiliki kesempatan dan peluang yang sama untuk memperoleh keuntungan-keuntungan dimana mungkin dapat diperoleh dari kebijakan tersebut.

Kebijakan adalah aturan dan pedoman umum yang menentukan bagaimana tindakan harus dilakukan. Karena sangat penting untuk pengolahan organisasi dan pengambilan keputusan atas perencanaan yang telah disepakati bersama, kebijakan berfungsi sebagai cara untuk memecahkan masalah tentang bagaimana tindakan dilakukan.

Kebijakan pada intinya merupakan keputusan-keputusan atau pilihan-pilihan tindakan yang secara langsung mengatur pengelolaan dan pendistribusian sumber daya alam, finansial dan manusia demi kepentingan publik, yakni rakyat banyak, penduduk, masyarakat atau warga negara.³⁴ Adapun produk peraturan kebijakan (*policy rules, beleidsregerds*), yaitu:³⁵

1. Instruksi.
2. Surat keputusan.

³⁴ Lutfi J.Kurniawan, *Hukum dan Kebijakan Publik Perihal Negara , Masyarakat Sipil dan Kearifan Lokal dalam Prespektif Politik Kesejahteraan*, Setara Press, Malang, 2017, hal 23

³⁵ Jimly Asshidiqie, *Teori Hierarki Norma Hukum*, Konstitusi Press, Jakarta, 2016, hal

3. Surat edaran.
4. Buku pedoman, petunjuk, manual dan standar.
5. Memorandum (Memorandum of Understanding).
6. Rencana kerja, kerangka acuan.
7. Maklumat dan pengumuman.
8. Surat menyurat resmi, surat permohonan.

Bagir Manan juga memberikan contoh bentuk peraturan kebijakan yang pernah digunakan dalam administrasi pemerintahan. Beberapa bentuk tersebut antara lain:³⁶

1. Peraturan kebijakan yang berbentuk peraturan. Sebagai contoh peraturan kebijakan yang berbentuk peraturan adalah Permendagri No.4 Tahun 1976 tentang Tata Cara Pelaksanaan Penyerahan Urusan-urusan dari Daerah Tingkat I kepada Daerah Tingkat II.
2. Peraturan kebijakan yang berbentuk keputusan. Peraturan kebijakan yang berbentuk keputusan bukanlah KTUN. Sifat substansinya berbeda dengan KTUN yang bersifat konkret, individual, dan final. Contoh peraturan kebijakan berbentuk keputusan adalah Keppres No.29 Tahun 1984 tentang Pelaksanaan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara.
3. Surat Edaran. Administrasi negara sebagai pelaksana suatu kebijakan tidak dapat begitu saja mengesampingkan surat edaran. Karena, walaupun surat edaran bukan merupakan suatu ketentuan hukum tetapi merupakan manifestasi dari kebebasan bertindak yang melekat pada

³⁶ Bagir Manan, Peraturan Kebijakan, Varia Peradilan Vol 1, 2008, hal 16-17.

administrasi negara. Dalam administrasi negara juga berlaku asas mematuhi keputusan sendiri dan menjalankan dengan sungguh-sungguh kebijakan yang ditetapkan secara hirarki dalam lingkungan administrasi negara yang bersangkutan.

4. Instruksi. Instruksi merupakan suatu bentuk keputusan yang bersifat hirarkis, berlaku bagi jajaran administrasi negara di bawah pembuat instruksi. Berdasarkan isinya, terdapat instruksi yang merupakan peraturan kebijakan dan ada juga yang bukan peraturan kebijakan. Instruksi tentang kebijakan konkret tertentu (khusus) tidak dapat dimasukkan sebagai peraturan kebijakan. Instruksi untuk melaksanakan tugas tertentu bukanlah peraturan kebijakan. Instruksi akan menjadi peraturan kebijakan jika disertai dengan ketentuan yang bersifat umum.
5. Pengumuman tertulis. Sekitar tahun 1945-1949 cukup banyak dijumpai berbagai macam pengumuman atau maklumat. Tetapi maklumat yang ditetapkan pada waktu itu tidak selalu bersifat peraturan kebijakan. Perlu dibedakan kedudukan Presiden dan Wakil Presiden saat membuat pengumuman atau maklumat, apakah sebagai administrasi negara atau pemegang kekuasaan negara. Maklumat Nomor X Tahun 1945 (16 Oktober 1945), menurut Bagir Manan, harus dipahami sebagai keputusan negara bukan administrasi negara. Pengumuman sebagai peraturan kebijakan juga harus berbentuk tertulis dan bersifat umum.

