

BAB III

AKIBAT HUKUM APABILA BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN DIBATALKAN DARI AWAL

Ketika BPHTB dibayarkan saat pembuatan dan penandatanganan Akta Hibah Wasiat, hak tersebut belum beralih karena pemberi hibah masih hidup. Objek yang akan dihibahkan juga masih berada di bawah kendali penuh pemberi sehingga masih mungkin dilakukan transaksi lain seperti jual beli, yang memungkinkan hibah wasiat dibatalkan. BPHTB yang diatur dalam PP No. 35 Tahun 2023 menetapkan kewajiban bagi Notaris dan PPAT untuk membayar BPHTB sejak terjadinya peristiwa yang telah disebutkan sebelumnya.

Pengenaan BPHTB pada saat penandatanganan akta hibah wasiat. Di sini perlu dipahami bahwa esensi dari sebuah Akta Hibah Wasiat adalah tentang saat berlakunya yang mana hibah wasiat tersebut baru berlaku efektif pada saat si pembuat wasiat meninggal dunia, bukan pada saat ditandatanganinya akta hibah wasiat. Karena masih ada kemungkinan pembuat wasiat melakukan perubahan terhadap wasiatnya selama berkali-kali sampai dengan pembuat wasiat tersebut meninggal dunia.

Peran penting PPAT dan Notaris dalam memastikan bahwa kewajiban pajak terpenuhi sebelum akta hibah wasiat disahkan juga memerlukan perhatian lebih serius mengingat dampaknya terhadap penerimaan pajak daerah serta kepastian hukum dalam proses peralihan hak atas tanah dan bangunan.

3.1. Wasiat

Wasiat dalam hukum perdata diatur dalam Buku II tentang Benda dan Cara Membedakannya, mempunyai sifat tertutup, artinya orang tidak dapat mengadakan hak-hak kebendaan baru selain yang sudah ditetapkan dalam undang-undang. Jadi hanya dapat mengadakan hak kebendaan terbatas pada yang sudah ditetapkan dalam undang-undang saja.⁸⁴ Wasiat menurut Pasal 875 KUH Perdata menyebutkan bahwa surat wasiat atau testamen adalah sebuah akta berisi pernyataan seseorang tentang apa yang dikehendaki pewasiat terjadi setelah ia meninggal, yang dapat dicabut kembali olehnya.

Surat wasiat menurut Hartono Soerjopratiknjo, merupakan suatu pernyataan Kehendak terakhir dari pembuat wasiat kepada orang-orang yang berhak menerima. Kehendak terakhir adalah suatu pernyataan Kehendak yang sepihak dan suatu perbuatan hukum yang mengandung suatu *beschikingshandeling* (perbuatan pemindahan hak milik) mengenai harta kekayaan pembuat wasiat yang dituangkan dalam bentuk tertulis yang khusus yang setiap waktu dapat dicabut dan berlaku dengan meninggalnya pembuat wasiat serta tidak perlu diberitahukan kepada orang yang tersangkut.⁸⁵ Menurut Susanti, surat wasiat (*Testament*) merupakan sebuah permintaan terakhir dari orang yang meninggal agar Kehendaknya dilaksanakan setelah ia meninggal dunia.

⁸⁴ Sri Soedewi Masjchoen Sofwan, 2000, *Hukum Jaminan Di Indonesia PokokPokok Hukum Jaminan Dan Jaminan Perorangan*, Liberty, Yogyakarta, h.87.

⁸⁵ Hartono Soerjopratiknjo, 2014, *Hukum Waris Testamenter*, PT, Seksi FH UGM. Yogyakarta, h. 18.

Kehendak tersebut dapat berupa peralihan harta kekayaan, hutang maupun Kehendak yang lain. Pasal 875 KUH Perdata menjelaskan bahwa surat wasiat adalah sebuah dokumen yang berisi pernyataan dari seseorang tentang apa yang diinginkan terjadi setelah ia meninggal dunia dan dokumen tersebut dapat dicabut kembali oleh pembuat wasiat.⁸⁶ Surat atau disebut juga dengan akta menurut Pitlo sebagai surat-surat yang ditandatangani, dibuat untuk dipakai sebagai bukti, dan dipergunakan oleh orang, untuk keperluan siapa surat itu dibuat.⁸⁷ Hal ini berarti bahwa wasiat harus dibuat dalam bentuk tertulis sebagai suatu bukti adanya suatu pemberian melalui wasiat.

Wasiat menurut hukum adat, bahwa dalam hukum adat juga terdapat apa yang dinamakan wasiat atau hibah wasiat, weling, wekas, dan umanat. Hibah wasiat yang terdapat dalam hukum adat dengan tujuan agar bagian tertentu dari harta kekayaannya diperuntukkan bagi salah seorang ahli warisnya sejak saat pewaris yang bersangkutan meninggal. Sedangkan wekas, weling, umanat adalah suatu ketetapan pewaris semasa hidupnya tentang harta kekayaannya yang akan terjadi dikemudian hari pada waktu pewaris meninggal dunia yang ini sering terjadi di Jawa Barat yang terkenal dengan sebutan weling (wekas) sedangkan di Minangkabau disebut umanat.⁸⁸ Wasiat menurut hukum Islam sebagaimana diatur dalam Pasal 71 huruf f KHI adalah pemberian suatu benda dari pewaris kepada orang lain atau lembaga yang akan berlaku setelah pewaris meninggal dunia.

⁸⁶ Susanti, Peralihan Hak Milik atas Tanah berdasarkan Hibah Wasiat dengan Penerima Wasiat Meninggal Dunia di Provinsi Sumatera Barat, *Unes Law Riview*, Vol. 6, No. 1, September 2023.

⁸⁷ Daeng Naja, 2012, *Teknik Pembuatan Akta*, Yogyakarta : Pustaka Yustisia, h. 1.

⁸⁸ Monica Sriastuti Agustina, *Tinjauan Hukum Surat Wasiat Dalam Penyerahannya Oleh Orang Lain Ke Notaris*, Jurnal Fakultas Hukum Universitas Tulungagung

Wasiat baik menurut hukum perdata, hukum adat dan hukum Islam, pada mempunyai pengertian yang sama yaitu suatu pernyataan terakhir tentang harta benda dari pemberi wasiat (orang yang berwasiat) kepada penerima wasiat, atas suatu kebendaan, dibuat ketika masih hidup tentang apa yang dikehendakinya dan berlaku setelah pewasiat meninggal dunia dan wasiat tersebut dapat dicabut kembali oleh pewasiat. Pada pembahasan berikutnya materinya dibatasi mengenai wasiat menurut KUH Perdata.

