

343.01  
PAC  
t a

**TINJAUAN YURIDIS FISKAL TERHADAP PRAKTEK PEMUNGUTAN  
BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB)  
ATAS WARISAN TANAH DAN / ATAU BANGUNAN**



**TESIS**

**Untuk Memenuhi Sebagian Persyaratan**

**Mencapai Derajat Sarjana S – 2**

**Program Magister Kenotariatan**

**Oleh :**

**NISA RACHMASARI, SH, SP. NOT**

**B. 4B. 001. 233**

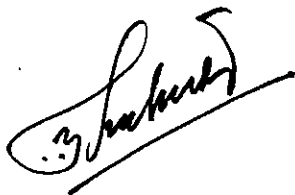
**PROGRAM PASCA SARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
SEMARANG 2003**

**TESIS**  
**TINJAUAN YURIDIS FISKAL TERHADAP PRAKTEK PEMUNGUTAN BEA**  
**PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB) ATAS WARISAN**  
**TANAH DAN/ATAU BANGUNAN.**

Disusun Oleh :  
**NISA RACHMASARI, SH, SP. NOT.**  
**NIM : B. 04. 012. 33.**

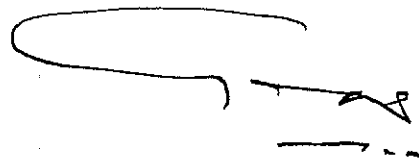
Telah dipertahankan di depan Tim Penguji  
Pada tanggal : 25 Juni 2003  
Dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima.

Menyetujui  
Pembimbing,



**NOOR RAHARJO, SH, M. HUM.**  
**NIP. 130.675.153.**

Mengetahui Ketua Program  
Magister Kenotariatan.



**Prof. IGN. SUGANGGA, SH.**  
**NIP. 130.359.063.**

## KATA PENGANTAR

Pertama-tama penulis mengucapkan puji syukur kehadirat Allah SWT yang karena hanya dengan perkenan dan Ridlo-Nyalah tesis dengan judul : “ **TINJAUAN YURIDIS FISKAL TERHADAP PRAKTEK PEMUNGUTAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB) ATAS WARISAN TANAH DAN ATAU BANGUNAN** “ dapat diselesaikan.

Penulis menyadari bahwa tesis ini masih jauh dari sempurna, hal ini disebabkan terbatasnya pengetahuan, referensi dan pemahaman yang penulis miliki, oleh karena itu penulis sangat mengharapkan kritik dan saran yang positif guna perbaikannya nanti.

Dalam menyusun tesis ini penulis sangat banyak memperoleh bantuan, dorongan, bimbingan dan saran dari berbagai pihak, untuk itu pada kesempatan ini perkenankanlah pula penulis mengucapkan terima kasih yang setulus-tulusnya kepada :

1. Bapak Noor Raharjo, SH, M. Hum, selaku pembimbing yang tidak bosan-bosannya meneliti, memberikan masukan dan saran selama bimbingan tesis ini ;
2. Bapak Prof. IGN. Sugangga, SH, selaku Ketua Program Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Diponegoro atas pengarahan dan masukannya dalam penulisan tesis ini ;
3. Bapak R. Suharto, SH, M. Hum, selaku Sekretaris Program Magister Kenotariatan yang telah memberikan pengarahan dan masukannya dalam penulisan tesis ini ;
4. Bapak Drs. Mochtar, Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Semarang ;
5. Bapak Slamet Sudrajat, SH, Kasi Penetapan Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Semarang ;
6. Ibu Swasti Martiningsih, Sub Bagian Umum Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Semarang ;

7. Bapak Notaris/PPAT B.I.P Suhendro, SH di Semarang ;
8. Ibu Notaris/PPAT Damar Susilowati, SH di Semarang ;
9. Bapak Notaris/PPAT Indrijadi, SH di Semarang ;
10. Bapak Notaris/PPAT Muhammad Hafidz, SH di Semarang ;
11. Bapak Notaris/PPAT Mustari Sawilin, SH di Semarang ;
12. Ibu Notaris/PPAT Purwitaningsih, SH di Semarang;
13. Bapak Notaris/PPAT Soetomo Soeprapto, SH di Semarang ;
14. Ibu Notaris/PPAT Sri Hadini Soedjoko, SH di Semarang ;
15. Ibu Notaris/PPAT Titi Ananingsih Soegiarto, SH di Semarang.
16. Ibu Notaris/PPAT Zulaicha, SH di Semarang.
17. Bapak-bapak dan Ibu-ibu Staf Pengajar pada Program Magister Kenotariatan yang telah memberikan bekal yang sangat berharga selama pendidikan ;
18. Suamiku tercinta Bayu Wijoyo Mulyo, SE yang selalu memberikan dorongan , doa dan menjadi inspirator utama dalam penyelesaian tesis ini.
19. Semua pihak yang turut membantu penyelesaian tesis ini, yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Penulis berharap agar bimbingan, bantuan, saran inspirasi dan dorongan yang telah diberikan memperoleh balasan yang berlipat ganda dari Allah SWT, Amien.

Pada akhirnya penulis juga berharap mudah-mudahan tesis yang sederhana ini dapat bermanfaat.

Penulis

## DAFTAR ISI

|  |      |
|--|------|
| LAMAN JUDUL .....  | i    |
| LAMAN PENGESAHAN .....   | ii   |
| TA PENGANTAR .....   | iii  |
| FTAR ISI .....   | v    |
| ISARI .....  | vii  |
| STRACT .....   | viii |
| B I : PENDAHULUAN.....   | 1    |
| A. Latar Belakang Masalah.....                                       | 1    |
| B. Rumusan Masalah.....  | 14   |
| C. Tujuan Penelitian .....   | 16   |
| D. Kegunaan Penelitian.....  | 16   |
| E. Sistematika Penulisan .....                                       | 17   |
| B II : TINJAUAN PUSTAKA.....   | 20   |
| A. Peraturan Umum Mengenai Perpajakan.....                           | 20   |
| B. Ketentuan Mengenai Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan..... | 35   |
| C. Ketentuan Mengenai Pemilikan Bersama dan Waris.....               | 52   |
| 3 III : METODE PENELITIAN.....                                       | 57   |
| A. Metode pendekatan.....  | 57   |
| B. Lokasi Penelitian.....  | 57   |
| C. Metode Pengumpulan Data.....                                      | 58   |
| D. Teknik Pengumpulan Data.....                                      | 60   |
| E. Tehnik Pengolahan dan Analisis Data.....                          | 61   |

|   |     |
|---|-----|
| B IV : HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS.....                               | 64  |
| A. Penetapan Objek Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan            |     |
| Atas Warisan Tanah dan/atau Bangunan.....                               | 64  |
| B. Penetapan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak               |     |
| (NPOPTKP) Atas Objek Warisan Tanah dan/atau Bangunan.....               | 76  |
| C. Implementasi Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 UU Nomor 20 Tahun 2000 |     |
| Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Dalam Praktek         |     |
| Pemungutan Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Atas         |     |
| Objek Pajak Berupa Warisan Tanah dan/atau Bangunan Ditinjau Dari        |     |
| Sudut Yuridis Fiskal .....  | 84  |
| BAB V. PENUTUP.....   | 105 |
| A. Kesimpulan .....   | 105 |
| B. Saran.....   | 107 |
| SINGKASAN .....   | 109 |
| DAFTAR PUSTAKA .....  | 112 |
| LAMPIRAN .....  | 116 |

## INTISARI

Salah satu tolok ukur dari keberhasilan ekonomi suatu negara dapat dilihat dari angka pertumbuhan ekonomi negara tersebut, dan kebijakan yang sangat penting yang dilakukan oleh pemerintah sebagai stabilisator perekonomian adalah dengan kebijakan fiskal. Hal ini diwarnai dengan terjadinya beberapa kali reformasi perpajakan (tax reform) di Indonesia, yaitu pada tahun 1983, 1994 / 1997 dan 2000. Pada tax reform yang ketiga pada tahun 2000 peraturan perundang-undangan perpajakan yang diberlakukan diantaranya adalah UU Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas UU Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Salah satu ketentuan baru yang diatur dalam UU Nomor 20 tahun 2000 dan tidak diatur dalam UU Nomor 21 tahun 1997 adalah mengenai objek pajak warisan yang tercantum dalam Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 UU Nomor 20 tahun 2000.

Dengan adanya ketentuan tersebut maka peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan mempermasalahkan bagaimana penetapan objek Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan/atau bangunan, penetapan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) atas objek warisan tanah dan/atau bangunan serta implementasi Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 UU Nomor 20 tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas objek pajak berupa warisan tanah dan/atau bangunan ditinjau dari sudut yuridis fiskal.

Dalam melaksanakan penelitian, peneliti menggunakan metode pendekatan yuridiss empiris. Pendekatan dengan metode ini dimaksudkan untuk mengetahui penerapan peraturan-peraturan/teori-teori perpajakan yang ada, terutama yang berhubungan dengan ketentuan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 UU Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas UU Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan mengenai objek pajak warisan.

Dari hasil penelitian diketahui bahwa ketentuan-ketentuan yang mengatur mengenai objek pajak warisan dari Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan belum sepenuhnya memberikan jaminan kepastian hukum sehingga dapat menimbulkan kerugian baik bagi pemerintah, Wajib Pajak maupun pejabat-pejabat yang diberi wewenang untuk memungut pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, dalam hal ini adalah Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) dan Pejabat Badan Pertanahan Nasional (BPN),

Untuk itu UU Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas UU Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 yang mengatur mengenai ketentuan objek pajak warisan harus segera direvisi agar dapat memberikan jaminan kepastian hukum yang akhirnya dapat memberikan rasa keadilan baik dengan negara maupun warganya.

## ABSTRACT

One of the measuring rods of a country economic successfulness is its economic growth and also its government important policy as the economic stabilizer that is its fiscal policy. It indicated by several times of tax reforms that happened in Indonesia in 1983, 1994 / 1997 and 2000. One of the tax rules and regulations which was used by the third tax reform was UU Nomor 20 tahun 2000 about Perubahan Atas (The Changes) on UU Nomor 21 tahun 1997 about Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (Tax For Having the Right on Land and Building). One of the new regulations which was not stated in UU Nomor 21 tahun 1997 but was stated in UU Nomor 20 Tahun 2000 was about inheritance tax object stated in section 2 subsection (2) letter a number 5 UU Nomor 20 tahun 2000.

Considering the regulation, the writer interested to conduct a research by analysing the problem of how the object establishment of Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan on inherited land and/or building, the establishment of Nilai Perolehan Objekt Pajak Tidak Kena Pajak (Untaxed Tax Object Achievement (NPOPTKP)) on building and/or land inheritance object and also the implementation of section 2 subsection (2) letter a number 5 UU Nomor 20 tahun 2000 about tax object Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan in the form of land and/or building inheritance from fiscal juridical point of view.

In conducting this research, the writer used empiric juridical method. By using the method, the writer hoped to be able to know the implementation of tax rules and regulations / theories, especially the ones which have relation with the regulation of section 2 subsection (2) letter a number 5 UU Nomor 20 tahun 2000 about Perubahan Atas UU Nomor 21 tahun 1997 about Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan of inheritance tax object.

The result of the research was the rules and regulations about inheritance tax object from Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan were not be able to give full guarantee on the law assurance which then resulted some lost to the government, Tax Obligation, or even to the officers who were given the authority to collect tax for Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, in this case is Pejabat Pembuat Akta Tanah (Land Certificate Issuer Officer (PPAT)) and Pejabat Badan Pertanahan Nasional (National Land Department Officer (BPN)).

Therefore, UU Nomor 20 tahun 2000 about Perubahan Atas UU Nomor 21 tahun 1997 about Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan especially section 2 subsection (2) letter a number 5 which rules the regulation for inheritance tax object has to be revised immediately. Thus, It will be able to give guarantee for law assurance which eventually can bring justice both for the country and also the citizens.

## BAB I PENDAHULUAN

### A. LATAR BELAKANG MASALAH

Pajak merupakan gejala sosial dan hanya terdapat dalam suatu masyarakat. Tanpa ada masyarakat, tidak mungkin ada suatu pajak. Masyarakat yang dimaksudkan adalah masyarakat hukum atau *Gemeinschaft* bukan masyarakat *Gesellschaft*, menurut istilah dari Ferdinand Tonnies.<sup>1</sup>

Rakyat Indonesia yang telah mengalami penjajahan selama lebih kurang tiga setengah abad, baik di jaman kolonial maupun pada masa pendudukan balatentara Jepang, masih belum lupa kepahitan dari masa penjajahan tersebut, khususnya dalam bidang perpajakan. Rakyat pada umumnya hanya mengenal pajak sebagai alat pemeras dari kaum penjajah, pajak dirasakan sebagai beban yang memberatkan hidupnya tanpa mendapatkan imbalan.

Pada saat jaman merdeka telah datang, rakyat harus tetap membayar pajak baik dalam bentuk pajak langsung maupun pajak tidak langsung dan mereka tetap menganggap pajak adalah sesuatu yang memberatkan karena tidak mendapatkan imbalan secara langsung. Hal ini dapat mengerti oleh karena peraturan pajak yang diterapkan pada awal kemerdekaan adalah peraturan pajak yang berasal dan berlaku di masa penjajahan. Untuk itu pemerintah berupaya memperbaiki dan memperbaharui peraturan-peraturan

---

<sup>1</sup> Rochmat Soemitro, Asas Dan Dasar Perpajakan 1, PT Refika Aditama, Bandung 1998, halaman 1.

pajak yang telah ada dan membuat rakyat Indonesia sadar pajak (*tax consciouness*).

Salah satu tolok ukur dari keberhasilan ekonomi suatu negara dapat dilihat dari angka pertumbuhan ekonomi negara tersebut. Peran pemerintah sebagai stabilisator perekonomian dapat dijalankan dengan mengeluarkan kebijakan-kebijakan untuk mengurangi kesenjangan dalam perekonomian.