3.3. Prinsip Kepastian Hukum Pengenaan Pajak Penghasilan Atas Waris

Cakupan kepastian hukum cukup luas, termasuk aturan yang memungkinkan seseorang melakukan sesuatu dan menjamin keamanan hukum bagi setiap orang. Apabila adanya peristiwa yang konkrit, kepastian hukum dapat terwujud bagi setiap orang. Salah satu prinsip kepastian hukum adalah bahwa tidak boleh ada penyimpangan dari hukum yang berlaku.

Hukum adalah untuk manusia, maka pelaksanaannya harus memberikan suatu manfaat bagi masyarakat. Kepastian hukum erat kaitannya dengan pemahaman positivisme hukum. Yang mana berpendapat bahwa sumber hukum satu-satunya adalah undang-undang, peradilan hanyalah penerapan akan peristiwa konkrit dari undang-undang.³⁷

Suatu peraturan dibuat dan diundangkan karena mengatur secara logis dan jelas. Tidak menimbulkan keraguan (multitafsir) dan logis, sehingga menjadi sistem norma dengan norma lain yang tidak berbenturan atau menimbulkan konflik norma. Konflik norma yang disebabkan oleh ketidakpastian aturan dapat berupa kontentasi norma, reduksi norma, atau distorsi norma. Kepastian hukum benar-benar terjadi ketika undang-undang diterapkan sesuai dengan prinsip dan norma hukum. Tujuan undang-undang pajak adalah untuk memberikan kepastian hukum, yang berarti bahwa ketentuan undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan. Peraturan harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara konsisten, sehingga undang-undang harus disusun sedemikian rupa agar tidak

³⁷ Hasaziduhu Moho, *Penegakan Hukum di Indonesia menurut Aspek Kepastian Hukum, Keadilan, dan Kemanfaatan*, Vol 13 No 1, Jurnal Warta 7, 2019.

ada orang lain yang dapat memberikan interpretasi yang berbeda dari yang dimaksudkan.

Pemungutan pajak di negara Indonesia harus memenuhi asas kepastian dalam peraturan yang dibuat oleh pemerintah; pelaksanaan peraturan ini dilakukan di bawah undang-undang, sehingga memberikan keamanan hukum dalam pemungutan pajak di negara kita telah dijamin oleh ketentuan konstitusional, yang tercantum dalam pasal 23 huruf a Undang-Undang Dasar 1945. Pemerintah tidak boleh menggunakan peraturan yang lebih rendah untuk mengatur dan memungut pajak dari rakyatnya. Karena interpretasi yang berbeda dari undang-undang, terutama mengenai pajak penghasilan, ketentuan hukum mengenai pajak atas warisan masih belum memenuhi unsur kepastian hukum. Petugas pajak juga masih belum memberikan kejelasan tentang apa yang dimaksud dengan pajak atas warisan dalam praktiknya.³⁸

Karena pelaksanaan aturan yang multitafsir, pajak atas warisan ini tidak mencapai salah satu tujuan hukum karena kepastian. Selain itu, pelaksanaannya menyebabkan kekacauan sosial. Banyak persepsi di masyarakat yang mengurangi kepatuhan terhadap wajib pajak, yang mengurangi kepercayaan masyarakat terhadap penegakan hukum karena ketidakpastian hukum.

Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-8/PJ/2023 masih digunakan sebagai acuan pengenaan PPH bagi pewaris dengan syarat yang menimbulkan

³⁸ Edgar Hendarto, *Pengenaan Pajak Penghasilan Bagi Ahli Waris Atas Tambahan Penghasilan Yang Diperoleh Dari Warisan*, Jurnal Magister Hukum Argumentum Vol. 6 No. 1, 2019, hal 1076.