Definisi wasiat sebagaimana tersebut di atas di dalamnya terkandung unsur-unsur sebagai berikut:⁸⁹

- 1) *Testament* merupakan suatu akta. Hal ini berarti suatu *Testament* haruslah berbentuk tulisan yang dapat dibuat dengan akta otentik maupun akta di bawah tangan dan isinya berupa pernyataan atau kehendak dari pewasiat.
2. Suatu testamen berisi suatu pernyataan kehendak, yang berarti suatu tindakan hukum sepihak. Tindakan hukum sepihak adalah tindakan atau pernyataan dari seseorang yang sudah dianggap cukup untuk menimbulkan akibat hukum yang dikehendaki. *Testament* menimbulkan suatu perikatan, namun bukan suatu perjanjian yang mensyaratkan adanya kesepakatan di antara orang yang mengikatkan diri pada perjanjian tersebut. Karena tanpa adanya kesepakatan terlebih dahulu dari pihak yang diberi wasiatpun suatu *Testament* sudah dianggap sah.
3. Unsur selanjutnya adalah apa yang dikehendaki akan terjadi setelah meninggal dunia. Berarti bahwa suatu *Testament* baru berlaku setelah pemberi wasiat telah

⁸⁹ Aden Lukmandan, Implementasi Hak-Hak Ahli Waris Erstelling Terhadap Harta Warisan, Notarius, Volume 12 Nomor 1 2019

meninggal dunia. Oleh sebab itu *Testament* disebut juga dengan kehendak terakhir.

4. Wasiat atau *Testament* dapat dicabut kembali. Ketentuan digunakan untuk menetapkan apakah suatu tindakan hukum harus dibuat dalam bentuk surat wasiat atau cukup dengan bentuk lain. Pencabutan ini memberikan suatu pengertian bahwa tidak semua yang diinginkan oleh seseorang sebagaimana yang diletakkan dalam wasiatnya, juga diperbolehkan atau dapat dilaksanakan.

Ketentuan Pasal 875 KUH Perdata menyebutkan bahwa surat wasiat atau testamen, menurut Subekti terdapat dua cara untuk mendapatkan warisan yaitu: Sebagai ahli waris menurut Undang-Undang dan karena ditunjuk menurut surat wasiat (*Testament*).⁹⁰ Ahli waris yang ditentukan berdasarkan ketentuan undang-undang disebut sebagai ahli waris di bawah title umum atau secara umum (secara *ab intestato*), sementara ahli waris yang ditunjuk melalui surat wasiat atau *Testament* disebut sebagai ahli waris di bawah title khusus (ahli waris *Testamentair*). Dijelaskan lebih lanjut oleh Oemarsalim⁹¹ di dalam undang-undang terdapat dua cara untuk mendapat suatu warisan, yaitu:

1. secara *ab intestato* yaitu suatu bentuk pewarisan dimana hubungan darah merupakan faktor penentu dalam hubungan pewarisan antara pewaris dan ahli waris.
2. secara *Testamentair* (ahli waris karena ditunjuk dalam surat wasiat).

Menurut ketentuan Pasal 832 KUH Perdata yang berhak menjadi ahli waris (secara *ab intestato*) ialah keluarga sedarah, baik yang sah menurut undang-undang

⁹⁰ Subekti, *Pokok-Pokok Hukum Perdata* Cetaan Ke 14, Penerbit Intermasa, 2005.

⁹¹ Oemarsalim, *Dasar-Dasar hukum waris di Indonesia*, Jakarta, Bina Aksara, 1987, h. 24

maupun yang di luar perkawinan, dan suami atau istri yang hidup terlama, menurut peraturan-peraturan berikut ini. Bila keluarga sedarah dan suami atau istri yang hidup terlama tidak ada, maka semua harta peninggalan menjadi milik negara, yang wajib melunasi utang-utang orang yang meninggal tersebut, sejauh harga harta peninggalan mencukupi untuk itu. Ahli waris menurut undang-undang mempunyai hak mutlak atas bagian harta waris, dengan sesuatu pengangkatan waris atau pemberian hibah, pihak yang mewariskan atau pewaris tidak boleh merugikan harta ahli warisnya yang berhak atau sesuatu bagian mutlak".⁹² Hal ini sesuai dengan ketentuan Pasal 874 KUH Perdata menentukan bahwa "Segala harta peninggalan seseorang yang meninggal dunia, adalah kepunyaan para ahli warisnya menurut undang-undang, sejauh mengenai hal itu dia belum mengadakan ketetapan yang sah. Harta peninggalan pewaris/orang yang meninggal dunia merupakan bagian dari ahli waris menurut undang-undang, jika sebelumnya telah menetapkan lain yang sah melalui penunjukan dengan surat wasiat sebagai ahli waris yang dikenal dengan istilah ahli waris menurut wasiat/testamen.

Wasiat berbentuk suatu akta, merujuk pada ketentuan Pasal 1867 KUH Perdata menentukan bahwa pembuktian dengan tulisan dilakukan dengan tulisan-tulisan otentik atau dengan tulisan di bawah tangan. Akta otentik bersumber dari ketentuan Pasal 1868 KUH Perdata, bahwa suatu akta otentik ialah suatu akta yang dibuat dalam bentuk yang ditentukan undang-undang oleh atau di hadapan pejabat umum yang berwenang untuk itu di tempat akta itu dibuat. Unsur untuk bisa disebut akta otentik, bentuk akta telah ditentukan oleh undang-undang, akta

⁹² Aden Lukmandan, *Loc. cit.*

dibuat di hadapan pejabat umum dan akta dibuat di wilayah jabatan pejabat umum. Akta otentik kekuatan pembuktiannya sempurna, karena keistimewaan dari suatu akta otentik terletak pada kekuatan pembuktiannya.⁹³ Sedangkan tulisan di bawah tangan menurut Pasal 1874 ayat (1) KUH Perdata, bahwa yang dianggap sebagai tulisan di bawah tangan adalah akta yang ditandatangani di bawah tangan, surat, daftar, surat urusan rumah tangga dan tulisan-tulisan yang lain yang dibuat tanpa perantaraan seorang pejabat umum. Surat di bawah tangan sebagai surat yang dibuat tanpa bantuan jasa pejabat umum, melainkan dibuat oleh pihak-pihak, sehingga kekuatan pembuktian surat hanya sebatas pihak-pihak yang menandatangani surat tersebut.

Surat wasiat atau *Testament* mempunyai dua kualitas, pertama “sebagai surat wasiat” dan kedua sebagai “akta notaris”. Sebagai surat wasiat berlaku terhadapnya ketentuan dalam KUH Perdata dan sebagai akta notaris terhadapnya harus diperlakukan ketentuan-ketentuan dalam UUJN.⁹⁴ Surat wasiat tidak menyebut sebagai akta yang dibuat di hadapan pejabat umum, yang berarti surat wasiat bisa dibuat dalam bentuk surat di bawah tangan, sedangkan akta wasiat dibuat di hadapan notaris.

Wasiat berisi pernyataan kehendak terakhir yang berarti tindakan hukum sepihak, yaitu oleh pemberi wasiat. Pernyataan harus tanpa tekanan siapapun terhadap si pembuat wasiat, menurut Pitlo salah satu ciri yang terpenting dari ketetapan wasiat adalah bahwa wasiat itu dapat ditarik kembali. Hal ini merupakan perbuatan hukum sepihak yang dilakukan oleh si pembuat wasiat, sehingga

⁹³ Teguh Samudra, *Hukum Pembuktian dalam Acara Perdata*, Bandung, Alumni, 2012, h. 22

⁹⁴ J. Satrio, *Hukum Waris*, Bandung: Penerbit Alumni, 2012, h. 180

mengakibatkan bahwa wasiat itu akan menjadi batal. Pada dasarnya pernyataan dari seseorang tentang apa yang dikehendaki setelah ia meninggal dunia itu adalah keluar dari sepihak (*eenzijdig*) yaitu hanya pernyataan dari yang membuat wasiat saja dan setiap waktu dapat ditarik kembali oleh yang membuatnya.⁹⁵

Perlu diketahui bahwa membuat suatu Kehendak untuk menimbulkan suatu hak dan kewajiban bagi seseorang merupakan suatu perbuatan hukum yang bertujuan menimbulkan akibat hukum, sehingga jika wasiat hanya memiliki suatu kualitas yaitu sebagai “surat wasiat” maka wasiat tersebut hanya akan menjadi akta bawah tangan dan belum menjadi alat bukti yang kuat. Maka lebih baik jika membuat suatu wasiat yang memiliki dua kualitas yaitu sebagai “surat wasiat” dan sebagai “akta notaris”. Kehendak terakhir juga memang tidak secara langsung tertuju pada orang tertentu.⁹⁶ Para ahli waris bahkan mungkin baru mengetahui kehendak terakhir pembuat wasiat beberapa hari setelah pembuat wasiat meninggal dunia (dari seorang notaris) hal ini disebutkan dalam Pasal 875 KUH Perdata, bahwa kehendak terakhir merupakan kehendak sepihak dari pembuat wasiat.