Salah satu kebijakan yang sangat penting adalah dilakukan oleh pemerintah dalam pengendalian perekonomian adalah dengan kebijakan fiskal, yaitu tindakan yang diambil pemerintah dalam bidang Anggaran Belanja Negara dengan maksud untuk mempengaruhi jalannya perekonomian yang setiap tahunnya dilaksanakan oleh pemerintah melalui Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN).<sup>2</sup>

Sejarah pembangunan Indonesia diwarnai oleh perubahan sumber pendanaan secara signifikan pada tahun 1983. Beberapa ahli perpajakan Indonesia memandang bahwa tahun 1983 merupakan titik reformasi perpajakan (*tax reform*). Perubahan ini ditandai oleh kemauan politik pemerintah untuk mengalihkan sumber dana pembangunan yang sebelumnya ditumpukan pada pendapatan dari sektor minyak dan gas bumi (migas) ke pendapatan dari sektor pajak.<sup>3</sup> Kemauan politik pemerintah ini diikuti dengan dilakukannya pembenahan terhadap kebijakan perpajakan yang meliputi pembenahan landasan yuridis, pembenahan institusi perpajakan dan

---

<sup>2</sup> Tri Wibowo, Dampak Penerimaan Pajak Terhadap Pendapatan Nasional, Jurnal Kipas Vol 2 Nomor 24, Nopember 2000, halaman 12.

<sup>3</sup> Pidato Presiden Soeharto pada tanggal 16 Agustus 1983 dalam Rachmat Soemitro, Pajak Penghasilan, Edisi Revisi, Eresco, Bandung, 1990, halaman 7.

pembenahan terhadap aparat perajakan. Pembaharuan terhadap landasan yuridis perpajakan ditandai dengan diberlakukannya UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (PPh), dan UU Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPn dan PPnBM). Pembaharuan landasan yuridis ini kemudian diikuti dengan pemberlakuan atas Pajak atas Bumi dan Bangunan (PBB) melalui UU nomor 12 Tahun 1985.

Dengan adanya pembaharuan di bidang perpajakan ini, maka sistem pemungutan pajak di negara kita mengalami perubahan yang sangat mendasar. Perubahan tentang ciri dan corak dari sistem pemungutan pajak tersebut adalah sebagai berikut :

1. Bahwa pemungutan pajak merupakan perwujudan dan pengabdian serta peran serta Wajib Pajak/Penanggung Pajak secara langsung dan bersama-sama melaksanakan kewajiban perpajakan yang diperlukan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional.
2. Tanggung jawab atas kewajiban pelaksanaan pajak sebagai pencerminan kewajiban di bidang perpajakan, berada pada anggota masyarakat yaitu Wajib Pajak/Penanggung Pajak sendiri. Pemerintah dalam hal ini aparat perpajakan, sesuai dengan fungsinya berkewajiban melakukan pembinaan, penelitian dan pengawasan terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan

berdasarkan ketentuan yang digariskan dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.

3. Anggota masyarakat yaitu Wajib Pajak/Penangguna Pajak diberi kepercayaan untuk dapat melaksanakan kegotong-royongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri pajak yang terutang (*self assessment*), sehingga melalui sistem ini pelaksanaan administrasi perpajakan diharapkan dapat dilaksanakan dengan lebih rapi, terkendali, sederhana dan mudah untuk dipahami oleh anggota masyarakat.<sup>4</sup>

Pergeseran kebijakan perpajakan yang dimulai pada tahun 1983 telah menampakkan hasil terutama apabila diukur dari rasio pemasukan sektor pajak terhadap APBN. Rasio pajak terhadap APBN yang pada awal dilakukan reformasi perpajakan (tahun 1983) sebesar 28,6 % telah meningkat menjadi 59,8% pada tahun 2001<sup>5</sup>. Dengan melihat perbandingan ini diperoleh data bahwa peran pajak terhadap penyediaan dana pembangunan terus mengalami peningkatan dari waktu ke waktu. Ini merupakan suatu indikator bahwa kebijakan perpajakan yang dirancang oleh pemerintah pada awal reformasi perpajakan (*tax reform*) telah menunjukkan hasil yang menggembirakan. Miyasto memformulasikan alasan dilakukannya reformasi perpajakan adalah sebagai berikut: "Reformasi perpajakan pertama (tahun 1983) terutama

---

<sup>4</sup> Salamun, AT, Pajak Citra Upaya dan Pembaharuannya, Revisi dari Buku Pajak, Citra dan Bebannya, PT.Bina Rena Pariwisata, Jakarta, 1993, halaman 68.

<sup>5</sup> Angka ini adalah estimasi menurut RAPBN pada tahun yang bersangkutan.

dilatarbelakangi oleh kesulitan dana pembangunan yang disebabkan oleh turunnya harga minyak dan gas bumi (migas) di pasar dunia. Sejak pertengahan tahun 1980 sampai dengan tahun 1990 harga minyak bumi di pasar dunia mengalami penurunan secara terus menerus dan sangat drastis.

Turunnya harga migas ini menyebabkan pemerintah mulai melihat sumber-sumber penerimaan di luar minyak dan gas bumi, salah satu diantaranya adalah pajak. Sedang reformasi perpajakan kedua (tahun 1994) dilatarbelakangi oleh beberapa kecenderungan internal dan eksternal yang dihadapi oleh bangsa Indonesia pada dekade tahun 1990, yaitu semakin kuatnya keinginan untuk meningkatkan kemandirian dalam penerimaan negara dan daerah. Hal ini seiring dengan makin meningkatnya hutang-hutang Indonesia dan tekanan-tekanan negara kreditur yang selalu mengkaitkan pinjaman luar negeri dengan isu-isu politik. Dalam kaitannya dengan hal yang demikian, pajak sebagai sumber penerimaan negara yang relatif stabil akan merupakan tumpuan utama bagi penerimaan negara. Oleh karena itu tidak ada pilihan lain bagi pemerintah Indonesia posisi internalnya termasuk diantaranya pada strategi perpajakan yang mampu memperkuat posisi internal tersebut agar Indonesia mempunyai keunggulan-keunggulan strategis untuk bersaing<sup>6</sup>.

Reformasi Perpajakan Nasional gelombang kedua ini dimaksudkan untuk melindungi wajib pajak, memberikan pelayanan yang jelas kepada

---

<sup>6</sup> Miyasto, Sistem Perpajakan Nasional Dalam Era Ekonomi Global, Pidato Pengukuhan Guru Besar Madya, Fakultas Ekonomi UNDIP, Semarang 1997, halaman 7-17.

wajib pajak, kepastian hukum dan keadilan atau penyelesaian sengketa pajak dan juga untuk tertibnya anggaran. Sebagai upaya untuk mewujudkan Reformasi Perpajakan Nasional gelombang kedua adalah dengan diberlakukannya UU Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, UU Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991, UU Nomor 11 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Dan Jasa Dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah, UU Nomor 12 Tahun 1994 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 Tentang Pajak Bumi Dan Bangunan. Hal ini ditindaklanjuti pula dengan diberlakukannya UU Nomor 17 Tahun 1997 tentang Badan Penyelesaian Sengketa Pajak, UU Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, UU Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa, UU Nomor 20 Tahun 1997 tentang Penerimaan Negara Bukan Pajak, serta UU Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

Begitu pentingnya sektor perpajakan bagi peningkatan pendapatan negara menimbulkan reformasi perpajakan (*tax reform*) yang ketiga pada tahun 2000, yaitu dengan diberlakukannya UU Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Sebagaimana Yang Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 Tentang

Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, UU Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Sebagaimana Yang Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991, Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 Tentang Pajak Penghasilan, UU Nomor 18 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 Sebagaimana Yang Telah Diubah Dengan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1994 Tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Barang Mewah, UU Nomor 19 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 Tentang Penagihan Pajak Dengan Surat Paksa serta UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Kebijakan penopangan dana pembangunan (termasuk juga didalamnya kebutuhan rutin) dengan mengandalkan pendapatan dari sektor pajak sampai saat ini baru terealisasi pada pemerintah pusat. Dalam suatu pemerintahan yang sifatnya desentralistik, kebijakan yang demikian ini seharusnya juga terjadi pada pemerintah daerah. Terlebih dengan diberlakukannya UU Nomor 22 Tahun 1999 tentang Otonomi Daerah. Penopangan sektor pajak terhadap dana pembangunan masih gagal pada pemerintah daerah tingkat II dan daerah tingkat I. Hal yang demikian terjadi oleh karena obyek-obyek pajak yang selama ini ada dan potensial untuk memberikan pemasukan ke kas negara telah diambil pemerintah pusat. Misalnya Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPn dan

PPnBM), Bea dan Cukai. Sejarah pengambilalihan sumber pajak oleh pemerintah pusat yang terakhir terjadi pada Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). PBB menggantikan beberapa jenis pajak atas kepemilikan pada sistem perpajakan lama, antara lain Pajak Rumah Tangga tahun 1908, Ordonansi Verponding Indonesia tahun 1923, Ordonansi Verponding tahun 1928, Ordonansi Pajak Kekayaan tahun 1932 dan Ordonansi Pajak Jalan 1942.

Salah satu upaya untuk meningkatkan pendapatan pemerintah daerah, khususnya pemerintah daerah tingkat II melalui sektor pajak adalah dengan diberlakukannya Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) yang merupakan salah satu jenis pajak atas bertambahnya kekayaan serta telah dimulai pada deregulasi perpajakan tahun 1997 yaitu dengan diberlakukannya UU Nomor 21 Tahun 1997 tentang BPHTB yang telah diperbaharui dengan UU Nomor 20 Tahun 2000. Hal ini dapat dilihat dari ketentuan Pasal 23 ayat 1 UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang BPHTB yang menyatakan "Penerimaan Negara dari Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dibagi dengan imbangan 20% (dua puluh persen) untuk Pemerintah Pusat dan 80% (delapan puluh persen) untuk Pemerintah Daerah yang bersangkutan", dan ayat 2 yang menyatakan "Bagian Pemerintah Daerah sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dibagi dengan imbangan 20% (dua puluh persen) untuk Pemerintah Propinsi yang bersangkutan dan 80% (delapan puluh persen) untuk Pemerintah Kabupaten/Kota yang bersangkutan"<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, Undang-Undang Pajak Tahun 2000, Salemba Empat, Jakarta, 2000, halaman 269-270.

Sesuai dengan Pasal 33 ayat (3) Undang-Undang Dasar 1945, bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Tanah sebagai bagian dari bumi yang merupakan karunia Tuhan Yang Maha Esa serta memiliki fungsi sosial, di samping memenuhi kebutuhan dasar untuk papan dan lahan usaha, juga merupakan alat investasi yang sangat menguntungkan. Di samping itu, bangunan juga memberi manfaat ekonomi bagi pemiliknya. Oleh karena itu bagi mereka yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan, wajar jika menyerahkan sebagian nilai ekonomi yang diperolehnya kepada negara melalui pembayaran pajak, yang dalam hal ini Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

Pada masa lalu ada pungutan pajak dengan nama Bea Balik Nama yang diatur dalam Ordonansi Bea Balik Nama Staatsblad 1924 Nomor 291. Bea Balik Nama ini dipungut atas setiap perjanjian pemindahan hak atas harta tetap yang ada di wilayah Indonesia, termasuk peralihan harta karena hibah wasiat yang ditinggalkan oleh orang-orang yang bertempat tinggal terakhir di Indonesia. Yang dimaksud dengan harta tetap dalam Ordonansi tersebut adalah barang-barang tetap dan hak-hak kebendaan atas tanah yang pemindahan haknya dilakukan dengan pembuatan akta menurut cara yang diatur dalam undang-undang, yaitu Ordonansi Balik Nama Staatsblad 1834 Nomor 27.. Dengan diundangkannya UU Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria, hak-hak kebendaan yang dimaksud di atas tidak berlaku lagi, karena semuanya sudah diganti dengan hak-hak baru

yang diatur dalam UU Nomor 5 Tahun 1960 tersebut. Dengan demikian sejak diundangkannya Undang-Undang tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria, Bea Balik Nama atas hak harta tetap berupa hak atas tanah tidak dipungut lagi, sedangkan ketentuan mengenai pengenaan pajak atas akta pendaftaran dan pemindahan kapal yang didasarkan pada Ordonansi Bea Balik Nama Staatsblad 1924 Nomor 291 masih tetap berlaku.

Sehubungan dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 yang bersamaan dengan terjadinya perubahan tatanan perekonomian nasional dan internasional, dimana pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan harus memperhatikan asas-asas keadilan, kepastian hukum, legalitas dan kesederhanaan serta didukung oleh sistem administrasi perpajakan yang memudahkan wajib pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakan. Keadaan ini dengan sendirinya berpengaruh pula terhadap perubahan perilaku perekonomian masyarakat sehingga perlu diakomodasikan dengan penyempurnaan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997, yaitu dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000.

Berpegang teguh pada asas-asas keadilan, kepastian hukum, legalitas dan kesederhanaan, arah dan tujuan penyempurnaan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 adalah sebagai berikut :

- a. menampung perubahan tatanan dan perilaku ekonomi masyarakat dengan tetap berpedoman pada tujuan pembangunan nasional di bidang ekonomi yang bertumpu pada kemandirian bangsa untuk membiayai pembangunan dengan sumber pembiayaan yang berasal dari penerimaan pajak;

- b. lebih memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat pelaku ekonomi untuk berpartisipasi dalam pembiayaan pembangunan sesuai dengan kewajibannya.

Berlandaskan pada arah dan tujuan penyempurnaan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tersebut, maka pokok-pokok perubahan sebagai berikut :

- a. memperluas cakupan obyek pajak untuk mengantisipasi terjadinya perolehan hak atas tanah dan atau bangunan dalam bentuk dan terminologi yang baru;
- b. meningkatkan disiplin dan pelayanan kepada masyarakat serta pengenaan sanksi bagi pejabat dan Wajib Pajak yang melanggar;
- c. memberikan kemudahan dan perlindungan hukum kepada Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajibannya;
- d. menyesuaikan ketentuan yang berkaitan dengan Undang-Undang Nomor 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1999 Nomor 60, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3839) dan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1999 Nomor 72, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3848)<sup>8</sup>.

Sebagaimana telah dinyatakan di atas, bahwa salah satu arah dan tujuan dari penyempurnaan Undang-Undang nomor 21 Tahun 1997 adalah memperluas cakupan objek pajak untuk mengantisipasi terjadinya perolehan hak atas tanah dan atau bangunan dalam bentuk dan terminologi yang baru.

---

<sup>8</sup> .Rochmat Soemitro, Op.cit, halaman 86.

Oleh karena itu di dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 telah diatur mengenai objek-objek pajak baru yang sebelumnya tidak diatur dalam Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997, yaitu waris, penggabungan usaha, peleburan usaha, dan pemekaran usaha.