ketidakpastian hukum dikarenakan pada pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, peralihan hak karena warisan tidak termasuk dalam objek PPh. Oleh karena itu, penerimaan warisan dibebaskan dari PPh. Dan Petunjuk kebijakan yang dikeluarkan oleh BPN melalui Dirjen Penetapan Hak dan Pendaftaran Tanah Nomor B/HR.02/1012/IV/2023 yang didasari oleh pasal 44-49 Undang-undang Nomor 22 Tahun 2011 tentang hubungan keuangan antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah, yang merupakan objek BPHTB antara lain pemindahan hak karena hibah, hibah wasiat dan hibah waris dan berdasarkan pasal 6 Peraturan Pemerintah Nomor 34 Tahun 2016 tentang Pajak Penghasilan Dari Pengalihan Hak Atas Tanah Dan/Atau Bangunan, Dan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Atas Tanah Dan/Atau Bangunan beserta perubahannya, pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan karena waris dikecualikan dari kewajiban pembayaran atau pemungutan PPH dan hanya membayar BPHTB telah memberikan pemahaman mengenai pembebasan PPH yang bertujuan agar tidak terjadi timbulnya multitafsir yang menyebabkan kepastian hukum tidak dapat dipenuhi.

Kepastian hukum adalah suatu kondisi di mana aturan hukum berlaku secara jelas, tetap, dan konsisten sehingga dapat diandalkan oleh masyarakat. Kepastian hukum diperlukan karena beberapa alasan:

1. Stabilitas dan Keamanan: Dengan adanya kepastian hukum, masyarakat dapat merencanakan dan mengatur kehidupannya dengan lebih baik karena mereka tahu aturan yang berlaku dan apa konsekuensi dari setiap

tindakan yang dilakukan. Ini menciptakan rasa aman dan stabil dalam masyarakat.

2. **Kepercayaan Publik:** Kepastian hukum meningkatkan kepercayaan masyarakat terhadap sistem hukum dan pemerintah. Ketika hukum diterapkan secara konsisten dan adil, masyarakat lebih cenderung mematuhi aturan dan mendukung institusi yang menegakkannya.
3. **Perlindungan Hak:** Kepastian hukum melindungi hak-hak individu dengan memastikan bahwa hukum diterapkan sama kepada semua orang tanpa diskriminasi. Ini penting untuk menjamin keadilan dan mencegah penyalahgunaan kekuasaan.
4. **Kepastian dalam Bisnis:** Dalam dunia bisnis, kepastian hukum memungkinkan perusahaan untuk beroperasi dengan prediksi yang lebih akurat terhadap lingkungan hukum yang ada. Ini penting untuk investasi dan pertumbuhan ekonomi karena perusahaan memerlukan kepastian tentang regulasi, kontrak, dan hak-hak properti.
5. **Penghindaran Konflik:** Kepastian hukum membantu mengurangi konflik di masyarakat karena aturan yang jelas dapat mengurangi ketidakpastian dan ambiguitas yang bisa memicu perselisihan.

Kepastian hukum sangat penting dalam pembentukan suatu perundang-undangan karena beberapa alasan:

1. **Konsistensi dan Kejelasan:** Kepastian hukum memastikan bahwa undang-undang yang dibuat jelas dan konsisten. Undang-undang yang jelas membantu masyarakat memahami hak dan kewajiban mereka

tanpa ambiguitas, sehingga mereka dapat mematuhi hukum dengan lebih mudah.

2. Prediktabilitas. Kepastian hukum memungkinkan masyarakat untuk memprediksi bagaimana hukum akan diterapkan. Ini penting untuk perencanaan jangka panjang dan pengambilan keputusan yang berbasis informasi.
3. Keadilan dan Kesenjangan: Kepastian hukum memastikan bahwa undang-undang diterapkan secara adil dan merata kepada semua orang tanpa diskriminasi. Ini mencegah penyalahgunaan kekuasaan dan menjamin bahwa setiap orang diperlakukan sama di hadapan hukum.
4. Stabilitas Sosial: Dengan adanya kepastian hukum dalam perundang-undangan, masyarakat merasa lebih aman dan stabil. Mereka tahu bahwa aturan yang berlaku tidak akan berubah secara tiba-tiba dan sewenang-wenang.
5. Perlindungan Hak: Undang-undang yang jelas dan pasti melindungi hak-hak individu dan kelompok. Kepastian hukum memastikan bahwa hak-hak ini tidak bisa diabaikan atau diubah tanpa proses hukum yang jelas.
6. Efektivitas Penegakan Hukum: Kepastian hukum dalam perundang-undangan memudahkan penegak hukum dalam menjalankan tugasnya. Aturan yang jelas dan pasti meminimalkan interpretasi yang berbeda-beda, sehingga penegakan hukum dapat dilakukan dengan lebih efektif dan efisien.