Wasiat terjadi setelah ia meninggal dunia”, berarti wasiat baru berlaku dan mempunyai akibat hukum bilamana pembuat meninggal dunia. Hal ini untuk membedakan dengan pemberian melalui hibah yang disyarakat kedua belah pihak sama-sama masih hidup dan berlaku sejak dibuatkan akta hibah. Wasiat mulai berlaku ketika pemberi wasiat meninggal dunia, terkait dengan wasiat berarti pesan terakhir yang disampaikan orang yang meninggal dunia.⁹⁷

⁹⁵ Monica Sriastuti Agustina, *Loc. cit.*

⁹⁶ Lumban Tobing, *Peraturan Jabatan Notaris*, PT Erlangga. Jakarta, thn 2004, h.165

⁹⁷ Idris Ramulyo, *Perbandingan Hukum Kewarisan Islam*, Pedoman Ilmu Jaya: Jakarta, 1992, h.135

Wasiat dapat dicabut oleh pemberi wasiat, sebagaimana Pasal 874 KUH Perdata bahwa wasiat dapat dibatalkan kembali. Wasiat adalah kehendak terakhir merupakan kehendak sepihak dari pembuat wasiat, sehingga dalam wasiat tidak menimbulkan hak dan kewajiban karena wasiat bersifat pemberian secara sepihak oleh pewasiat, sehingga wasiat dapat dicabut kembali. Wasiat dapat diadakan pencabutan atau wasiat itu berakibat gugur. Pencabutan adalah adanya suatu tindakan dari pewaris yang meniadakan atau mencabutnya suatu *Testament*, sedangkan gugurnya wasiat adalah wasiat itu tidak dapat dilaksanakan dikarenakan adanya hal-hal yang diluar adanya kemauan si pewaris. Disamping itu pencabutan surat wasiat menurut Kitab Undang-Undang Hukum Perdata mengenal pencabutan surat wasiat yaitu dengan sengaja tegas dan secara diam-diam. Adanya pencabutan atau karena cacatnya dalam membuat wasiat, maka wasiat itu dapat berakibat batal atau dapat dibatalkan baik oleh orang yang membuat wasiat atau para pihak yang dianggap merugikan dirinya dalam wasiat yang dibuat oleh si pewaris.

Mengenai bentuk-bentuk wasiat. Menurut bentuknya wasiat digolongkan menjadi 3 jenis, yaitu:

a. Wasiat *Olografis* (wasiat yang ditulis sendiri)

Wasiat *olografis* sebagaimana Pasal 931 KUH Perdata bahwa surat wasiat hanya boleh dibuat, dengan akta *olografis* atau ditulis tangan sendiri, dengan akta umum atau dengan akta rahasia atau akta tertutup. Wasiat *olografis* yang ditulis sendiri oleh Pewaris/pewasiat dan *Testament* rahasia yang ditulis sendiri oleh Pewaris atau orang lain untuk diserahkan kepada Notaris dan dibuatkan akta mengenai penyerahan *Testament* oleh

Notaris tersebut. Dengan diserahkannya *Testament olografis* dan *Testament* rahasia yang awalnya merupakan akta dibawah tangan tersebut kepada Notaris, kekuatannya dianggap sama dengan wasiat yang dibuat dengan akta umum.⁹⁸ Akta sejenis ini biasanya ditulis dan ditanda tangani oleh si pembuat wasiat. Orang yang membuat wasiat ini menyerahkan wasiatnya kepada notaris selanjutnya diarsipkan dengan wajib disaksikan oleh dua orang saksi. Sebagaiman tertuang dalam Pasal 933 KUHPerddata bahwa kekuatan wasiat *olografis* ini sebanding dengan kekuatan wasiat tak rahasia yang dibuat di hadapan notaris dan dianggap terbuat dari tanggal akta penerimaan oleh notaris. Pembuat wasiat ini dapat menarik kembali wasiatnya, dilaksanakan dengan cara permintaan kembali yang dinyatakan dalam suatu akta otentik (akta notaris).⁹⁹

b. Wasiat Tak Rahasia (*openbaar Testament*)

Wasiat tak rahasia atau wasiat terbuka surat wajib dibuat di hadapan seorang notaris dengan mengajukan dua orang saksi. Selanjutnya orang yang meninggalkan warisan tersebut wajib mengatakan kehendaknya didepan notaris, dalam hal ini notaris mengawasi agar kehendak terakhir si peninggal warisan tersebut tidak bertentangan dengan undang-undang. Surat wasiat ini wajib dibuat di hadapan seorang notaris dengan mengajukan dua orang saksi. Notaris bertugas mengawasi agar kehendak

⁹⁸ Paula Fransisca, Wasiat Kepada Ahli Waris Menurut Kompilasi Hukum Islam Dan Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, Notarius, vol. 11 No. 1 Tahun 2018.

⁹⁹ Mohd Idris Ramulyo, 2006. *Dasar-Dasar Hukum Waris* di Indonesia. Jakarta: PT. Abdi Mahasatya, h. 100.

terakhir pemilik harta warisan tersebut tidak bertentangan dengan undang-undang. Setelah itu notaris membacakan isi surat wasiat tersebut di hadapan pewaris dan dua orang saksi. Jika pewaris menyatakan sudah jelas maka surat wasiat itu ditandatangani oleh notaris, pewaris dan dua orang saksi.

Tatacara *Testament* Terbuka atau Umum (*Openbaar Testament*) Si pembuat wasiat menghadap kepada Notaris untuk menyatakan kehendaknya tanpa hadirnya saksi-saksi. Kemudian Notaris mengkonsep atau merancang kehendak si pembuat wasiat tersebut pada sebuah kertas. Setelah itu, si pembuat wasiat kembali menyatakan kehendaknya di hadapan Notaris dan saksi-saksi. Kemudian, Notaris membacakan wasiat tersebut dan menanyakan pada si pembuat wasiat apakah benar rancangan tersebut merupakan kehendak terakhirnya. Pembacaan, pertanyaan, dan jawaban-jawaban tersebut dilakukan juga di hadapan saksi-saksi.