Waris atau warisan sebagai objek pajak adalah sesuatu yang baru diatur dalam perundang-undangan pajak kita, yaitu berdasarkan ketentuan dalam Pasal 2 ayat (2) huruf a UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, dimana berdasarkan ketentuan dalam Pasal 3 ayat (1) huruf f UU Nomor 21 Tahun 1997 warisan bukan merupakan objek pajak sebagaimana disebutkan bahwa objek pajak tidak dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah objek pajak yang diperoleh karena warisan. Sebelumnya warisan telah diatur sebagai subjek pajak, yaitu warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a angka 2 UU Nomor 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan merupakan subjek pajak pengganti, menggantikan mereka yang berhak yaitu ahli waris. Penunjukan warisan yang belum terbagi sebagai subjek pajak pengganti dimaksudkan agar pengenaan pajak atas penghasilan yang berasal dari warisan tersebut tetap dapat dilaksanakan. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan berhenti menjadi subjek pajak pada saat warisan itu dibagi. Warisan itu baru menjadi wajib pajak jika warisan yang belum dibagi itu mengeluarkan penghasilan.

Warisan yang dianggap sebagai subjek pajak itu mempunyai kelemahan-kelemahan, antara lain bahwa undang-undang tidak menentukan

siapa yang bertanggung jawab. Dalam undang-undang seharusnya ditentukan bahwa pelaksana warisan (*executeur testamentair*) atau salah seorang ahli waris, yang tidak menolak warisan, ditetapkan sebagai wajib pajak yang bertanggung jawab atas pajak penghasilan warisan tersebut, dan pula ditentukan bahwa semua ahli waris dan orang-orang lain yang mendapat bagian dari warisan itu bertanggung jawab renteng atas pajak penghasilan. Jika tidak demikian, dikhawatirkan bahwa ketentuan itu menjadi ketentuan undang-undang yang mati<sup>9</sup>.

Warisan sebagai objek pajak tidak ada penjelasan secara khusus dalam UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang BPHTB, akan tetapi dapat diartikan bahwa warisan yang dimaksud adalah segala harta kekayaan dari orang yang meninggal dunia berupa tanah dan/atau bangunan. Warisan tersebut dapat timbul apabila terjadi proses pewarisan dari pewaris, yaitu orang yang meninggal dunia yang meninggalkan harta kepada orang lain, dalam hal ini ahli waris, yaitu orang yang menggantikan pewaris di dalam kedudukannya terhadap warisan, baik untuk seluruhnya atau sebagian.<sup>10</sup>

Salah satu objek pajak yang diatur dalam ketentuan perpajakan mengenai BPHTB adalah pemisahan dan pembagian harta bersama, sebagaimana diatur berdasarkan ketentuan dalam Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 6 UU Nomor 21 Tahun 1997 jo Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 UU Nomor 20 Tahun 2000 mengenai pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan. Dalam penjelasan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 UU Nomor 20 Tahun 2000 disebutkan bahwa pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan

---

<sup>9</sup> Rochmat Soemitro, Op.cit, halaman 86.

<sup>10</sup> Mulyadi, Hukum Waris Tanpa Wasiat, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro.

adalah pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama, sedangkan warisan sebagai satu kesatuan yang belum terbagi merupakan pemilikan bersama diantara para ahli waris.

Sebagaimana telah diketahui bahwa warisan juga merupakan salah satu bentuk pemilikan bersama, maka perlu ditelaah lebih lanjut apabila dalam praktek pemisahan dan pembagian harta bersama yang diperoleh dari warisan juga dibebani BPHTB sebagai objek pajak berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 UU Nomor 20 Tahun 2000 mengenai pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan.

Atas dasar uraian di atas maka penelitian ini dilakukan di bawah judul :

“TINJAUAN YURIDIS FISKAL TERHADAP PRAKTEK PEMUNGUTAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN (BPHTB) ATAS WARISAN TANAH DAN/ATAU BANGUNAN”.

## **B. RUMUSAN MASALAH**

Pajak sebagai salah satu sarana pemerintah untuk meningkatkan pendapatan negara di luar sektor minyak dan gas bumi merupakan faktor penting untuk menunjang pelaksanaan pembangunan. Oleh karena itu pemerintah berusaha semaksimal mungkin memperoleh pendapatan dari sektor pajak ini secara optimal dengan tetap mengindahkan peraturan-peraturan perpajakan yang berlaku. Pentingnya pendapatan dari sektor pajak ini tidak hanya dirasakan oleh pemerintah pusat tetapi juga oleh pemerintah daerah, terutama setelah diberlakukannya UU Nomor 22 Tahun 1999 tentang

diubah dengan UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, dimana perubahan yang ada salah satunya adalah mengenai objek pajak yaitu warisan.

Pemungutan pajak atas objek pajak BPHTB berupa warisan, yang merupakan salah satu bentuk pemilikan bersama, di dalam prakteknya menimbulkan beberapa permasalahan apabila dikaitkan dengan objek pajak dari BPHTB yang lain, yaitu pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan. Hal ini disebabkan disatu sisi kebutuhan pemerintah, khususnya pemerintah daerah, terhadap pemasukan dari sektor pajak meningkat, sedangkan di sisi yang lain pemungutan pajak terhadap masyarakat juga harus tetap dalam koridor yang benar dengan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku dan falsafah perpajakan itu sendiri.

Dengan memperhatikan gambaran singkat sebagaimana telah diuraikan di atas, maka rumusan masalah yang akan dibahas adalah sebagai berikut :

1. Bagaimana penetapan objek Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan/atau bangunan ?
2. Bagaimana penetapan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) atas objek warisan tanah dan/atau bangunan ?
3. Bagaimana implementasi pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dalam praktek pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas objek pajak berupa warisan tanah dan/atau bangunan ditinjau dari sudut yuridis fiskal ?

### **C. TUJUAN PENELITIAN.**

Secara umum penelitian ini bertujuan untuk melaksanakan telaah terhadap undang-undang tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan beserta dengan implementasinya. Dengan pengkajian ini diharapkan akan dapat memberikan gambaran yang lebih komprehensif mengenai permasalahan perpajakan pada umumnya dan mengenai Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan pada khususnya.

1. Untuk mengetahui lebih jauh mengenai penetapan objek Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan/atau bangunan.
2. Untuk mengetahui mengenai penetapan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) atas objek warisan tanah dan/atau bangunan.
3. Untuk mengkaji lebih mendalam mengenai pemisahan dan pembagian warisan yang berupa tanah dan/atau bangunan sehingga dapat diketahui sejauh mana implementasi Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas objek pajak berupa warisan tanah dan/atau bangunan ditinjau dari sudut yuridis fiskal.

### **D. KEGUNAAN PENELITIAN.**

Manfaat penelitian pada dasarnya dapat dipilah menjadi dua bagian, yaitu manfaat yang bersifat umum dan manfaat yang bersifat khusus. Manfaat yang bersifat umum dari penulisan tesis ini adalah diharapkan akan dapat

memberikan sumbangan pemikiran terhadap sistem perpajakan di Indonesia sehingga dapat memberikan rasa keadilan bagi masyarakat.

Sedangkan manfaat secara khusus dari penulisan tesis ini adalah dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Temuan dalam penelitian tesis ini diharapkan dapat dipergunakan sebagai titik tolak untuk melakukan penelaahan lebih lanjut dalam bidang kajian yang sama atau dalam bidang kajian yang memiliki keterkaitan dengan topik utama tesis ini.
2. Memberikan sumbangan pemikiran kepada pemerintah, khususnya Departemen Keuangan Direktorat Perpajakan sebagai bahan untuk menjadi dasar penyusunan kebijakan dalam penegakan hukum pajak, khususnya mengenai Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang merupakan jenis pajak yang relatif baru diatur dalam perundang-undangan pajak di Indonesia.

#### **E. SISTEMATIKA PENULISAN.**

Untuk memberikan gambaran tesis secara komprehensif, berikut ini akan dikemukakan sistematika tesis yang ditulis sebagai berikut :

Pada Bab Pendahuluan akan diuraikan tentang latar belakang mengapa penulis menulis permasalahan ini, rumusan masalah yang akan menjadi fokus penuntun dalam penelitian, tujuan penelitian dan manfaat penelitian terhadap permasalahan yang telah ditetapkan.

Pada Bab Tinjauan Pustaka, penulis akan mempertajam bingkai teori yang akan dipergunakan untuk menganalisis data yang telah dikumpulkan.

Teori-teori mengenai kepemilikan bersama dan sistem perpajakan beserta peraturan perundang-undangan, khususnya peraturan perundang-undangan mengenai Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) akan dikupas lebih banyak dan lebih tajam agar dapat memberikan gambaran yang komprehensif terhadap teori itu sendiri.

Pada Bab Metodologi Penelitian akan dikemukakan mengenai pendekatan yang akan dipergunakan dalam melakukan penelitian dalam tesis ini, yaitu pendekatan yuridis empiris, berikut dengan data yang akan diperoleh, jenis dan sumber data, teknik pengumpulan data, teknik pengolahan data dan analisis data.

Pada Bab Hasil Penelitian dan Analisis Data akan diuraikan tentang data-data hasil penelitian yang relevan dengan rumusan masalah yang telah dirumuskan pada Bab Pendahuluan. Data-data yang terkumpul langsung akan dianalisis dengan mempergunakan metode analisis yang telah dipilih dan dipaparkan pada bab terdahulu, yaitu menggunakan analisis secara induktif dengan metode interaktif. Analisis secara keseluruhan pada akhirnya akan diarahkan untuk menjawab semua rumusan permasalahan. Kesenjangan antara *das Sollen* dan *das Sein* juga akan dianalisa dengan melihat praktek Implementasi peraturan perundang-undangan mengenai Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Pada Bab Kesimpulan dan saran akan diuraikan kristalisasi dari hasil analisis pada bab sebelumnya (Bab Hasil Penelitian dan Analisa) dalam bentuk kesimpulan. Dengan bertitik tolak dari analisis juga akan dirumuskan bentuk kesimpulan. Dengan bertitik tolak dari analisis juga akan dirumuskan

rekomendasi yang diharapkan berguna bagi pemerintah, dalam hal ini Direktorat Pajak Departemen Keuangan umumnya, dan Pemerintah Daerah tingkat II Kota Semarang khususnya. Kesimpulan dan saran akan disusun berdasarkan sekuensi rumusan masalah untuk menarik benang merah tesis ini dari bab pendahuluan, bab tinjauan pustaka, bab metodologi penelitian dan bab hasil penelitian dan analisis.

## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### A. PERATURAN UMUM MENGENAI PERPAJAKAN

Menurut Kamus Besar Bahasa Indonesia pajak adalah pungutan wajib, biasanya berupa uang yang harus dibayar oleh penduduk sebagai sumbangan wajib kepada negara atau pemerintah sehubungan dengan pendapatan pemilikan, harga beli barang, dan sebagainya. Di samping itu ada beberapa ilmuwan yang merumuskan pajak, antara lain :

Prof. Dr. Rochmat Soemitro, SH (Guru Besar pada Universitas Pajajaran Bandung) menyatakan pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapatkan jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjuk dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.<sup>11</sup>

Apabila ditinjau dari segi jenisnya maka pajak dapat dibedakan menjadi beberapa jenis. Pada garis besarnya pembagian jenis pajak didasarkan pada sifatnya dan berdasarkan cirinya. Penjenisan pajak ini terdiri dari :

1. Pajak pribadi (perorangan), dalam hal ini pengenaan pajak lebih memperhatikan keadaan pribadi seseorang;
2. Pajak kebendaan, yang diperhatikan obyeknya, pribadi wajib pajak dikesampingkan;

---

<sup>11</sup> Subiyakto Indra Kusuma, Mengenal Dasar-Dasar Perpajakan, Jakarta, 1993, halaman 14.

3. Pajak atas kekayaan, yang menjadi obyek pajak adalah kekayaan seseorang atau badan;
4. Pajak atas bertambahnya kekayaan, pengenaannya didasarkan atas seseorang yang mengalami kenaikan atau penambahan kekayaan, biasanya hanya dikenakan satu kali;
5. Pajak atas pemakaian (konsumsi), yaitu atas kenikmatan seseorang;
6. Pajak yang menambah biaya produksi, yaitu pajak yang dipungut karena jasa negara yang secara langsung dapat dinikmati oleh produsen.<sup>12</sup>

Pendekatan pajak dari segi hukum disebut orang hukum pajak. Pendekatan ini lebih menitikberatkan pada segi hukumnya, juga pada hubungan hukumnya, sehingga pajak dilihat dari segi hak dan kewajiban, siapa berhak memungut pajak, apa kewajiban pemungut pajak terhadap wajib pajak, siapa wajib pajak, apa hak dan kewajiban wajib pajak terhadap fiscus (pemungut pajak), bagaimana cara pembayaran pajak, apa sanksi-sanksi yang terdapat dalam hukum pajak, apa arti sanksi administratif dan apa sanksi pidana.

Pendekatan dari segi hukum mencakup juga dasar falsafah hukum pajak dan pembenaran (*rechvaardiging*) pemungutan pajak. Oleh karena itu pajak dari segi hukum dapat didefinisikan sebagai berikut :

Pajak (utang pajak) adalah perikatan yang timbul karena undang-undang (jadi dengan sendirinya) yang mewajibkan seseorang yang memenuhi syarat (*Tatbestand*) yang ditentukan dalam undang-undang, untuk membayar suatu

---

<sup>12</sup> Sudarsono, Aturan Bea Materai dan Kebijakan Pajak, Rineka Cipta, Jakarta, 1994, halaman 3.

jumlah tertentu kepada negara (masyarakat) yang dapat dipaksakan dengan tiada mendapatkan imbalan yang secara langsung dapat ditunjuk, yang digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara (pengeluaran rutin dan pengeluaran pembangunan).<sup>13</sup>

Pajak dan pembangunan memiliki keterkaitan yang sangat erat. Keterkaitan diantara keduanya dapat dilihat dalam sekuensi sebagai berikut : pembangunan merupakan proses yang harus didukung dengan tersedianya dana, sementara itu pajak merupakan instrumen yang dipergunakan untuk mengumpulkan uang yang dapat dipergunakan untuk menopang proses pembangunan. Fungsi dimana pajak dipergunakan sebagai instrumen untuk memasukkan uang (sebanyak-banyaknya) ke dalam kas negara sering disebut sebagai fungsi budgeter. Namun demikian keterkaitan antara pajak dan pembangunan tidak hanya dapat dilihat dalam formulasi tersebut, sebab pajak dapat pula dipergunakan sebagai instrumen untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan negara. Fungsi yang demikian disebut sebagai fungsi reguler.