7. Kepercayaan Masyarakat: Masyarakat akan lebih percaya kepada sistem hukum dan pemerintah jika mereka yakin bahwa undang-undang dibuat dengan prinsip kepastian hukum. Kepercayaan ini penting untuk menjaga legitimasi dan kewibawaan institusi hukum.

Dengan demikian, kepastian hukum merupakan salah satu prinsip fundamental dalam pembentukan perundang-undangan yang efektif dan adil. Secara keseluruhan, kepastian hukum merupakan fondasi bagi tatanan masyarakat yang adil, stabil, dan makmur.

Tujuan utama adanya hukum pajak adalah untuk menciptakan keadilan di dalam pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara kepada masyarakat sebagai wajib pajak.³⁹ Agar tujuan tersebut dapat tercapai maka dalam pengaturan perundang-undangan mengenai perpajakan harus memenuhi aspek kepastian hukum, ketentuan undang-undang perpajakan tidak boleh memberikan keraguraguan. Peraturan perundang-undangan harus dapat diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus, sehingga undang-undang perpajakan harus disusun sedemikian rupa dan dengan demikian tidak akan memberikan peluang kepada siapapun juga untuk memberikan interpretasi yang lain dari yang dikehendaki oleh pembuat undang-undang.

Kepastian mengacu pada kondisi, syarat, dan ketentuan tertentu, dan hukum pada hakikatnya harus pasti dan adil. Kode etik harus mendukung perintah yang dianggap wajar, sehingga harus menjadi pedoman berperilaku.

³⁹ H. Bohari, *Op. Cit*, hal. 35.

Hukum dapat menjalankan fungsinya apabila dilaksanakan dengan pasti dan bersifat adil, oleh karena itu kepastian hukum hanya bisa dijawab secara normatif, bukan sosiologi.⁴⁰

Tujuan hukum yang mendekati realistik adalah kepastian hukum, karena permasalahan mengenai kepastian hukum hanya dapat diutarakan secara normatif, bukan sosiologis. Berdasar asas kepastian hukum, Gustav Radbruch kemudian memberikan 4 hal berkaitan makna dari kepastian hukum. Pertama, hukum harus bersifat positif, dalam hal ini pengaplikasiannya terhadap perundang-undangan. Kedua, hukum harus berdasarkan fakta atau hukum yang ditetapkan harus pasti. Ketiga, hukum harus dirumuskan secara jelas sehingga tidak terjadi kekeliruan dalam memaknai isi dari peraturan, disamping mudah untuk dilaksanakan. Keempat, hukum tidak boleh mudah berubah.⁴¹

Kepastian hukum menunjuk kepada pemberlakuan yang jelas, tetap dan konsekuen, serta pelaksanaannya tidak dapat dipengaruhi oleh keadaan-keadaan yang bersifat subjektif. Indikator adanya kepastian hukum di suatu negara itu sendiri adalah adanya peraturan perundang-undangan yang jelas dan perundangundangan tersebut diterapkan dengan baik oleh penegak hukum.⁴²

⁴⁰ Dominikus Rato, *Filsafat Hukum*, Yogyakarta, Laksbang Pressindo, 2010, hal. 59.

⁴¹ Fence M Wantu, *Peranan Hukum Dalam Mewujudkan Kepastian Hukum, Keadilan, dan Kemanfaatan di Peradilan Perdata*, Yogyakarta, Universitas Gajah Mada, Ringkasan Disertasi, 2011, hal. 7.

⁴² Abdul Rahmat Budiono, *Pengantar Ilmu Hukum*, Malang, Bayumedia Publishing, 2005, hal. 22.

Salah satu ciri konsep negara sejahtera adalah negara mempunyai kewajiban untuk secara aktif melakukan intervensi terhadap kehidupan warganya dan dengan demikian menciptakan kebaikan bersama. Untuk mencapai hal tersebut, negara harus selalu menjamin kepastian hukum dan memberikan manfaat sosial. Hal ini tidak tercermin dalam pengenaan PPh apabila hak atas tanah atau bangunan berpindah melalui pembagian harta warisan.

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.⁴³ 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.

⁴³ Abdul Rahmat Budiono, *Loc. Cit.*

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. 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.

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 dan/atau bangunan secara pembagian waris, aspek kemanfaatan juga dirasakan secara langsung oleh ahli waris dari si pewaris.