Tatacara *Testament* Tertulis (*Olographis Testament*) dan Tatacara *Testament* Rahasia Surat wasiat dari si pembuat wasiat diberikan kepada Notaris untuk disimpan. Penyimpanan tersebut dibuatkan akta penyerahan (*acte van depot*). Jika si pembuat wasiat meninggal dunia, maka Notaris menyerahkan surat wasiat (*Testament*) tersebut kepada Balai Harta Peninggalan (BHP) dan kemudian Balai Harta Peninggalan (BHP) tersebut membuka, membaca, dan menyerahkan kembali kepada Notaris yang bersangkutan. Oleh karena itu, Balai Harta Peninggalan (BHP) membuat 3 (tiga) berita acara, yaitu:

- a. Berita Acara penyerahan.
- b. Berita Acara pembukaan dan pembacaan surat wasiat (*Testament*).
- c. Berita Acara penyerahan kembali surat wasiat (*Testament*) kepada Notaris yang bersangkutan.

Selain itu, notaris dengan syarat yang sama wajib mengirimkan secara tercatat kepada Balai Harta Peninggalan (BHP), yang daerah hukumnya tempat notaris berada.

c. Wasiat Rahasia

Ditetapkan pada Pasal 940 dan 941 KHUPerdat bahwa si pembuat wasiat harus menulis sendiri atau bisa pula menyuruh orang lain untuk menuliskan keinginan terakhirnya tersebut, setelah itu ia harus menandatangani tulisan tersebut, selanjutnya tulisan tersebut dimasukkan dalam sebuah sampul tertutup dan disegel serta kemudian diserahkan kepada notaris, penutupan dan penyegelan ini bisa juga dilaksanakan di hadapan notaris bersama-sama dengan 4 orang saksi.¹⁰⁰

Pasal 940 KUH Perdata menyebutkan bahwa wasiat rahasia adalah suatu wasiat yang dibuat sendiri oleh orang yang akan meninggalkan wasiat tetapi tidak harus ditulis dengan tangan sendiri. Surat wasiat ini harus dalam keadaan tertutup dan disegel. Penyerahan *Testament* ini kepada notaris, harus dihadiri oleh empat orang saksi. Cara membuat surat wasiat ini adalah sebagai berikut.

¹⁰⁰Suparman Usman dan Yusuf Soma Winata, *Fiqh Mawaris atau Hukum Kewarisan Islam*, PT Gaya Media Pratama, Jakarta, 2008, h. 270.

- 1) Wasiat harus ditulis sendiri oleh pewaris atau orang lain atas namanya dan pewaris menandatangani sendiri.
- 2) Kertas atau sampul yang memuat tulisan ini harus ditutup dan disegel.
- 3) Kertas atau sampul harus diberikan kepada notaris yang dihadiri oleh empat orang saksi, pewaris harus menerangkan bahwa kertas itu berisi wasiatnya yang ia tulis sendiri (atau ditulis orang lain atas namanya) dan diberi tanda tangan.
- 4) Keterangan ini oleh notaris harus ditulis dalam akta yang dinamakan akta superscriptie (akta pengamatan). Akta itu harus ditulis di atas kertas atau sampul yang diberi alamat dan ditandatangani oleh notaris dan empat orang saksi tersebut.

Adapun menurut Pasal 942 KUH Perdata bahwa orang yang meninggalkan *Testament* rahasia meninggal dunia maka notaris harus menyampaikan *Testament* itu kepada itu kepada Balai Peninggalan Harta (BHP) dan BHP lah yang membuka *Testament* tersebut. Dalam penerimaan dan pembukaan *Testament* itu, BHP harus membuat proses verbal, kemudian *Testament* tersebut harus dikembalikan pada notaris, di mana wasiat itu disimpan. Semua jenis *Testament* memuat ketentuan yang diatur dalam Pasal 930 KUH Perdata, yaitu *Testament* tidak dibolehkan menguntungkan satu sama lain dan kepentingan orang ketiga.¹⁰¹ Selain itu wasiat tidak boleh merugikan hak ahli waris menurut undang-undang (*ab intestato*) yang memounyai hak mutlak atas bagian harta waris yang bagiannya tidak boleh dilanggar oleh bagian ahli waris karena wasiat atau testamen.

¹⁰¹ Maman Suparman, “*Hukum waris perdata*”, Sinar Grafika, 2015, h. 107.

Memperhatikan uraian dan pembahasan terkait wasiat sebagaimana uraian di atas dapat dijelaskan bahwa wasiat dibuat berbentuk suatu akta atau tulisan bisa dengan akta otentik maupun tulisan di bawah tangan, wasiat sebagai pernyataan kehendak terakhir yang berarti tindakan hukum sepihak, terjadi setelah pewasiat meninggal dunia dan wasiat sebagai pernyataan kehendak secara sepihak, maka wasiat dapat dicabut oleh pemberi wasiat.

3.2. Akibat Hukum Dibatalkannya Akta Hibah Wasiat

Surat hibah wasiat sebagai pernyataan sepihak dari penghibah wasiat yang mulai berlaku sejak penghibah wasiat meninggal dunia, penghibah wasiat dapat membatalkannya, dan pembatalan hibah wasiat secara sepihak dibenarkan menurut undang-undang, sesuai dengan ketentuan Pasal 1338 ayat (2) KUH Perdata, bahwa “Perjanjian itu tidak dapat ditarik kembali selain dengan kesepakatan kedua belah pihak, atau karena alasan-alasan yang ditentukan oleh undang-undang”.

Dibatalkannya surat hibah wasiat membawa akibat hukum adalah suatu akibat yang ditimbulkan oleh hukum, terhadap suatu perbuatan yang dilakukan oleh subjek hukum. Akibat hukum merupakan suatu akibat dari tindakan yang dilakukan, untuk memperoleh suatu akibat yang diharapkan oleh pelaku hukum. Akibat yang dimaksud adalah akibat yang diatur oleh hukum, sedangkan tindakan yang dilakukan merupakan tindakan hukum yaitu tindakan yang sesuai dengan hukum yang berlaku.¹⁰² Akibat hukum adalah suatu akibat yang ditimbulkan oleh hukum, terhadap suatu perbuatan yang dilakukan oleh subjek hukum.

¹⁰²Moch. Isnaeni, 2014, *Pengantar Hukum Jaminan Kebendaan*, Revka Petra Media, Surabaya, h. 295.

Dibataalkannya suatu perbuatan hukum dalam hal ini hibah wasiat oleh penghibah wasiat (pernyataan secara sepihak dari penghibah wasiat), menjadikan calon penerima hibah wasiat tidak mendapatkan apa yang seharusnya diterimanya.

Hibah wasiat terkandung dua hal yaitu hibah sebagai suatu pemberian secara cuma-cuma suatu benda yang mempunyai nilai ekonomi dari pemberi hibah kepada penerima hibah dan berlaku pada saat itu juga ketika dibuatnya akta hibah di hadapan PPAT sebagaimana Pasal 37 ayat (1) PP No. 24 Tahun 1997, sedangkan wasiat sebagai suatu pemberian sebagaimana hibah, namun berlaku ketika pewasiat meninggal dunia. Hibah wasiat terdapat karakter yang bersifat sepihak (pernyataan sepihak dari pewasiat), hanya si pemberi hibah wasiat saja yang dibebani dengan kewajiban-kewajiban, sedang penerima hibah, sama sekali tidak mempunyai kewajiban apa apa sebagai tegan prestasi (ketika penghibah wasiat meninggal dunia).