Suatu sistem perpajakan hendaknya dapat memenuhi kedua fungsi tersebut secara simultan. Penerimaan dari sektor pajak hendaknya dapat digunakan untuk mencukupi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, paling tidak pengeluaran-pengeluaran rutin. Proporsi penerimaan pajak terhadap seluruh penerimaan pemerintah dapat digunakan sebagai salah satu indikator

---

<sup>13</sup> Rochmat Soemitro, Pengantar Singkat Hukum Pajak, PT. Eresco, Bandung, 1992, halaman 12.

stabilitas penerimaan dan kemandirian negara dalam membiayai pengeluarannya. Semakin besar proporsi penerimaan pajak semakin besar stabilitas penerimaan pemerintah dan semakin besar pula kemandirian negara dalam membiayai pengeluaran-pengeluarannya.<sup>14</sup>

Agar pemungutan pajak tidak menimbulkan hambatan atau perlawanan, maka pemungutan pajak harus memenuhi syarat sebagai berikut :

a. Pemungutan pajak harus adil (Syarat Keadilan).

Sesuai dengan tujuan hukum, yaitu mencapai keadilan, undang-undang dan pelaksanaan pemungutan harus adil. Adil dalam perundang-undangan diantaranya mengenakan pajak secara umum dan merata, serta disesuaikan dengan kemampuan masing-masing. Sedang adil dalam pelaksanaannya yaitu dengan memberikan hak bagi Wajib Pajak untuk mengajukan keberatan, penundaan dalam pembayaran dan mengajukan banding kepada Majelis Pertimbangan Pajak.

b. Pemungutan pajak harus berdasarkan undang-undang (Syarat Yuridis).

Di Indonesia pajak diatur dalam Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23 ayat 2 juncto amandemen ketiga Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 23A.

Hal ini akan memberikan jaminan hukum untuk menyatakan keadilan, baik bagi negara maupun warganya.

c. Tidak mengganggu perekonomian (Syarat Ekonomis).

---

<sup>14</sup> Miyasto, Seri Keadilan Fiskal dan Moneter Nomor 10, Filosofi PBB Dalam Konteks Keadilan dan Pembiayaan Pembangunan, Pengkajian Perpajakan dan Keuangan, PT. Bina rena Pariwara, Jakarta, 1993, halaman 25.

Pemungutan tidak boleh mengganggu kelancaran kegiatan produksi maupun perdagangan, sehingga tidak menimbulkan kelesuan perekonomian masyarakat.

d. Pemungutan pajak harus efisien (Syarat Finansial).

Sesuai fungsi budgetair, biaya pemungutan pajak harus dapat ditekan sehingga lebih rendah dari hasil pemungutannya.

e. Sistem pemungutan pajak harus sederhana.

Sistem pemungutan yang sederhana akan memudahkan dan mendorong masyarakat dalam memenuhi kewajiban perpajakannya.<sup>15</sup>

Disamping persyaratan-persyaratan yang tersebut di atas, maka suatu negara harus mempunyai dasar dalam melaksanakan haknya untuk memungut pajak terdapat beberapa teori yang menjelaskan atau memberikan justifikasi pemberian hak kepada negara untuk memungut pajak. Teori-teori tersebut antara lain, adalah :

1. Teori Asuransi

Negara melindungi keselamatan jiwa, harta benda dan hak-hak rakyatnya. Oleh karena itu rakyat harus membayar pajak yang diibaratkan sebagai suatu premi asuransi karena memperoleh jaminan perlindungan tersebut.

2. Teori Kepentingan

Pembagian beban pajak kepada rakyat didasarkan pada kepentingan (misalnya perlindungan) masing-masing orang. Semakin besar kepentingan seseorang terhadap negara, makin tinggi pajak yang harus dibayar.

---

<sup>15</sup> Mardiasmo, Perpajakan Edisi revisi 2002, Penerbit Andi, Yogyakarta, 2002, Halaman 2.

### 3. Teori Daya Pikul

Beban pajak untuk semua orang harus sama beratnya, artinya pajak harus dibayar sesuai dengan daya pikul masing-masing orang. Untuk mengukur daya pikul dapat digunakan 2 pendekatan, yaitu :

- a. Unsur objektif, dengan melihat besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki oleh seseorang
- b. Unsur subjektif, dengan memperhatikan besarnya kebutuhan materiil yang harus dipenuhi.

### 4. Teori Bakti

Dasar keadilan pemungutan pajak terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya. Sebagai warga negara yang berbakti, rakyat harus selalu menyadari bahwa pembayaran pajak adalah sebagai suatu kewajiban.

### 5. Teori Asas Daya Beli

Dasar keadilan terletak pada akibat pemungutan pajak. Maksudnya memungut pajak berarti menarik daya beli dari rumah tangga masyarakat untuk rumah tangga negara. Selanjutnya negara akan menyalurkannya kembali ke masyarakat dalam bentuk pemeliharaan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian kepentingan seluruh masyarakat lebih diutamakan.<sup>16</sup>

Menurut hukum perdata utang adalah perikatan yang mengandung kewajiban bagi salah satu pihak (baik perseorangan maupun badan sebagai

---

<sup>16</sup> Ibid, halaman 3-4

subyek hukum) untuk melakukan sesuatu (prestasi) atau untuk tidak melakukan sesuatu, yang mengurangi atau melanggar hak pihak lainnya.<sup>17</sup>

Pengertian utang dalam hukum perdata tersebut mempunyai arti luas dan sempit. Dalam arti luas ialah segala sesuatu yang harus dilakukan oleh yang berkewajiban sebagai konsekuensi perikatan. Sedangkan dalam arti sempit adalah perikatan sebagai perjanjian khusus yang disebut utang piutang yang mewajibkan debitur untuk membayar (kembali) jumlah uang yang telah dipinjamnya dari kreditur.

Pajak atau utang pajak tergolong dalam utang (uang) dalam arti sempit yang mewajibkan Wajib Pajak (debitur) untuk membayar suatu jumlah uang dalam kas negara (kreditur).<sup>18</sup>

Timbulnya utang pajak atau yang juga disebut dengan perikatan pajak ada yang disebabkan oleh undang-undang sendiri dan ada pula yang timbul karena undang-undang dengan perbuatan manusia.<sup>19</sup>

Kedua pemikiran ini kemudian menimbulkan teori yang disebut :

1. Ajaran Material, dan
2. Ajaran Formal.

Menurut ajaran material, utang pajak (perikatan pajak) timbul karena bunyi undang-undang saja, tanpa diperlukan suatu perbuatan manusia (jadi sekalipun tidak dikeluarkan Surat Ketetapan Pajak oleh fiscus) asalkan

---

<sup>17</sup> Rochmat Soemitro, Asas dan Dasar Perpajakan 2, Refika Aditama, Bandung, 1998, halaman 1.

<sup>18</sup> Ibid, halaman 2.

<sup>19</sup> Rochmat Soemitro, Pengantar Singkat Hukum Pajak, PT, Eresco, Bandung, 1992, halaman 6

dipenuhi syarat terdapatnya *Tatbestand*, yang terdiri dari keadaan-keadaan tertentu atau peristiwa ataupun perbuatan tertentu.<sup>20</sup>

Sedangkan menurut ajaran formal, utang pajak baru timbul pada saat dikeluarkan Surat Ketetapan Pajak. Jadi selama belum ada Surat Ketetapan Pajak, belum ada utang pajak walaupun *Tatbestand* sudah dipenuhi. Dengan demikian Surat Ketetapan Pajak merupakan syarat mutlak yang menimbulkan utang pajak, atau dapat juga disebut bahwa Surat Ketetapan Pajak merupakan ketetapan yang *konstitutif* (menimbulkan hak dan kewajiban), tanpa adanya Surat Ketetapan Pajak, maka tidak akan ada utang pajak.<sup>21</sup>

Untuk selanjutnya perlu diketahui mengenai tata cara pemungutan pajak, bahwa pemungutan pajak dapat dilakukan berdasarkan tiga stelsel :

a. Stelsel nyata (*riël stelsel*)

Pengenaan pajak didasarkan pada objek (penghasilan yang nyata), sehingga pemungutannya baru dapat dilakukan pada akhir tahun pajak, yakni setelah penghasilan yang sesungguhnya diketahui. Stelsel nyata mempunyai kelebihan atau kebaikan dan kekurangan. Kebaikan stelsel ini adalah pajak yang dikenakan lebih realistis. Sedangkan kelemahannya adalah pajak baru dapat dikenakan pada akhir periode (setelah penghasilan riil diketahui).

b. Stelsel anggapan (*fictieve stelsel*)

Pengenaan pajak didasarkan pada suatu anggapan yang diatur oleh undang-undang. Misalnya, penghasilan suatu tahun dianggap sama dengan

---

<sup>20</sup> Santoso Brotodihardjo, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, PT. Refika Aditama, Bandung, 1998, halaman 112

<sup>21</sup> Rochmat Soemitro, Op.Cit, halaman 7.

tahun sebelumnya, sehingga pada awal tahun pajak sudah dapat ditetapkan besarnya pajak yang terutang untuk tahun pajak berjalan. Kebaikan stelsel ini adalah pajak dapat dibayar selama tahun berjalan, tanpa harus menunggu pada akhir tahun. Sedangkan kelemahannya adalah pajak yang dibayar tidak berdasarkan pada keadaan yang sesungguhnya. Contohnya adalah ketentuan Pasal 25 ayat 1 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991, Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 dan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Pajak Penghasilan.

c. Stelsel campuran

Stelsel ini merupakan kombinasi antara stelsel nyata dan stelsel anggapan. Pada awal tahun, besarnya pajak dihitung berdasarkan suatu anggapan, kemudian pada akhir tahun besarnya pajak disesuaikan dengan keadaan yang sebenarnya. Bila besarnya pajak menurut kenyataan lebih besar daripada pajak menurut anggapan, maka Wajib Pajak harus menambah, sebaliknya jika lebih kecil kelebihannya dapat diminta kembali.

Dalam tata cara pemungutan pajak perlu diketahui pula mengenai sistem pemungutan pajak yang ada, yaitu :

a. *Official Assessment System*

Adalah suatu sistem pemungutan yang memberi wewenang kepada pemerintah (fiskus) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak.

Ciri-cirinya :

- 1) Wewenang untuk menentukan besarnya pajak terutang ada pada fiskus.
- 2) Wajib pajak bersifat pasif.
- 3) Utang pajak timbul setelah dikeluarkan surat ketetapan pajak oleh fiskus.

*b. Self Assessment System*

Adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada Wajib Pajak untuk menentukan sendiri besarnya pajak yang terutang.

Ciri-cirinya :

- 1) Adanya kepastian hukum.
- 2) Perhitungannya sederhana dan mudah dimengerti oleh Wajib Pajak.
- 3) Pelaksanaannya mudah.
- 4) Lebih mencerminkan rasa keadilan dan merata.
- 5) Memperkecil kemungkinan Wajib Pajak tidak mampu membayar pajak akibat perhitungan yang terlampau besar.<sup>22</sup>

Salah satu contohnya adalah pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

*c. With Holding System*

Adalah suatu sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada pihak ketiga (bukan fiskus dan bukan Wajib Pajak yang bersangkutan) untuk menentukan besarnya pajak yang terutang oleh Wajib Pajak.

---

<sup>22</sup> Indra Ismawan, Memahami Reformasi Perpajakan 2000, Alex Media Komputindo, Jakarta, 2001, halaman 11

Ciri-cirinya adalah wewenang menentukan besarnya pajak yang terutang ada pada pihak ketiga, pihak selain fiskus dan Wajib Pajak.<sup>23</sup>

Sistem perpajakan yang baik adalah sistem perpajakan yang harus memenuhi beberapa asas dan falsafah yang disesuaikan dengan keadaan negara dimana pajak itu diberlakukan. Demikian juga pajak di Indonesia mempunyai dasar falsafah sendiri yang disebut Pancasila, maka dengan sendirinya falsafah pajak harus bersandar pada Pancasila, tidak boleh bertentangan dengan Pancasila dan Pancasila harus dijabarkan dalam peraturan perpajakan di Indonesia.

Masalah penting yang harus diperhatikan dalam pengenaan pajak adalah distribusi beban pajak pada masyarakat. Salah satu syarat dari penetapan pajak adalah harus memenuhi prinsip keadilan. Ada dua tolok ukur yang dapat digunakan untuk melihat adil tidaknya distribusi beban pajak. Pertama adalah prinsip kemampuan untuk membayar dan yang kedua adalah prinsip manfaat.<sup>24</sup> Unsur keadilan ini harus diperhatikan sehingga tercipta apa yang dinamakan pemerataan pajak. Oleh karena itu kita mengenal beberapa asas pemungutan pajak, yaitu :

1. Asas Falsafah Hukum

Asas falsafah hukum, yaitu meninjau pemungutan pajak dari sudut falsafahnya, sehingga pajak itu menjadi adil.

2. Asas Yuridis.

---

<sup>23</sup> Mardiasmo, Op.Cit, halaman 6-8.

<sup>24</sup> Rochmat Soemitro, OP.cit, halaman 26.

Asas Yuridis, artinya pemungutan pajak harus berdasarkan peraturan atau undang-undang yang berdasarkan kepastian hukum.

### 3. Asas Ekonomis

Asas ekonomis, yaitu pemungutan pajak jangan sampai mengganggu kehidupan ekonomis dari si wajib pajak. Hal ini berhubungan erat dengan tarif pajak, sebab tarif pajak erat sekali hubungannya dengan kehidupan ekonomis.

### 4 Asas Finansial

Asas finansial, yaitu dimana pemungutan pajak harus disesuaikan dengan fungsinya, yaitu mengisi kas negara, sehingga dalam pemungutan pajak apabila dilihat dari fungsi budgeter, maka biaya-biaya untuk pemungutan pajak haruslah lebih rendah dari pajaknya sendiri.<sup>25</sup>

Salah satu asas perpajakan yang ada ialah mengenai larangan pajak berganda (*double taxation*) dimana sering terjadi pada sebuah objek pajak yang sama dikenakan pajak yang sama atau yang jenisnya sama dua kali atau lebih pada subjek yang sama.<sup>26</sup> Pajak berganda ini dilarang karena pelaksanaannya memberatkan wajib pajak.