Pernyataan sepihak sebagai suatu perjanjian dan termasuk suatu perjanjian yang dibuat secara sepihak oleh penghibah wasiat ketika masih hidup. Perjanjian sebagaimana dimaksud oleh Pasal 1313 KUH Perdata adalah Suatu persetujuan adalah suatu perbuatan dimana satu orang atau lebih mengikatkan diri terhadap satu orang lain atau lebih sebagaimana pasal 1313 B.W. Subekti mengartikan perjanjian adalah suatu peristiwa di mana seorang berjanji kepadaseorang lain atau di mana dua orang itu saling berjanji untuk melaksanakan sesuatu hal.¹⁰³ Di dalam perjanjian dikenal adanya istilah dapat dibatalkan dan batal demi hukum atas perbuatan yang dibuatnya tersebut jika dibuat tidak memenuhi syarat sahnya

¹⁰³ Subekti, *Op. cit.*, h. 1.

perjanjian. Perjanjian agar sah maka harus dibuat memenuhi ketentuan Pasal 1320 KUH Perdata, drbagai berikut:

Supaya terjadi persetujuan yang sah, perlu dipenuhi empat syarat;

1. kesepakatan mereka yang mengikatkan dirinya;
2. kecakapan untuk membuat suatu perikatan;
3. suatu pokok hal tertentu;
4. suatu sebab yang tidak terlarang.

Syarat sahnya perjanjian sebagaimana pasal 1320 B.W., dibedakan antara syarat subyektif terdiri atas sepakat mereka yang membuat perjanjian dan syarat obyektif terdiri atas suatu hal tertentu dan suatu sebab yang tidak dilarang. Apabila perjanjian yang dibuat syarat subyektifnya tidak terpenuhi, maka perjanjian tersebut dapat dimintakan pembatalan sesuai dengan yang dikemukakan oleh Subekti sebagai berikut: "Apabila pada waktu pembuatan perjanjian, ada kekurangan mengenai syarat yang subyektif, maka perjanjian itu bukan batal demi hukum, tetapi dapat dimintakan pembatalan".¹⁰⁴ Jika syarat obyektif tidak dipenuhi, "perjanjiannya adalah batal demi hukum. Dalam hal yang demikian secara yuridis dari semula tidak ada suatu perjanjian dan tidak ada pula suatu perikatan antara orang-orang yang bermaksud membuat perjanjian itu".¹⁰⁵ Hal ini berarti bahwa pembatalan dibedakan ke-dalam 2 terminologi yang memiliki konsekuensi Yuridis, yaitu:¹⁰⁶

- a. *Null and Void*; Dari awal perjanjian itu telah batal, atau dianggap tidak

¹⁰⁴ *Ibid.*

¹⁰⁵ *Ibid.*

¹⁰⁶ [www. Hukumonline.com](http://www.Hukumonline.com)

pernah ada, apabila syarat objektif tidak dipenuhi. Perjanjian itu batal demi hukum, dari semula tidak pernah ada dilahirkan suatu perjanjian dan tidak pernah ada suatu perikatan.

- b. *Voidable*; bila salah satu syarat subyektif tidak dipenuhi, perjanjianannya bukannya batal demi hukum, tetapi salah satu pihak dapat memintakan pembatalan itu. Perjanjianannya sendiri tetap mengikat kedua belah pihak, selama tidak dibatalkan (oleh hakim) atas permintaan pihak yang berhak meminta pembatalan tadi (pihak yang tidak cakap atau pihak yang memberikan sepakatnya secara tidak bebas).

Perjanjian yang dapat dibatalkan berarti perjanjian tersebut dapat dibatalkan jika salah satu pihak meminta pembatalan ke pengadilan. Perjanjian ini baru dianggap batal dan tidak mengikat jika salah satu pihak meminta pembatalannya. Perjanjian yang batal demi hukum berarti perjanjian tersebut tidak pernah sah dan tidak memiliki perikatan hukum. Perjanjian ini dianggap tidak pernah ada dan tidak memiliki kekuatan hukum. Perjanjian batal demi hukum dapat terjadi tanpa dimintakan pengesahan atau putusan dari pengadilan.

Perihal dapat dibatalkan dan batal demi hukum, dikaitkan dengan ketentuan Pasal 1338 KUH Perdata, yang menentukan sebagai berikut: “Semua perjanjian yang dibuat sesuai dengan undang-undang berlaku sebagai undang-undang bagi mereka yang membuatnya. Perjanjian itu tidak dapat ditarik kembali selain dengan kesepakatan kedua belah pihak, atau karena alasan-alasan yang ditentukan oleh undang-undang”. Perjanjian yang dibuat secara sah berlaku sebagai undang-undang bagi mereka yang membuatnya, perjanjian tersebut tidak

diperkenankan untuk dicabut atau dibatalkan, kecuali karena alasan-alasan yang ditentukan oleh undang-undang. Dibatalkannya wasiat secara sepihak, karena ketentuan Pasal 875 KUH Perdata, disebutkan bahwa “Surat wasiat atau testamen adalah sebuah akta berisi pernyataan seseorang tentang apa yang dikehendakinya terjadi setelah ia meninggal, yang dapat dicabut kembali olehnya”.

Perihal kebatalan sebagaimana dikutip dari Habib Adjie termasuk kebatalan bersifat pasif, artinya tanpa ada tindakan aktif atau upaya apapun dari para pihak yang terlibat dalam suatu perjanjian, maka akan batal atau batal demi hukum karena secara serta merta ada syarat-syarat yang tidak dipenuhi.¹⁰⁷ Istilah pembatalan bersifat aktif, artinya meskipun syarat-syarat perjanjian telah dipenuhi, tapi para pihak yang terlibat dalam perjanjian tersebut berkehendak agar perjanjian yang dibuat tersebut tidak mengikat dirinya lagi dengan alasan tertentu, baik atas dasar kesepakatan atau dengan mengajukan gugatan pembatalan ke pengadilan umum, misalnya para pihak telah sepakat untuk membatalkan akta yang pernah dibuatnya, atau diketahui ada aspek formal akta yang tidak dipenuhi, yang tidak diketahui sebelumnya, dan para pihak ingin membatalkannya. Wasiat jika telah dibuat dengan akta otentik, akta notaris batal atau batal demi hukum atau mempunyai kekuatan pembuktian sebagai akta di bawah tangan terjadi karena tidak dipenuhinya syarat-syarat yang sudah ditentukan menurut hukum, tanpa perlu adanya tindakan hukum tertentu dari yang bersangkutan yang berkepentingan.¹⁰⁸ Wasiat sebagai perbuatan hukum sepihak, dan selama pewasiat masih hidup, berarti bahwa wasiat dianggap

¹⁰⁷ Habib Adjie, *Kebatalan dan Pembatalan Akta Notaris*, Cet. II, Bandung: PT. Refika Aditama, 2013, h. 67

¹⁰⁸ *Ibid.*

belum terjadi suatu perbuatan hukum dan jika pewasiat membatalkannya, pembatalan tersebut tidak bertentangan dengan undang-undang.

Hibah wasiat (*legaat*) merupakan suatu penetapan wasiat khusus (*een bijzondere Testamentaire beschikking*) yang memberi kepada seseorang atau lebih barang tertentu atau semua barang sejenis, seperti seluruh barang bergerak atau barang tak bergerak,¹⁰⁹ yang berarti bahwa yang dijadikan objek hibah wasiat dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak. Barang-barang tidak bergerak di antaranya adalah hak atas tanah sebagaimana diatur dalam UUPA, disebutkan dalam Pasal 19 ayat (1) bahwa untuk menjamin kepastian hukum oleh Pemerintah diadakan pendaftaran tanah di seluruh wilayah Republik Indonesia menurut ketentuan-ketentuan yang diatur dengan Peraturan Pemerintah. Dikutip dari Pitlo, bahwa wasiat merupakan perbuatan hukum sepihak yang dilakukan oleh si pembuat wasiat, sehingga mengakibatkan bahwa wasiat itu akan menjadi batal.

Wasiat sebagai suatu perbuatan hukum, jika yang dijadikan obyek wasiat berupa hak atas tanah, peralihannya sebagai perbuatan hukum sebagaimana jual beli dan sebagainya diatur dalam Pasal 37 ayat (1) PP No. 24 Tahun 1997, disebutkan bahwa “Peralihan hak atas tanah melalui jual beli, tukar menukar, hibah, pemasukan dalam perusahaan dan perbuatan hukum pemindahan hak lainnya, kecuali pemindahan hak melalui lelang, hanya dapat didaftarkan jika dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Hibah wasiat sebagai perbuatan hukum peralihannya termasuk “perbuatan hukum pemindahan hak lainnya”.

¹⁰⁹ Tan Thong Kie, *Studi Notariat Buku II Serba-Serbi Praktek Notaris*, Jakarta: Ichtiar Baru Vaan Hoeve, 2000, h.133.

Hibah wasiat sebagai perbuatan hukum pemindahan hak lainnya, didasarkan atas ketentuan Pasal 37 ayat (1) PP No. 24 Tahun 1997 sebagai kewenangan PPAT membuat akta peralihan hak atas tanah. Perolehan hak atas tanah menurut Urip Santoso sebagai derivatif, perolehan hak atas tanah ini terjadi dari tanah yang dimiliki atau dikuasai oleh pihak lain melalui peralihan hak atas tanah. Perolehan hak atas tanah dapat terjadi melalui pemindahan hak atas tanah dalam bentuk jual beli, tukar menukar, hibah, pemasukan dalam modal perusahaan (*inbreng*), dan lelang. Perolehan hak atas tanah juga dapat terjadi melalui beralih dalam bentuk pewarisan.¹¹⁰ Perolehan hak atas tanah terjadi adanya pemindahan hak kepemilikan tanah terjadi karena perbuatan hukum wasiat dari milik pemberi wasiat atau pewasiat kepada pihak penerima wasiat dengan bukti akta yang dibuat di hadapan PPAT. PPAT yang membuat akta peralihan hak atas tanah hanya dapat menandatangani akta pemindahan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan setelah Wajib Pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak, sebagaimana Pasal 91 ayat (1) UU Pajak Daerah.

Pajak terkait jual beli hak atas tanah adalah BPHTB sebagaimana diatur dalam UU BPHTB, di dalam Pasal 1 angka 1 UU BPHTB disebutkan bahwa BPHTB adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan atau bangunan, yang selanjutnya disebut pajak. Ketentuan Pasal 1 angka 1 UU BPHTB dengan jelas menyebutkan dikenakan pajak jika memperoleh hak atas tanah dan atau bangunan, disebutkan dalam Pasal 2 UU BPHTB disebutkan bahwa yang

¹¹⁰ Urip Santoso, 2011, *Perolehan Hak Atas Tanah*, Revka Petra Media, Surabaya, h. 19 – 20.

dijadikan BPHTB adalah perolehan hak atas tanah dan atau bangunan. Perolehan hak atas tanah dan atau bangunan di antaranya meliputi hibah wasiat. Hibah wasiat dijadikan salah satu obyek BPHTB, dikaitkan dengan definisi “perolehan” yang berarti telah terjadi peralihan dibuktikan dengan akta peralihan dibuat oleh PPAT sebagaimana Pasal 37 ayat (1) PP No. 24 Tahun 1997.

Pada perkembangan berikutnya diterbitkan UU No. 1 Tahun 2021, mendefinisikan BPHTB sebagaimana Pasal 1 angka 27 UU No. 1 Tahun 2021 adalah Pajak atas perolehan hak atas tanah dan/atau Bangunan, devinisi BPHTB sama dengan devinisi dalam UU BPHTB. Terkait obyek BPHTB sebagaimana disebutkan Pasal 44 ayat (2) huruf a angka 4 UU No. 1 Tahun 2021 di antaranya hibah wasiat. Obyek BPHTB, yang berarti telah terjadi peralihan obyek BPHTB berupa hak atas tanah dan bangunannya dibuktikan dengan akta yang dibuat di hadapan PPAT sebagaimana Pasal 37 ayat (1) PP No. 24 Tahun 1997.

Hibah wasiat juga ditetapkan sebagai terutang pajak sebagaimana dimaksud oleh Pasal 49 huruf b UU No. 1 Tahun 2021 disebutkan Saat terutangnya BPHTB ditetapkan: pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat. Obyek terutang pajak bagi hibah wasiat, dari kemungkinan akta hibah wasiat dibuat di hadapan Notaris, maka sebagaimana dimaksud oleh Pasal 91 ayat (1) UU Pajak Daerah, disebutkan bahwa Notaris hanya dapat menandatangani akta pemindahan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan setelah Wajib Pajak menyerahkan bukti bahwa pembayaran pajak telah dilaksanakan. Ditetapkannya hibah wasiat sebagai pajak terutang, jika terbayar, yang berarti terjadi pembayaran ketika dibuatnya akta BPHTB di hadapan notaris, untuk bukti bahwa telah dibuat dan dibayar, serta

dibuatnya akta peralihan tanah beserta bangunannya di hadapan PPAT. Wajib pajak dikenakan pembayaran pajak ganda yakni pembayaran pajak ketika dibuatkan akta hibah wasiat di hadapan notaris dan ketika dibuatkan akta peralihan hak atas tanah di hadapan PPAT.

Wajib pajak pengalihan hak atas tanah dan bangunan atas dasar hibah wasiat dibebani BPHTB ketika terjadi peralihan hak atas tanah dan bangunan didasarkan hibah wasiat di hadapan PPAT dan ketika dibuatkan akta hibah wasiat di hadapan notaris meskipun sebagai terutang pajak, sebagai suatu yang tidak adil. Sebagaimana teori keadilan disebutkan bahwa keadilan adalah kondisi kebenaran ideal secara moral mengenai segala sesuatu hal, baik menyangkut benda atau orang. Keadilan intinya adalah meletakkan segala sesuatunya pada tempatnya.¹¹¹ Keadilan yang substantive adalah keadilan yang dapat dinikmati oleh setiap warga negara. Dalam perwujudannya terdapat keseimbangan, keselarasan dan keserasian antara keadilan yang diberikan secara individual dengan keadilan secara kolektif atau keadilan social.¹¹² Disebut sebagai adil jika terdapat keseimbangan keselarasan dan keserasian antara hak yang diterimanya dan kewajiban pajak yang harus dibayarnya. Di dalam pemungutan pajak dikenal beberapa asas pemungutan pajak di antaranya adalah pemungutan pajak harus adil (syarat keadilan).