Pajak berganda sendiri dapat dibedakan menjadi dua, yaitu :

1. Pajak berganda internasional
2. Pajak berganda nasional

Ad.1 Pajak berganda internasional.

---

<sup>25</sup> Yogja. S. Meliala, Capita Selecta Perpajakan di Indonesia, Armico, Bandung, 1982, halaman 2-3.

<sup>26</sup> Rochmat Soemitro, Asas dan Dasar Perpajakan 2, Refika, Aditama, Bandung, 1998, halaman 74.

Pajak berganda internasional terjadi apabila dua negara masing-masing mengenakan pajak yang sama atau yang jenisnya sama, pada saat yang sama atas objek yang sama pada subjek yang sama.

Pajak berganda internasional dapat dihilangkan atau dicegah dengan cara unilateral atau bilateral. Cara unilateral ialah cara yang dilakukan sendiri oleh negara yang bersangkutan dengan memasukkan cara pencegahan pajak berganda itu dalam undang-undang pajak nasionalnya sendiri, berdasarkan prinsip-prinsip pencegahan pajak berganda internasional tanpa bantuan negara lain yang bersangkutan.

Dalam dunia perpajakan internasional ada dua model persetujuan penghindaran pajak berganda, yaitu OECD Model (*Organization for Economic Cooperation and Development*) dan UN Model (*United Nations*) yang merupakan acuan bagi dua negara yang merundingkan suatu persetujuan penghindaran pajak berganda. OECD Model adalah model yang dikembangkan oleh negara-negara Eropa Barat. Oleh karena itu prinsip-prinsip yang terkandung di dalamnya mencerminkan kepentingan negara-negara industri. Sebaliknya UN Model adalah model yang dikembangkan untuk memperjuangkan kepentingan negara-negara berkembang.

Cara lain mencegah pajak berganda adalah dengan mengadakan "Tax treaty for the avoidance of double taxation". Untuk keperluan itu dua negara yang berkepentingan merencanakan *draft* pencegahan pajak berganda, yang jika telah disetujui oleh kedua belah pihak oleh masing-masing delegasi dikirim ke negaranya masing-masing untuk diratifikasi dan dipertukarkan

dengan negara pihak lain yang kemudian diundangkan dalam Lembaga Negara di masing-masing negara.

#### Ad.2. Pajak Berganda Nasional.

Pajak berganda nasional terjadi di satu negara yang mengenakan dua kali pajak atas objek yang sama, pada subjek yang sama. Misalnya pada dividen, bunga dan royalty dimana dividen, bunga dan royalty tersebut pada waktu dibayarkan oleh PT atau badan-badan lainnya dikenakan Pajak Penghasilan pada sumbernya yang dipotong dari jumlah yang dibayarkan kepada si penerima pembayar itu, tetapi si penerima (sebagai wajib pajak PPh) diharuskan memasukkan jumlah penerimaan bruto itu ke dalam penghasilannya yang sekali lagi dikenakan pajak, baik yang dihitung sendiri (*self assessment*) maupun yang dikenakan dengan surat ketetapan pajak.

Pajak berganda ini merupakan masalah yang menjadi perhatian banyak negara di dunia, karena perdagangan internasional dan peralihan teknologi makin maju sehingga wajib pajak di suatu negara memperoleh pula penghasilan di negara lain. Apabila terjadi pajak berganda, maka pada lazimnya negara tempat sumber penghasilan mempunyai hak utama untuk mengenakan hasil yang keluar dari sumber di negaranya (*source principle*).

Indonesia adalah negara yang sedang berkembang sehingga menganut prinsip UN Model dalam kebijakan di bidang persetujuan penghindaran pajak berganda. Namun demikian hal itu tidak berarti bahwa Indonesia menggunakan semua ketentuan dalam UN Model tersebut. Indonesia menganut kombinasi antara UN Model dan prinsip-prinsip pokok yang terkandung undang-undang perpajakan nasional. Perpaduan antara dua model

tersebut menghasilkan suatu model yang disebut model Indonesia yang menjadi dasar berpijak dalam perundingan persetujuan penghindaran pajak berganda.<sup>27</sup> Hal ini penting untuk diterapkan dalam seluruh peraturan perundang-undangan pajak di Indonesia termasuk diantaranya mengenai Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan, karena disamping sangat merugikan wajib pajak juga untuk menjaga hubungan serta kerjasama Indonesia dengan negara-negara lain.

Pajak diatur dengan undang-undang. Oleh karena itu pajak harus mempunyai dasar hukum yang kuat dan mantap. Rasionalisasi bahwa pemungutan pajak harus didasarkan pada undang-undang, dapat didekati dari dua cara. Pertama, dari pendekatan secara yuridis formal dapat dirujuk pada Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945, yang menegaskan bahwa setiap pajak untuk kepentingan negara harus berdasarkan pada undang-undang. Dengan demikian pajak akan konstitusional apabila didasarkan pada undang-undang, jika tidak demikian berarti inskonstitusional. Kedua, adalah pendekatan secara filosofis. Pendapat ini bertitik tolak pada pencarian landasan pembenaran atas peralihan kekayaan dari sektor privat ke sektor publik. Hal ini dikarenakan pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah yang tidak ada imbalannya yang secara langsung dapat ditunjuk. Peralihan kekayaan yang demikian itu, dalam arti kata yang sehari-hari, hanya dapat berupa pencurian, perampokan, pencopetan (dengan paksa), atau pemberian hadiah secara sukarela dan ikhlas (tanpa paksaan). Maka

---

<sup>27</sup> Rachmanto Surahmat, Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Sebuah Pengantar, PT. Gramedia Pustaka Utama bekerjasama Arthur Andersen Prasetio Utomo, Jakarta, 2000, hal 4.

supaya peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah tidak dikatakan sebagai perampokan atau pemberian hadiah secara sukarela, maka disyaratkan bahwa pajak sebelum diberlakukan harus mendapatkan persetujuan dari rakyat terlebih dahulu. Dalam konsepsi negara modern, bentuk persetujuan ini diberikan melalui lembaga perwakilan, dalam hal ini adalah Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), yang mana anggota-anggotanya dipilih secara langsung dan demokratis oleh rakyat, sehingga jika DPR sudah menyetujui rancangan undang-undang mengenai perpajakan, hal ini berarti bahwa pungutan pajak sudah disetujui oleh rakyat, dan atas dasar persetujuan DPR bersama-sama dengan Presiden, maka rancangan undang-undang ini dituangkan ke dalam bentuk undang-undang. Dengan diperolehnya persetujuan, pembayaran pajak tersebut secara filosofis memiliki dasar pbenarannya.

Pembuatan undang-undang pajak adalah suatu perbuatan yang menentukan peraturan/norma yang mengikat umum, oleh karena itu harus dilakukan secara cermat dan hati-hati. Maka pembuat rancangan undang-undang harus seorang sarjana hukum dan wajib menguasai teknik pembuatan undang - undang (*legal drafting*) serta wajib pula menguasai penggunaan bahasa hukum yang memungkinkan kepadanya menyusun suatu peraturan perundangan yang tepat, tegas, tidak ambisius (mempunyai makna ganda) yang menjamin kepastian hukum.

## **B. KETENTUAN MENGENAI BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN.**

Salah satu peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai pajak adalah Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Sesuai dengan Pasal 33 ayat (3) Undang-Undang Dasar 1945, bumi, air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Tanah sebagai bagian dari bumi yang merupakan karunia Tuhan Yang Maha Esa, disamping memenuhi kebutuhan dasar untuk papan dan lahan usaha, juga merupakan alat investasi yang sangat menguntungkan. Disamping itu, bangunan juga memberi manfaat ekonomi bagi pemiliknya. Oleh karena itu, bagi mereka yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan wajar menyerahkan sebagian nilai ekonomi yang diperolehnya kepada negara melalui pembayaran pajak, yang dalam hal ini adalah Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB).

Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan, dan yang dimaksud dengan perolehan hak atas tanah dan bangunan adalah perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan/atau bangunan oleh orang pribadi atau badan. Yang termasuk hak atas tanah dan/atau bangunan adalah hak atas tanah, termasuk hak pengelolaan, beserta bangunan di atasnya, sebagaimana dimaksud dalam UU Nomor 5 Tahun 1960

tentang Peraturan Dasar Pokok-Pokok Agraria, UU Nomor 16 Tahun 1985 tentang Rumah Susun, dan ketentuan peraturan perundang-undangan lainnya.

Dasar hukum Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah :

1. Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan. Undang-Undang ini menggantikan Ordonansi Bea Balik Nama Staatsblad 1924 Nomor 291.
2. Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah.
3. Peraturan Pemerintah Nomor 112 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena Pemberian Hak Pengelolaan.
4. Peraturan Pemerintah Nomor 113 Tahun 2000 tentang besarnya Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

Prinsip yang dianut dalam Undang-Undang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan :

1. Pemenuhan kewajiban Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah berdasarkan sisyem *self assessment*, yaitu Wajib Pajak menghitung dan membayar sendiri utang pajaknya.
2. Besarnya tarif ditetapkan sebesar 5% (lima persen) dari Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak.

3. Agar pelaksanaan Undang-Undang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dapat berlaku secara efektif, maka baik kepada Wajib Pajak maupun kepada pejabat-pejabat umum yang melanggar ketentuan atau tidak melaksanakan kewajibannya, dikenakan sanksi menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku.
4. Hasil penerimaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan merupakan penerimaan negara yang sebagian besar diserahkan kepada Pemerintah Daerah, untuk meningkatkan pendapatan daerah guna membiayai pembangunan daerah dan dalam rangka memantapkan otonomi daerah.
5. Semua pungutan atau perolehan hak atas tanah dan bangunan di luar ketentuan ini tidak diperkenankan.<sup>28</sup>

Dalam Pasal 4 UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan disebutkan bahwa yang menjadi subjek pajak adalah orang pribadi atau badan yang memperoleh hak atas tanah dan/atau bangunan, sedangkan dalam Pasal 2 ayat (1) disebutkan bahwa objek pajak adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan.

Perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) tersebut di atas meliputi :

- a. pemindahan hak, karena :
  1. jual beli;
  2. tukar menukar;

---

<sup>28</sup> Mardiasmo, Op.cit, halaman 289.

3. hibah;
  4. hibah wasiat;
  5. waris;
  6. pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya;
  7. pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;
  8. penunjukan pembeli dalam lelang;
  9. pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap;
  10. penggabungan usaha;
  11. peleburan usaha;
  12. pemekaran usaha;
  13. hadiah.
- b. pemberian hak baru, karena
1. kelanjutan pelepasan hak;
  2. di luar pelepasan hak.

Berdasarkan Pasal 3 ayat (1) ditetapkan bahwa Objek Pajak yang tidak dikenakan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah objek pajak yang diperoleh :

1. Perwakilan diplomatik, konsulat berdasarkan asas perlakuan timbal balik.
2. Negara untuk penyelenggaraan pemerintah dan atau untuk pelaksanaan pembangunan guna kepentingan umum.
3. Badan atau perwakilan organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri dengan syarat tidak menjalankan usaha

atau melakukan kegiatan lain di luar fungsi dan tugas badan atau perwakilan organisasi tersebut.

4. Orang pribadi atau badan karena konversi hak atau karena perbuatan hukum lain dengan tidak adanya perubahan nama.
5. Orang pribadi atau badan karena wakaf.
6. Orang pribadi atau badan yang digunakan untuk kepentingan ibadah.<sup>29</sup>

Dasar pengenaan pajak yang digunakan untuk memungut Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP) yang ditentukan sebesar :

1. Harga transaksi, dalam hal jual beli;
2. Nilai pasar objek pajak, dalam hal :
  - a. Tukar menukar;
  - b. Hibah;
  - c. Hibah wasiat;
  - d. Waris;
  - e. Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya;
  - f. Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan hak;
  - g. Peralihan hak karena pelaksanaan putusan hakim yang mempunyai kekuatan hukum tetap;
  - h. Pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak;
  - i. Pemberian hak baru atas tanah di luar pelepasan hak;

---

<sup>29</sup> Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000, Op.cit, halaman 262

- j. Penggabungan usaha;
  - k. Peleburan usaha;
  - l. Pemekaran usaha;
  - m. Hadiah.
3. Harga transaksi yang tercantum dalam Risalah Lelang, dalam hal penunjukan pembeli dalam lelang.
  4. Nilai Jual Objek Pajak Bumi dan Bangunan (NJOP PBB), apabila besarnya Nilai Perolehan Objek Pajak lebih rendah daripada Nilai Perolehan Objek Pajak Bumi dan Bangunan.

Khusus mengenai objek pajak yang diperoleh karena waris, hibah wasiat dan pemberian hak pengelolaan pengenaan pajaknya diatur dengan Peraturan Pemerintah sebagaimana disebutkan dalam Pasal 3 ayat (2) UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan. Dalam hal ini mengenai waris dan hibah wasiat telah diatur dengan Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah Wasiat.

Pasal 1 ayat (1) PP Nomor 111 tahun 2000 tentang Pengenaan BPHTB karena Waris dan Hibah Wasiat menyebutkan perolehan hak karena waris adalah perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan oleh ahli waris dari pewaris, yang berlaku setelah pewaris meninggal dunia.

Saat yang menentukan terutangnya pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah :

1. Sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta, untuk :

- a. Jual beli;
  - b. Tukar-menukar;
  - c. Hibah;
  - d. Pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya;
  - e. Pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan;
  - f. Penggabungan usaha;
  - g. Peleburan usaha;
  - h. Pemekaran usaha;
  - i. Hadiah.
2. Sejak tanggal penunjukan pemenang lelang, untuk lelang.
  3. Sejak tanggal putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum yang tetap, untuk putusan hakim.
  4. Sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke kantor pertanahan, untuk hibah wasiat dan waris.
  5. Sejak tanggal ditandatangani dan diterbitkannya surat keputusan pemberian hak, untuk :
    - a. pemberian hak baru atas tanah sebagai kelanjutan dari pelepasan hak;
    - b. pemberian hak baru di luar pelepasan hak.<sup>30</sup>

Undang-undang memberi patokan mengenai Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) dalam pasal 7 ayat (1) UU Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang menyebutkan bahwa Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak

---

<sup>30</sup> Mardiasmo, Op.cit, halaman 291-292

(NPOPTKP) ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah), kecuali dalam perolehan hak karena waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat ke atas atau satu derajat ke bawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/isteri, NPOPTKP ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).