Pemungutan pajak tersebut tidak boleh mengganggu keseimbangan dalam kehidupan ekonomi, bahkan harus tetap dipupuk olehnya sesuai dengan fungsi mengatur. Oleh karena itu kebijakan pemungutan pajak harus diusahakan supaya

¹¹¹ Keadilan. <http://id.wikipedia.org/wiki/Keadilan>. Diakses pada 4 Desember 2014

¹¹² Dominikus Rato. *Op. cit.* h. 98.

tidak menghambat lancarnya perekonomian, baik dalam bidang produksi maupun perdagangan dan jangan sampai merugikan kepentingan umum dan menghalang-halangi usaha rakyat dalam menuju kebahagiaan

Perihal keadilan dikutip dari teori keadilan menurut Aristoteles,¹¹³ seorang pemikir Yunani mengatakan bahwa *unicuique suum tribuere* (memberikan kepada setiap orang sesuatu yang menjadi haknya) dan *neminem laedere* (janganlah merugikan orang lain) atau lengkapnya menurut Kant, *honeste vivere, neminem laeder, suum quique tribuere/tribuendi*. Keadilan atau dalam bahasa Inggris, *justice*, merupakan bagian dari nilai (*value*) bersifat abstrak sehingga memiliki banyak arti dan konotasi. Apabila dilihat dari semenjak awal perkembangan peradaban manusia di dunia sampai saat ini, dari seluruh perjalanan sejarah keadilan, khususnya bagi dunia barat, keadilan sering berganti-ganti wajah secara periodik terbentuk berbagai rupa dari keadilan.¹¹⁴

Hukum Pajak mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dengan masyarakat sebagai Wajib Pajak yang antara lain mengatur pihak-pihak sebagai wajib pajak yang sebenarnya atau subyek pajak, obyek pajak, timbulnya kewajiban pajak, cara pemungutan pajak, cara penagihannya dan sebagainya. Di samping itu memuat pula tentang kewajiban-kewajiban dan hak-hak wajib pajak serta sanksi-sanksi baik secara administratif maupun sanksi pidana sehubungan dengan adanya pelanggaran atas hukum atau peraturan-peraturannya. Tujuan setiap hukum adalah membuat adanya keadilan, demikian pula dalam hukum pajak pun mempunyai tujuan yang sama dengan tujuan hukum-hukum

¹¹³ *Ibid.*

¹¹⁴ Efran Helmi Juni. *Filsafat Hukum*, 2012, h. 397.

lainnya yaitu membuat adanya keadilan dalam hal pemungutan pajak, baik adil dalam perundang-undangnya maupun adil dalam pelaksanaannya. Keadilan dalam pelaksanaannya diwujudkan adanya hak bagi wajib pajak untuk mengajukan keberatan, penundaan pembayaran dan mengajukan banding pada Majelis Pertimbangan Pajak dan lembaga peradilan lain.

Ketentuan yang mengatur mengenai pajak pada umumnya, dan BPHTB khususnya dalam hal penarikan atau pemungutan pajak satu obyek pajak yaitu hibah wasiat hak atas tanah dan bangunan dipungut padahal belum terjadi peralihan hak milik karena belum terjadi peralihan hak atas tanah dan bangunan sebagaimana didasarkan pada ketentuan UU No. 1 Tahun 2021 tidak sebagaimana pemungutan BPHTB sebagaimana diatur dalam UU BPHTN, sebagai suatu hal yang tidak ada kepastian hukum dan sebagai suatu pelanggaran terhadap asas keadilan dalam perpajakan.

Hibah wasiat sebagai pernyataan sepihak dari penghibah wasiat dan berlaku ketika penghibah wasiat meninggal dunia, maka penghibah wasiat dapat membatalkan surat hibah wasiat tersebut. Pembatalan tersebut tidak bertentangan dengan Pasal 1338 ayat (2) KUH Perdata bahwa perjanjian itu tidak dapat ditarik kembali selain dengan kesepakatan kedua belah pihak, atau karena alasan-alasan yang ditentukan oleh undang-undang, pembatalan tersebut memang diperkenankan oleh undang-undang sesuai dengan ketentuan Pasal 875 KUH Perdata, yang menentukan bahwa surat wasiat atau testamen adalah sebuah akta berisi pernyataan seseorang tentang apa yang dikehendakinya terjadi setelah ia meninggal, yang dapat dicabut kembali olehnya. Dibatalkannya hibah wasiat oleh penghibah wasiat,

maka dianggap tidak pernah dibuat hibah wasiat sebagai penyaan sepihak yang dituangkan dalam surat wasiat sebagai bukti tertulis adanya wasiat, hibah wasiat tersebut dianggap tidak pernah terjadi dan mengikat pihak-pihak.

3.3. Prosedur Restitusi Pencabutannya Akta Hibah Wasiat

Di dalam perpajakan dikenal adanya restitusi pajak, menurut Widyarti Kusumowhardani merupakan pengembalian terhadap pembayaran pajak yang lebih besar dari pajak yang terutang atau seharusnya tidak terutang. Pengembalian kelebihan pembayaran pajak ini bertujuan untuk memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak. “Restitusi pajak adalah pengembalian pajak (refund), dilihat dari sisi pemeriksaan, pengembalian pajak ada yang dimohonkan kepada Direktorat Jenderal Pajak dan tidak dimohonkan”.¹¹⁵ Restitusi pajak menurut Pasal 11 ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disingkat UU KUP), adalah “Atas permohonan Wajib Pajak, kelebihan pembayaran pajak dikembalikan, dengan ketentuan bahwa apabila ternyata Wajib Pajak mempunyai utang pajak, langsung diperhitungkan untuk melunasi terlebih dahulu utang pajak tersebut”.

Berdasarkan definisi restitusi pajak sebagaimana tersebut di atas terkandung unsur-unsur:

- 1) Wajib Pajak mempunyai utang pajak dan telah dibayar oleh wajib pajak
- 2) pajak yang dibayar lebih besar dari pajak yang terutang atau seharusnya tidak

¹¹⁵ Widyarti Kusumowardhani, 2020, *Penegakan Hukum Pajak*, Guepedia, Jakarta, h. 60.

terutang

3) adanya kelebihan pembayaran pajak yang harus dikembalikan

4) dimohonkan kepada Direktorat Jenderal Pajak dan tidak dimohonkan

Terkait langsung diperhitungkan untuk melunasi terlebih dahulu utang pajak tersebut, jika setelah diadakan penghitungan jumlah pajak yang sebenarnya terutang dengan jumlah kredit pajak menunjukkan jumlah selisih lebih (jumlah kredit pajak lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang) atau telah dilakukan pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang, Wajib Pajak berhak untuk meminta kembali kelebihan pembayaran pajak, dengan catatan Wajib Pajak tersebut tidak mempunyai utang pajak. Dalam hal Wajib PaJak masih mempunyai utang pajak yang meliputi semua jenis pajak baik di pusat maupun cabang-cabangnya, kelebihan pembayaran tersebut harus diperhitungkan lebih dahulu dengan utang pajak tersebut dan jika masih terdapat sisa lebih, dikembalikan kepada Wajib Pajak, sebagaimana penjelasan Pasal 11 ayat (1) UU KUP.