Besarnya tarif pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan sesuai dengan Pasal 5 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah 5% (lima persen). Untuk itu cara menghitung Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$\begin{aligned} \text{BPHTB} &= \text{Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak} \times \text{Tarif Pajak} \\ &= (\text{NPOP} - \text{NPOPTKP}) \times 5\% \end{aligned}$$

Jumlah pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan karena waris dan hibah wasiat sebagaimana diatur dalam Pasal 2 PP Nomor 111 Tahun 2000 adalah sebesar 50 % (lima puluh persen) dari Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang seharusnya terutang.

Dari ketentuan Pasal 2 PP Nomor 111 Tahun 2000 tersebut, maka cara menghitung Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang terutang atas perolehan hak karena waris dan hibah wasiat dapat dirumuskan sebagai berikut :

$$\begin{aligned} \text{BPHTB} &= (\text{Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak} \times \text{Tarif Pajak}) \\ &\quad \times 50\% \\ &= ( (\text{NPOP} - \text{NPOPTKP}) \times 5\% ) \times 50\% \end{aligned}$$

Tempat pajak terutang adalah di wilayah Kabupaten, Kota, atau Propinsi yang meliputi letak tanah dan atau bangunan. Pajak yang terutang tersebut dibayar ke Kas Negara melalui :

1. Bank Badan Usaha Milik Negara atau Bank Badan Usaha Milik Daerah.
2. Kantor Pos dan Giro.
3. Tempat pembayaran lain yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan.

Pada Pasal 111 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan disebutkan bahwa dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sesudah saat terutangnya pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar (SKBKB) apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain ternyata jumlah pajak yang terutang kurang dibayar.<sup>31</sup>

Pengertian SKBKB adalah surat ketetapan yang menentukan besarnya jumlah pajak yang terutang, jumlah kekurangan pembayaran pokok pajak, besarnya sanksi administrasi, dan jumlah yang masih harus dibayar. SKBKB diterbitkan apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain ternyata jumlah pajak yang terutang kurang dibayar. Dalam SKBKB selain jumlah kekurangan pajak yang terutang dapat ditambah dengan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan (maksimal 24

---

<sup>31</sup> Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000, Op.cit, halaman 265.

bulan) dihitung mulai saat terutangnya pajak sampai dengan diterbitkannya SKBKB.

Dalam Pasal 12 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 disebutkan pula bahwa dalam jangka waktu 5 (lima) tahun sesudah saat terutangnya pajak, Direktur Jenderal Pajak dapat menerbitkan Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar Tambahan (SKBKBT) apabila ditemukan data baru dan atau data yang semula belum terungkap yang menyebabkan penambahan jumlah pajak yang terutang setelah diterbitkannya Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar.

Pengertian SKBKBT adalah surat ketetapan yang menentukan tambahan atas jumlah pajak yang telah ditetapkan. SKBKBT diterbitkan apabila ditemukan data baru dan atau data yang semula belum terungkap yang menyebabkan penambahan jumlah pajak yang terutang setelah diterbitkannya SKBKB. Sanksi administrasi yang dapat dicantumkan dalam SKBKBT adalah berupa kenaikan sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pajak tersebut.

Selain SKBKB dan SKBKBT ada pula Surat Tagihan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar Tambahan (STB), yaitu surat untuk melakukan tagihan pajak dan atau sanksi administrasi berupa bunga dan atau denda STB diterbitkan apabila :

1. Pajak yang terutang tidak atau kurang bayar.

2. Dari hasil pemeriksaan Surat Setoran Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (SSB) terdapat kekurangan pembayaran pajak sebagai akibat salah tulis dan atau salah hitung.

3. Wajib Pajak dikenakan sanksi administrasi berupa bunga dan atau denda.

Jumlah pajak yang terutang yang tidak atau kurang bayar dalam STB sebagaimana dimaksud dalam angka 1 dan angka 2 tersebut di atas ditambah sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk jangka waktu paling lama 24 (duapuluh empat) bulan sejak saat terutangnya pajak. Sedangkan untuk ketentuan angka 3 tersebut di atas tidak ditambah sanksi karena tidak ada sanksi atas sanksi. STB mempunyai kekuatan hukum yang sama dengan surat ketetapan pajak, sehingga penagihannya dapat dilanjutkan dengan Surat Paksa.<sup>32</sup>

Mengenai Keberatan, Banding dan Pengurangan juga diatur dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan yang tercantum dalam Pasal 16 sampai dengan Pasal 20. Tata cara penyelesaian keberatan mengenai pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah sebagai berikut :

a. Wajib Pajak dapat mengajukan keberatan hanya kepada Direktur Jenderal Pajak atas suatu :

1) Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar;

---

<sup>32</sup> Mardiasmo, Op.cit, halaman 295

- 2) Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar Tambahan;
  - 3) Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Lebih Bayar;
  - 4) Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Nihil.
- b. Keberatan diajukan dalam bahasa Indonesia dengan mengemukakan jumlah pajak yang terutang menurut perhitungan Wajib Pajak dengan disertai alasan-alasan yang jelas.
  - c. Keberatan harus diajukan dalam jangka waktu paling lama 3 (tiga) bulan sejak tanggal diterimanya surat ketetapan, kecuali apabila Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya.
  - d. Keberatan yang tidak memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud pada poin b dan c tidak dianggap sebagai Surat Keberatan, sehingga tidak dapat dipertimbangkan.
  - e. Tanda penerimaan Surat Keberatan yang diberikan oleh pejabat Direktorat Jenderal Pajak atau tanda pengiriman Surat Keberatan melalui pos tercatat menjadi tanda bukti penerimaan Surat Keberatan.
  - f. Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak tanggal Surat Keberatan diterima, harus memberi keputusan.

Keputusan Direktur Jenderal Pajak dapat berupa :

- 1) mengabulkan seluruhnya;
- 2) mengabulkan sebagian;

- 3) menolak;
  - 4) menambah besarnya jumlah pajak yang terutang.
- g. Apabila dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan telah lewat dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberi suatu keputusan, keberatan yang diajukan dianggap dikabulkan.
- h. Pengajuan keberatan tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.
- i. Apabila pengajuan keberatan dikabulkan sebagian atau seluruhnya, kelebihan pembayaran pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk jangka waktu paling lama 24 (duapuluh empat) bulan dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkannya Keputusan Keberatan.

Terhadap Keputusan Keberatan dari Direktur Jenderal Pajak, Wajib Pajak diberi kesempatan untuk melakukan banding. Tata cara penyelesaian banding adalah sebagai berikut :

- a. Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan banding hanya kepada Badan Peradilan Pajak terhadap keputusan mengenai keberatannya yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.
- b. Banding diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak keputusan keberatan diterima, dengan cara :
  - 1) tertulis dan dalam bahasa Indonesia;
  - 2) mengemukakan alasan-alasan yang jelas;

- 3) dilampiri salinan surat keputusan keberatan.
- c. Pengajuan permohonan banding tidak menunda kewajiban membayar pajak dan pelaksanaan penagihan pajak.
- d. Apabila permohonan banding dikabulkan sebagian atau seluruhnya, kelebihan pembayaran pajak dikembalikan dengan ditambah imbalan bunga sebesar 2% (dua persen) sebulan untuk jangka waktu paling lama 24 (duapuluh empat) bulan dihitung sejak tanggal pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran pajak sampai dengan diterbitkan Putusan Banding.

Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak kepada Direktur Jenderal Pajak, antara lain dalam hal :

1. Pajak yang dibayar lebih besar daripada yang seharusnya terutang.
2. Pajak yang terutang sudah dibayar oleh Wajib Pajak sebelum akta ditandatangani, namun perolehan hak atas tanah dan atau bangunan tersebut batal.

Setelah melakukan pemeriksaan (baik pemeriksaan kantor maupun pemeriksaan lapangan), Direktur Jenderal Pajak akan menerbitkan :

1. Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Lebih Bayar, apabila :
  - a. pajak yang dibayar ternyata lebih besar daripada jumlah pajak yang terutang, atau
  - b. dilakukan pembayaran pajak yang tidak seharusnya terutang.

2. Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Nihil, apabila jumlah pajak yang dibayar sama dengan jumlah pajak yang terutang.

Direktur Jenderal Pajak dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak diterimanya permohonan pengembalian atas kelebihan pembayaran pajak, harus memberikan keputusan. Apabila jangka waktu tersebut telah terlampaui dan Direktur Jenderal Pajak tidak memberikan keputusan, permohonan pengembalian kelebihan pajak dianggap dikabulkan serta Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Lebih Bayar harus diterbitkan dalam jangka waktu paling lama 1 (satu) bulan.

Pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan dalam jangka waktu paling lama 2 (dua) bulan sejak diterbitkannya Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Lebih Bayar. Apabila pengembalian kelebihan pembayaran pajak dilakukan setelah lewat jangka waktu 2 (dua) bulan, Direktur Jenderal Pajak memberikan imbalan bunga 2% (dua persen) sebulan.<sup>33</sup>

Ketentuan mengenai Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan selain diberlakukan kepada Wajib Pajak, juga mengatur mengenai ketentuan-ketentuan bagi para pejabat. Yang termasuk dalam pengertian pejabat dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan adalah :

1. Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT)/Notaris.

---

<sup>33</sup> Ibid, halaman 296-300.

2. Pejabat Lelang Negara.
3. Pejabat yang berwenang menandatangani dan menerbitkan surat keputusan pemberian hak atas tanah.
4. Pejabat Pertanahan Kabupaten/Kota.

Untuk pejabat-pejabat tersebut berlaku ketentuan-ketentuan sebagai berikut :

1. PPAT/Notaris hanya dapat menandatangani akta pemindahan hak atas tanah dan atau bangunan pada saat Wajib Pajak menyerahkan hasil pembayaran pajak berupa Surat Setoran Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan. Bagi pejabat yang melanggar ketentuan ini dikenakan sanksi administrasi dan denda sebesar Rp. 7.500.000,00 (tujuh juta lima ratus ribu rupiah) untuk setiap pelanggaran.
2. Pejabat Lelang Negara hanya dapat menandatangani risalah lelang perolehan hak atas tanah dan atau bangunan pada saat Wajib Pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak berupa Surat Setoran Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan. Bagi pejabat yang melanggar ketentuan ini dikenakan sanksi administrasi dan denda sebesar Rp. 7.500.000,00 (tujuh juta lima ratus ribu rupiah) untuk setiap pelanggaran.
3. Pejabat yang berwenang menandatangani dan menerbitkan surat keputusan pemberian hak atas tanah hanya dapat menandatangani dan menerbitkan surat keputusan dimaksud pada saat Wajib Pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak berupa Surat Setoran Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan. Pejabat yang berwenang menandatangani dan menerbitkan surat keputusan pemberian hak atas tanah yang

melanggar ketentuan ini dikenakan sanksi menurut Peraturan Pemerintah Nomor 30 Tahun 1980 tentang Peraturan Disiplin Pegawai Negeri Sipil.

4. Terhadap pendaftaran peralihan hak atas tanah karena waris atau hibah wasiat hanya dilakukan oleh Pejabat Pertanahan Kabupaten/Kota pada saat Wajib Pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak berupa Surat Setoran Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan. Bagi pejabat yang melanggar ketentuan ini dikenakan sanksi menurut ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku.
5. PPAT/Notaris dan Pejabat Lelang Negara melaporkan pembuatan akta atau risalah lelang perolehan hak atas tanah dan atau bangunan kepada Direktorat Jenderal Pajak selambat-lambatnya pada tanggal 10 (sepuluh) bulan berikutnya. Bagi PPAT/Notaris yang melanggar ketentuan ini dikenakan sanksi administrasi dan denda sebesar Rp. 250.000,00 (dua ratus lima puluh ribu rupiah) untuk setiap laporan.<sup>34</sup>

### **C. KETENTUAN MENGENAI PEMILIKAN BERSAMA DAN WARIS**

Pemilikan bersama sendiri dapat dibedakan menjadi dua pemilikan bersama, yaitu :

- a. pemilikan bersama yang bebas ( *vrije mede-eigendom* ), adalah pemilikan bersama dimana keadaan pemilikan bersama tersebut memang merupakan tujuan langsung dari para pemilik bersama yang bersangkutan, misalnya pemilikan bersama yang terjadi karena pembelian bersama;

---

<sup>34</sup> Ibid, halaman 301.

b. pemilikan bersama yang terikat ( *gebonden mede-eigendom* ), adalah pemilikan bersama dimana keadaan pemilikan bersama tersebut bukan merupakan tujuan langsung dari para pemilik bersama yang bersangkutan, melainkan merupakan akibat dari peristiwa hukum yang lain, misalnya karena peristiwa kematian seseorang terjadi pemilikan bersama diantara para ahli waris atas warisan dari pewaris yang bersangkutan, pemilikan bersama diantara suami isteri yang bersangkutan atas harta gono gini mereka.<sup>35</sup>

Keterikatan atau kebebasan pada pemilikan bersama tersebut terwujud pada bebas atau tidaknya dari para pemilik pada pemilikan bersama untuk setiap saat mengadakan pemisahan dan pembagian atas harta benda bersamanya tersebut atau para pemiliknya masing-masing secara bebas dapat mengalihkan bagian yang tak terbaginya kepada pihak/orang lain. Jelaslah bahwa pada keadaan pemilikan bersama yang terikat, para pemilik atas harta benda bersama tersebut tidaklah sebebas untuk mengadakan pemisahan dan pembagian atau masing-masing pemilik tidak berhak untuk setiap saat mengalihkan bagian yang tak terbaginya kepada pihak lain kecuali keadaan bersamanya telah berakhir dan harus dilakukan oleh para pemiliknya tersebut bersama-sama.<sup>36</sup> Pemisahan dan pembagian pemilikan bersama yang bebas merupakan pemisahan dan pembagian yang bersifat *translatief* atau mengalihkan hak, sedangkan menurut ajaran yang umum dianut (*heersende*

---

<sup>35</sup> Albertus Sutjipto, **BPHTB Atas Warisan Tanah dan/atau Bangunan**, Media Notariat Membangun Notaris Profesional, Pengurus Pusat Ikatan Notaris Indonesia, Jakarta, 2001, halaman 81.