Untuk menjamin kepastian hukum bagi Wajib Pajak dan ketertiban administrasi, batas waktu pengembalian kelebihan pembayaran pajak ditetapkan paling lama 1 (satu) bulan:

- a. untuk Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, dihitung sejak tanggal diterimanya permohonan tertulis tentang pengembalian kelebihan pembayaran pajak;
- b. untuk Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, dihitung sejak tanggal penerbitan;

- c. untuk Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, dihitung sejak tanggal penerbitan;
- d. untuk Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, dihitung sejak tanggal penerbitan;
- e. untuk Putusan Banding dihitung sejak diterimanya Putusan Banding oleh Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang berwenang melaksanakan putusan pengadilan; atau
- f. untuk Putusan Peninjauan Kembali dihitung sejak diterimanya Putusan Peninjauan Kembali oleh Kantor Direktorat Jenderal Pajak yang berwenang melaksanakan putusan pengadilan sampai dengan saat diterbitkan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak

Kelebihan pembayaran pajak sebagai akibat adanya Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, dan Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali, serta Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga dikembalikan kepada Wajib Pajak dengan ketentuan jika ternyata Wajib Pajak mempunyai utang pajak, langsung diperhitungkan untuk melunasi terlebih dahulu utang pajak tersebut, sebagaimana Pasal 11 a UU KUP.

Pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan paling lama 1 (satu) bulan sejak permohonan pengembalian kelebihan pembayaran pajak diterima sehubungan dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, atau sejak diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar, atau sejak diterbitkannya Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau sejak diterbitkannya Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Penghapusan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, atau sejak diterimanya Putusan Banding atau Putusan Peninjauan Kembali, yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak, sebagaimana Pasal 11 ayat (2) UU KUP.

Apabila pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan setelah jangka waktu 1 (satu) bulan, Pemerintah memberikan imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan atas keterlambatan pengembalian kelebihan pembayaran pajak, dihitung sejak batas waktu berakhir sampai dengan saat dilakukan pengembalian kelebihan, sebagaimana Pasal 11 ayat (3) UU KUP.

Tata cara penghitungan dan pengembalian kelebihan pembayaran pajak Menteri Keuangan menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/Pmk.03/2015 Tentang Tata Cara Pengembalian Atas Kelebihan Pembayaran Pajak Yang Seharusnya Tidak Terutang (selanjutnya disingkat PermenKeu No. 187/Pmk.03/2015). Pasal 11 ayat (4) PermenKeu No. 187/Pmk.03/2015

1. Pemeriksaan

Mekanisme restitusi melalui pemeriksaan diatur dalam Pasal 17B Ayat 1 UU KUP. Apabila SPT Tahunan yang berstatus lebih bayar dan memilih restitusi, maka wajib pajak dapat mengajukan permohonan pengembalian ke KPP tempat wajib pajak terdaftar (Hutauruk, 2021). Kemudian KPP akan melakukan pemeriksaan atas permohonan restitusi tersebut dalam jangka waktu 12 bulan. Berdasarkan hasil pemeriksaan tersebut, DJP akan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), surat ketetapan pajak kurang bayar (SKPKB), atau Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB). Jika SKLB, DJP selanjutnya akan melakukan perhitungan kelebihan pajak terhadap utang pajak yang masih dimiliki wajib pajak. Apabila masih terdapat sisa lebih bayar, DJP akan mengembalikan kelebihan tersebut kepada wajib pajak dengan menerbitkan Surat Keputusan Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak (SKPKPP) maksimal satu bulan sejak diterbitkannya SKLB. SKPKPP ini kemudian menjadi dasar penerbitan Surat Perintah Membayar Kelebihan Pajak (SPMKP) sebagai sarana untuk membayar kelebihan pembayaran pajak wajib pajak.

2. Penelitian

Berbeda dengan pemeriksaan, penelitian merupakan mekanisme yang lebih ringkas dan cepat. Restitusi pajak melalui penelitian disebut juga sebagai mekanisme pengembalian pendahuluan kelebihan pajak. Proses penelitian dilakukan atas permohonan restitusi berdasarkan SPT Lebih Bayar yang diatur dalam Pasal 17C dan 17D UU KUP serta permohonan restitusi atas pajak yang seharusnya tidak terutang sesuai Pasal 17 ayat (2) UU KUP.

Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Pasal 17B UU KUP. Restitusi pajak terkait SKLB berdasarkan pasal 17B UU KUP harus dikembalikan maksimal satu bulan sejak permohonan diterima. Jangka waktu tersebut diatur dalam Pasal 11 ayat (1) dan ayat (2) UU KUP.

Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak. Pengembalian pendahuluan ditujukan kepada Wajib Pajak Kriteria Tertentu sesuai pasal 17C UU KUP, Wajib Pajak Persyaratan Tertentu sesuai pasal 17D UU KUP, dan PKP Berisiko Rendah. Tata cara pengembalian pendahuluan kelebihan pembayaran pajak diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 117/PMK.03/2019 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2018 tentang Tata Cara Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak (PMK No. 117/PMK.03/ 2019). Sedangkan ketentuan mengenai wajib pajak kriteria tertentu diatur dalam PMK Nomor 74/PMK.03/2012 tentang Tata Cara Penetapan dan Pencabutan Penetapan Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu dalam Rangka Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak (PMK Nomor 74/PMK.03/2012). Adapun wajib pajak persyaratan tertentu diatur dalam PMK Nomor 198/PMK.03/2013 tentang Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pembayaran Pajak Bagi Wajib Pajak yang Memenuhi Persyaratan Tertentu (PMK Nomor 198/PMK.03/2013). Sedangkan PKP berisiko rendah diatur dalam PMK Nomor 71/PMK.03/2010 tentang Pengusaha Kena Pajak Berisiko Rendah yang Diberikan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak (PMK Nomor 71/ PMK. 03/2010).

Memperhatikan uraian dan pembahasan sebagaimana tersebut di atas terkait

hibah wasiat sebagai obyek BPHTB terutang pajak, padahal belum terjadi peralihan hak atas tanah dan bangunannya dan dapat dicabut kembali dapat dijelaskan bahwa baik dalam UU BPHTB maupun dalam UU No. 1 Tahun 2021 termasuk obyek BPHTB, namun meskipun belum terjadi peralihan hak atas tanah dan bangunan dan ada kemungkinan hibah wasiat dicabut kembali penghibah, telah dijadikan dijadikan obyek terutang pajak. Pemungutan BPHTB tersebut termasuk sebagai pajak ganda antara yang diatur dalam UU BPHTB dan UU No. 1 Tahun 2021, dan bertentangan dengan keadilan pajak, padahal tujuan pengaturan hukum perpajakan membuat adanya keadilan, demikian pula dalam hukum pajak pun mempunyai tujuan yang sama dengan tujuan hukum-hukum lainnya yaitu membuat adanya keadilan dalam hal pemungutan pajak, baik adil dalam perundang-undangnya maupun adil dalam pelaksanaannya.

Apabila BPHTB hibah wasiat tersebut telah terbayar dan oleh penghibah wasiat tersebut dibatalkan dari awal maka akibat hukum penghibah wasiat dapat mengajukan permohonan restitusi pajak. Pengajuan permohonan restitusi pajak tersebut didasarkan atas kelebihan dalam membayar pajak atau pembayaran pajak yang lebih besar dari pajak yang terutang melainkan pembayaran tersebut seharusnya tidak dibayar, karena bukan sebagai wajib pajak atau atau seharusnya tidak terutang, sebagaimana dimaksud oleh ketentuan Pasal 11 UU KUP.