<sup>36</sup> Herlien, **Beberapa Masalah Mengenai Pemilikan Bersama**, Media Notariat, Pengurus Pusat Ikatan Notaris Indonesia, Jakarta, 1991, halaman 98.

*leer*), pemisahan dan pembagian pemilikan bersama yang terikat mempunyai daya berlaku surut (*terugwerkende kracht*), yaitu untuk warisan hingga saat meninggal dunianya pewaris dan untuk persekutuan harta benda perkawinan (*gono gini*) hingga saat putusnya perkawinan, sehingga dikatakan bahwa pemisahan dan pembagian pemilikan bersama yang terikat tidak bersifat *translatief* tetapi *declaratief* yang hanya mengkonstantir atau menerangkan peralihan hak yang demi hukum telah terjadi sebelum dibuatnya akta pemisahan dan pembagian hak yang bersangkutan, yaitu pada saat meninggal dunianya pewaris.

Putusnya perkawinan ataupun saat meninggal dunianya pewaris tidaklah merubah keadaan, harta benda tersebut tetap merupakan harta benda dalam keadaan pemilikan bersama. Tujuan dari pembagian dan pemisahan warisan adalah untuk mengakhiri keadaan tidak terbagi dari pemilikan harta bersama. Hal tersebut dapat kita lihat pada ketentuan pasal 1083 KUHPerd yang menyatakan "Tiap waris dianggap seketika menggantikan si meninggal dalam hal miliknya atas benda-benda yang dibagikan kepadanya atau yang secara pembelian diperolehnya berdasarkan pasal 1076. Dengan demikian maka tiada seorangpun dari waris dianggap pernah memperoleh hak milik atas benda-benda yang lainnya dari harta peninggalan".<sup>37</sup>

Mengenai warisan sebagai objek pajak dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan tidak

---

<sup>37</sup> Subekti dan Tjitrosudibio, Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, PT, Pradnya Paramita, Jakarta, 1992, halaman 235.

dijelaskan secara lebih terperinci, baik di dalam penjelasan umum maupun penjelasan pasal demi pasal.

Warisan di Indonesia hingga saat ini masih diatur dalam tiga hukum, yaitu menurut Hukum Perdata Barat yang diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, menurut Hukum Islam yang diatur dalam Kompilasi Hukum Islam dan menurut Hukum Adat.

Menurut Hukum Perdata Barat, ada dua cara untuk mendapatkan warisan, yaitu :

1. Sebagai ahli waris menurut ketentuan undang-undang
2. Karena ditunjuk dalam surat wasiat.

Cara yang pertama dinamakan mewaris secara "*ab intestato*" dan cara yang kedua dinamakan mewaris secara "*testamentair*".

Dalam hukum waris perdata barat hanya hak-hak dan kewajiban-kewajiban dalam lapangan hukum kekayaan harta benda saja yang dapat diwariskan. Dalam hukum waris tersebut berlaku pula asas, bahwa apabila seseorang meninggal, maka seketika itu juga segala hak dan kewajibannya beralih pada sekalian ahli warisnya.<sup>38</sup>

Arti waris dalam hukum Islam adalah peninggalan yang ditinggalkan oleh seseorang yang meninggal dunia. Tujuan dari hukum waris Islam adalah mengatur cara-cara membagi harta peninggalan agar dapat bermanfaat kepada ahli waris secara adil dan baik.

Sebab-sebab seseorang mendapat warisan menurut hukum Islam adalah :

---

<sup>38</sup> Subekti, Pokok-Pokok Hukum Perdata, PT. Intermasa, Jakarta, 1980, halaman 95-96.

1. Sebab ada hubungan perkawinan.
2. Sebab ada hubungan turunan/nasab.
3. Sebab ada hubungan agama orang yang meninggal dunia.
4. Sebab memerdekakan budak.

Pewarisan dalam hukum Islam diluar sebab-sebab tersebut di atas, dapat pula dilakukan dengan wasiat, hanya saja menurut Pasal 209 Kompilasi Hukum Islam jumlahnya dibatasi, yaitu maksimal 1/3 bagian dari seluruh harta warisan.

Sedangkan menurut hukum Adat, hukum waris adat meliputi aturan-aturan dan keputusan-keputusan hukum yang bertalian dengan proses penerusan/pengoperan dan peralihan/perpindahan harta kekayaan materiil dan non-materiil dari generasi ke generasi.<sup>39</sup>

Pembagian harta kekayaan menurut hukum adat waris dapat dilakukan selama pewaris masih hidup maupun setelah pewaris meninggal dunia, serta dapat dilakukan dengan wasiat yang disebut dengan hibah wasiat.

---

<sup>39</sup> Iman Sudiyat, Hukum Adat Sketsa Asas, Liberty, Yogyakarta, 1976, halaman 173.

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **1. Metode Pendekatan**

Untuk menjawab permasalahan dan mencapai tujuan penelitian sebagaimana dikemukakan di atas, maka dalam penelitian ini digunakan pendekatan yuridis empiris. Pendekatan yuridis empiris ini dipergunakan untuk melakukan pendekatan terhadap rumusan permasalahan yang ada. Pendekatan dengan metode ini dimaksudkan untuk mengetahui penerapan mengenai peraturan-peraturan perpajakan, khususnya yang mengatur mengenai Bea Perolehan Hak Atas Tanah, terutama yang berhubungan dengan objek Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan berupa warisan, baik yang masih merupakan satu kesatuan yang utuh sebagai bentuk pemilikan bersama maupun yang sudah terbagi. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa paradigma yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah hukum sebagai perilaku individu dari wajib pajak. Paradigma tersebut dirumuskan dalam metode kualitatif-induktif-positivistis yang sifatnya menjelaskan masalah yang menjadi objek bahasan

#### **2. Lokasi Penelitian.**

Penelitian ini seluruhnya mengambil lokasi di Kota Semarang. Pemilihan lokasi didasarkan pada pertimbangan bahwa penelitian lebih diarahkan pada sektor perkotaan yang pada prinsipnya lebih cepat menerima informasi dan seharusnya telah menerapkan peraturan

perundang-undangan perpajakan dengan sistem murni. Pertimbangan pemilihan lokasi juga didasarkan pada keterbatasan waktu dan dana yang dipergunakan untuk menopang penelitian ini.

Selanjutnya agar masalah yang dibahas menjadi lebih terarah, maka ruang lingkup penulisan ini dibatasi hanya pada pelaksanaan penarikan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang objeknya berupa warisan.

### 3. Metode Pengumpulan Data.

Penelitian ini akan didukung oleh dua kelompok data jika dilihat dari sumbernya, yaitu data primer dan data sekunder.

#### a. Data primer.

Data primer adalah data yang langsung diperoleh dari sumbernya. Dalam penelitian tesis ini, data primer diharapkan akan diperoleh dari Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Kota Semarang, Direktorat Jenderal Pajak Propinsi Jawa Tengah, praktisi-praktisi hukum di Semarang yang berkaitan dengan pembayaran Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, dalam hal ini Notaris/Pejabat Pembuat Akta Tanah, serta beberapa wajib pajak di Kota Semarang.

Akan tetapi, karena jumlah Notaris/Pejabat Pembuat Akta Tanah yang ada di Kota Semarang saat ini berjumlah kurang lebih 124 orang dan jumlah wajib pajak juga cukup banyak, maka penentuan responden sebagai sampel dilakukan dengan teknik *non-random sampling*, yang

dilakukan secara *purposive*, yaitu penarikan sampel bertujuan yang dilakukan dengan cara mengambil subjek didasarkan pada tujuan tertentu.<sup>40</sup>

Untuk seluruh wilayah Kota Semarang akan diambil sampel Notaris/Pejabat Pembuat Akta Tanah dan wajib pajak dari lima kecamatan, yaitu kecamatan Semarang Barat, kecamatan Semarang Utara, kecamatan Semarang Tengah, kecamatan Semarang Timur dan kecamatan Semarang Selatan, masing-masing 2 Notaris/Pejabat Pembuat Akta Tanah dan wajib pajak.

b. Data Sekunder.

Data sekunder adalah data yang diperoleh secara tidak langsung dari lapangan, melainkan dari studi kepustakaan dan dokumen, jurnal, majalah ilmiah, koran, pendapat-pendapat ilmiah para sarjana yang berkaitan dengan topik yang menjadi fokus tesis ini. Bahan hukum sekunder adalah bahan-bahan hukum yang erat kaitannya dengan bahan hukum primer dan dapat membantu menganalisa atau memahami bahan-bahan hukum primer.<sup>41</sup>

Bahan-bahan hukum primer, yaitu bahan-bahan hukum yang mengikat yang terdiri atas :

a. Undang-Undang Dasar 1945;

---

<sup>40</sup> S. Nasution, Metodologi Penelitian Naturalistik Kualitatif, Tarsito, Bandung, 1988, halaman 113.

<sup>41</sup> Ronny Hanitijo Soemitro, Metodologi Penelitian Hukum dan Jurimetri, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1988, halaman 12.

- b. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- c. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan;
- d. Kitab Undang-Undang Hukum Perdata;
- e. Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 Tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan karena Waris dan Hibah;
- f. Keputusan-Keputusan Menteri Keuangan yang berhubungan dengan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan
- g. Keputusan Dirjen Pajak yang berhubungan dengan pemungutan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan;
- h. Surat-surat Edaran Dirjen Pajak yang berhubungan dengan pemungutan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

#### 4. Teknik Pengumpulan Data.

Teknik yang dipergunakan untuk mengumpulkan data ini adalah melalui tiga cara, yaitu :

- a. Survey awal berupa pengambilan informasi dari instansi terkait untuk mempermudah langkah pengumpulan informasi-informasi berikutnya.
- b. Wawancara terarah (*directive interview*) yang disusun berdasarkan apa yang telah disampaikan oleh informan. Informasi emic (informan)

yang diterima oleh peneliti dijadikan bahan untuk kemudian ditelaah, ditafsirkan, dan dianalisis menurut metode, teori, teknik, dan hasil pandangannya sendiri.<sup>42</sup>

- c. Studi pustaka (*library research*) meliputi berbagai dokumen dan bahan-bahan yang berkaitan dengan permasalahan yang diteliti.

Data yang diperoleh melalui observasi, wawancara atau yang lain tidak serta merta dianggap cukup atau benar bila hanya diperoleh dari satu sumber. Oleh karena itu setiap informasi atau data perlu dicek dan dibandingkan dengan informasi atau data yang diperoleh dari sumber lain. Dalam hal itulah peneliti sebagai alat penelitian yang paling utama, karena ia memiliki beberapa karakteristik, antara lain dapat bereaksi terhadap segala stimulus dari lingkungan yang harus diperkirakan bermakna atau tidak bagi penelitian serta dapat menyesuaikan diri terhadap semua aspek dan dapat mengumpulkan beraneka ragam informasi data dalam waktu bersamaan, dapat segera menganalisis informasi data yang diperoleh dan dapat langsung menafsirkannya untuk kemudian menentukan langkah penelitian selanjutnya.

##### 5. Teknik Pengolahan dan Analisis Data.

Dalam penelitian ini menggunakan analisis secara deduktif dengan model interaktif yang meliputi empat (4) tahap, yaitu tahap pengumpulan data, tahap reduksi data, tahap penyajian data, dan tahap verifikasi atau pengambilan kesimpulan. Jadi data yang diperoleh dari hasil studi

---

<sup>42</sup> Lexy J. Moleong, Metodologi Penelitian Kualitatif, PT. Remaja Rosdakarya, Bandung, 1988, halaman V.

dokumen atau studi naskah, hasil observasi maupun hasil wawancara, selanjutnya direduksi dengan cara melakukan abstraksi guna membuat rangkuman dan kemudian menyusunnya ke dalam satuan-satuan untuk diberi kategori-kategori tertentu menurut apa yang menjadi temanya, untuk kemudian dilakukan pemeriksaan keabsahan informasi atau data. Seluruh informasi baik yang bersifat primer maupun sekunder dalam penelitian ini kemudian ditulis dalam bentuk uraian-uraian atau laporan-laporan. Dari laporan inilah kemudian dirangkum dan dilakukan pemilahan pada hal-hal yang pokok dan difokuskan pada hal-hal yang penting untuk dicari tema atau polanya.

Data yang telah diolah menurut kelompok yang sesuai dengan fokus penelitian tersebut, selanjutnya ditafsirkan/diinterpretasikan untuk mencari makna dan kemudian dianalisis guna memperoleh kesimpulan. Pengolahan/analisis informasi/data dilakukan untuk menemukan makna setiap informasi/data, hubungan antara yang satu dengan lainnya dan memberikan tafsiran yang bisa diterima oleh akal sehat dalam konteks masalahnya secara keseluruhan. Setelah informasi/data terkumpul dipilih dan dipilah kemudian dihubung-hubungkan dan dibanding-bandingkan melalui proses berpikir yang rasional, analitis, kritis dan logis, dicari persamaan dan perbedaannya. Bisa juga dicari hubungan sebab akibat, atau ketergantungan yang satu dengan yang lain meskipun tidak dalam hubungan sebab akibat. Analisis ini juga dimungkinkan dengan cara mendeskripsikan unsur-unsur yang merupakan

bagian dari sesuatu, atau sebaliknya mengkombinasikan dan mengintegrasikan berbagai unsur yang terpisah-pisah sehingga menjadi sesuatu yang utuh.

## BAB IV

### HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS

#### **A. Penetapan Objek Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Atas Warisan Tanah dan/atau Bangunan.**

Pajak sebagai sumber utama penerimaan negara perlu terus ditingkatkan sehingga pembangunan nasional dapat dilaksanakan dengan kemampuan sendiri berdasarkan prinsip kemandirian. Untuk mendukung peningkatan penerimaan pajak tersebut, maka pemerintah telah melakukan reformasi di bidang perpajakan, yaitu dengan mengeluarkan beberapa Undang-Undang perpajakan yang baru sebagaimana telah diuraikan dalam Bab Pendahuluan.

Dengan adanya pembaharuan ini maka sistem pemungutan pajak mengalami perubahan yang mendasar mengenai ciri dan coraknya. Semula sistem yang digunakan dalam pemungutan pajak didasarkan pada sistem *Official Assessment*, dimana tugas administrasi perpajakan menitikberatkan pada tugas merampungkan/menetapkan semua Surat Pemberitahuan guna menentukan jumlah pajak yang terhutang dan jumlah pajak yang seharusnya dibayar. Akan tetapi dengan adanya reformasi di bidang perpajakan, maka sistem pemungutan pajaknya berubah yang dikenal dengan sistem pemungutan pajaknya berubah yang dikenal dengan sistem *Self Assessment* ini Wajib Pajak diwajibkan untuk menghitung, memperhitungkan dan membayar sendiri jumlah pajak yang seharusnya terhutang sesuai dengan

ketentuan peraturan perUndang-Undangan perpajakan, sehingga penentuan penetapan besarnya pajak yang terhutang berada pada Wajib Pajak sendiri. Selain itu Wajib Pajak diwajibkan pula melaporkan jumlah pajak yang terhutang dan yang telah dibayar sebagaimana ditentukan dalam peraturan perUndang-Undangan perpajakan.

Dengan demikian sistem *Self Assesment* ini memberi kepercayaan yang lebih besar kepada anggota masyarakat yang merupakan Wajib Pajak untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya, selain itu memberikan jaminan dan kepastian hukum mengenai hak dan kewajiban perpajakan bagi Wajib Pajak, sehingga diharapkan dapat lebih merangsang peningkatan kesadaran dan tanggung jawab perpajakan didalam masyarakat.

Disamping itu dengan adanya sistem *Self Assessment* ini diharapkan di dalam diri wajib pajak dapat tumbuh adanya :

1. *Tax Consciousness* (kesadaran/kepatuhan);
2. Kejujuran;
3. *Tax Mindedness* (hasrat untuk membayar pajak);
4. *Tax Discipline*, yaitu disiplin Wajib Pajak terhadap pelaksanaan peraturan-peraturan pajak sehingga pada waktunya Wajib Pajak dengan sendirinya memenuhi kewajiban-kewajiban yang dibebankan kepadanya oleh undang-undang seperti memasukkan SPT pada waktunya, membayar pajak tanpa diperingatkan.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Rochmat Soemitro, Asas Dan Dasar Perpajakan 2, Loc.cit, halaman 14.

Hal ini berkaitan dengan kemandirian suatu negara dalam menjalankan roda pemerintahannya yang dapat dilihat dari sumber-sumber penerimaan negara baik untuk pembiayaan pemerintah maupun untuk pembangunan.

Sebagaimana terlihat pada APBN, sumber penerimaan negara pada dasarnya terbagi menjadi dua sumber utama, yaitu penerimaan dalam negeri dan pinjaman luar negeri. Semakin besar pinjaman luar negeri, maka dapat dikatakan semakin tidak mandiri pelaksanaan pemerintah dan pembangunan di negara dimaksud. Ketidakmandirian ini selanjutnya dapat mempengaruhi kebijakan pembangunan.

Penerimaan dalam negeri pada prinsipnya dapat dibedakan menjadi dua bagian, yaitu penerimaan pajak dan penerimaan bukan pajak. Penerimaan pajak merupakan penerimaan yang paling aman dan handal, karena ia bersifat kenyal atau fleksibel, lebih mudah dipengaruhi dibandingkan dengan penerimaan bukan pajak.<sup>44</sup> Mengingat sifatnya yang demikian itu, maka pajak sebagai sumber utama penerimaan negara perlu terus ditingkatkan sehingga pembangunan nasional dapat dilaksanakan dengan kemampuan sendiri berdasarkan prinsip kemandirian. Peningkatan penerimaan dari sektor pajak ini dapat dilihat pada APBN yang setiap tahunnya mengalami kenaikan baik dari segi rencana maupun realisasi penerimaannya.

---

<sup>44</sup> Hadi Poernomo, **Strategi dan Prakarsa Regulasi Perpajakan Nasional Dalam Menopong Optimalisasi Penerimaan Negara**, Berita Pajak, Nomor 1465/Tahun XXXIV April 2002, halaman 30.

Hal ini dapat dilihat pada tabel 1 sebagai berikut :

Tabel 1 : Rencana dan Realisasi penerimaan pajak dalam APBN.

| Tahun       | Rencana           | Realisasi         | %               |
|-------------|-------------------|-------------------|-----------------|
| 1998 / 1999 | 81.725,4 Triliun  | 87.612 Triliun    | 102,2           |
| 1999 / 2000 | 92.140 Triliun    | 97.4 Triliun      | 105,7           |
| 2000        | 93.978 Triliun    | 97.173 Triliun    | 103,4           |
| 2001        | 156.566,9 Triliun | 158.260,1 Triliun | 101,08          |
| 2002        | 184.675 Triliun   | -                 | - <sup>45</sup> |

Adanya peningkatan penerimaan di sektor perpajakan ini tentu harus dibarengi dengan adanya peningkatan kesadaran/kepatuhan masyarakat di bidang perpajakan dan harus pula ditunjang dengan iklim yang mendukung peningkatan peran aktif masyarakat serta pemahaman akan hak dan kewajibannya dalam melaksanakan peraturan per-Undang-Undangan perpajakan.

Dalam salah satu butir dari penjelasan umum Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, tentang perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983, tentang Ketentuan Umum dan tata cara perpajakan disebutkan bahwa kewajiban perpajakan merupakan kewajiban kenegaraan dan merupakan sarana peran serta rakyat dalam pembiayaan negara dan Pembangunan Nasional, karena pada prinsipnya semua rakyat mempunyai hak untuk berperan serta dalam pembiayaan negara dan pembangunan, oleh karena itu pemerataan beban pajak ke seluruh lapisan masyarakat merupakan

---

<sup>45</sup> Ibid, halaman 30.

pajak dan segala sesuatu yang berhubungan dengan pelunasan pajak, seperti kapan harus dibayar, kepada siapa pajak harus dibayarkan dan sanksi apa yang dijatuhkan jika ada salah perhitungan, apa yang terjadi jika lupa, dan sanksi apa yang akan diterima bila melanggar ketentuan pajak.<sup>48</sup>

Berkaitan dengan pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, maka system yang digunakan untuk pemungutannya sebagian besar menggunakan *Withholding System*, dimana pemungutannya lebih banyak dilakukan oleh pihak ketiga. Pihak ketiga yang dimaksud disini adalah pejabat-pejabat yang berkaitan dalam proses perolehan hak atas tanah dan bangunan oleh orang pribadi atau badan, Pejabat-pejabat yang dimaksud adalah :

- a. Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT), Notaris.
- b. Pejabat Lelang Negara.
- c. Pejabat yang berwenang menandatangani dan menerbitkan Surat Keputusan Pemberian Hak Atas Tanah.
- d. Pejabat Pertanahan Kabupaten / Kota.

Hal ini dikarenakan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan merupakan utang pajak (perikatan pajak) yang timbul karena bunyi Undang-Undang saja, tanpa diperlukan suatu perbuatan manusia (dalam hal ini Surat Ketetapan Pajak oleh Fiscuc), asalkan telah dipenuhi syarat terdapatnya "*Tatbestand*", yang terdiri dari keadaan-keadaan tertentu

---

<sup>48</sup> Rimsky K. Judisseno, **Perpajakan**, Edisi Revisi, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 1999, halaman 5.

atau peristiwa ataupun perbuatan tertentu sebagaimana telah disebutkan dalam Undang-Undang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan termasuk salah satu objek pajak.

Sehubungan dengan *Withholding System* yang digunakan dalam pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dimana pihak ketiga lebih berperan dalam pemungutan pajaknya dibandingkan Wajib Pajak, maka telah dilakukan penelitian terhadap Wajib Pajak yang merupakan orang pribadi dan badan mengenai pengetahuan Wajib Pajak terhadap Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. Data hasil penelitian yang telah dilakukan adalah sebagai berikut :

- a. Pertanyaan : Apakah saudara mengetahui tentang peraturan bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan ?

Tabel 2 : Pengetahuan wajib terhadap peraturan mengenai Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

n : 25

| NO. | JENIS WAJIB PAJAK      | JAWABAN |       |
|-----|------------------------|---------|-------|
|     |                        | TAHU    | TIDAK |
| 1.  | WAJIB PAJAK PERORANGAN | 12      | 13    |
| 2.  | WAJIB PAJAK BADAN      | 9       | 16    |

Sumber : Daftar pertanyaan yang disampaikan kepada Wajib Pajak.

Berdasarkan dari tabel di atas, maka nampak bahwa masyarakat yang merupakan wajib Pajak baik perorangan maupun badan lebih banyak yang tidak mengetahui mengenai peraturan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. Hal ini disebabkan dalam pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang menggunakan *Withholding System* peran pihak ketiga sangatlah besar, sehingga Wajib Pajak biasanya tidak mengetahui adanya peraturan mengenai Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan tersebut kecuali sebelumnya telah diberitahu oleh pihak ketiga. Selain itu sifat dari pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan itu sendiri yang merupakan pajak atas bertambahnya kekayaan yang pengenaannya didasarkan atas seseorang atau badan yang mengalami kenaikan atau pertambahan kekayaan, biasanya hanya dikenakan satu kali.

Dalam hal Objek Pajak dari Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, khususnya mengenai Objek Pajak Warisan, maka telah dilakukan penelitian terhadap Wajib Pajak baik perorangan maupun badan tentang pengetahuan mereka terhadap Objek Pajak apa saja yang dikenakan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, khususnya mengenai Objek Pajak Warisan.

Data hasil penelitian yang telah dilakukan adalah sebagai berikut :

- a. Pertanyaan : Apakah Saudara mengetahui Objek Pajak apa saja yang dikenakan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan ?

Tabel 3 : Pengetahuan Wajib Pajak tentang Objek Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan ?

n : 25

| NO | JENIS WAJIB PAJAK      | JAWABAN |       |
|----|------------------------|---------|-------|
|    |                        | TAHU    | TIDAK |
| 1. | WAJIB PAJAK PERORANGAN | 9       | 16    |
| 2. | WAJIB PAJAK BADAN      | 7       | 18    |

Sumber : Daftar pertanyaan yang disampaikan kepada Wajib Pajak.

- b. Pertanyaan : Apakah Saudara mengetahui Objek Pajak warisan merupakan Objek Pajak yang dikenakan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan ?

Tabel 4 : Pengetahuan Wajib Pajak mengenai Objek Pajak Warisan yang dikenakan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

n : 25

| NO | JENIS WAJIB PAJAK      | JAWABAN |       |
|----|------------------------|---------|-------|
|    |                        | TAHU    | TIDAK |
| 1. | WAJIB PAJAK PERORANGAN | 6       | 19    |
| 2. | WAJIB PAJAK BADAN      | 5       | 20    |

Sumber : Daftar pertanyaan yang disampaikan kepada Wajib Pajak.

Dari hasil penelitian yang telah dilakukan terhadap Wajib Pajak baik perorangan maupun badan sebagaimana tampak diatas, maka dapat diketahui

bahwa pengetahuan masyarakat merupakan Wajib Pajak tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan semakin berkurang apabila diarahkan pada isi dari peraturan mengenai Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Khususnya mengenai Objek Pajak Warisan yang diberikan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, semakin berkurangnya pengetahuan masyarakat yang merupakan Wajib Pajak tentang hak tersebut bisa juga disebabkan karena penetapan Warisan sebagai objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan masih relatif baru sebagaimana tercantum dalam Pasal 2 ayat 2 huruf a angka 5 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Penetapan Warisan sebagai objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan sebagaimana tercantum dalam Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 Tentang perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Atas Tanah dan Bangunan juga tidak terdapat penjelasan yang cukup dalam penjelasan pasal demi pasal Undang-Undang tersebut. Hal ini dapat menimbulkan interpretasi yang berbeda-beda terhadap Objek Pajak Warisan yang dikenakan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. Mengingat hingga saat ini mengenai waris (warisan) itu sendiri belum ada peraturannya yang bersifat nasional dan masih diatur oleh hukum-hukum yang berlaku di Indonesia yaitu hukum Waris Barat menurut Kitab

Undang-Undang Hukum Perdata, hukum Waris Islam dan hukum Waris Adat.

Berdasarkan hasil penelitian yang telah dilakukan penulis terhadap Pejabat-Pejabat selaku pihak ketiga yang melaksanakan pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, atas Objek Pajak Warisan, maka penetapan objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan tanah dan/atau bangunan dapat dilakukan melalui dua cara :

1. Warisan sebagai pemilikan bersama.
2. Warisan yang telah terbagi.

#### Ad. 1. Warisan sebagai pemilikan bersama

Yang dimaksud dengan warisan sebagai pemilikan bersama adalah warisan tersebut masih merupakan satu kesatuan yang utuh, yang merupakan pemilikan bersama yang terikat, yaitu pemilikan bersama dimana keadaan pemilikan bersama tersebut bukan merupakan tujuan langsung dari para pemilik bersama yang bersangkutan, melainkan merupakan akibat dari peristiwa hukum yang lain, dalam hal ini adalah kematian dari seseorang yang merupakan pewaris yang mewariskan tanah dan/atau bangunan kepada ahli warisnya.

Proses penetapan warisan sebagai objek pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan dalam bentuk pemilikan bersama terjadi dalam hal seseorang (pewaris) yang memiliki tanah dan/atau bangunan meninggal dunia dengan meninggalkan seorang atau beberapa orang ahli waris, maka tanah dan/atau bangunan yang merupakan harta warisan tersebut secara

bersama-sama dikuasai oleh ahli warisnya, jika ahli warisnya lebih dari satu. Apabila tanah dan/atau bangunan yang dimiliki oleh pewaris telah memiliki tanda bukti hak berupa Sertipikat, hal ini akan tampak dari dicantumkan nama ahli waris atau para ahli waris tersebut didalam Sertipikat yang sebelumnya terdaftar atas nama pewaris, proses ini biasa disebut dengan turun waris.

#### Ad. 2 Warisan yang telah terbagi.

Yang dimaksud dengan warisan yang telah terbagi adalah warisan yang telah dibagi atau dipecah sesuai dengan bagian masing-masing ahli waris. Dalam hal ini warisan berupa tanah dan/atau bangunan milik pewaris langsung dibagi atau dipecah kepada ahli warisnya, apabila ahli warisnya lebih dari satu.

Proses penetapan warisan sebagai objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan sebagai warisan yang telah terbagi tidak melalui proses turun waris terlebih dahulu, akan tetapi langsung dibagi atau dipecah sesuai dengan bagian masing-masing ahli waris.

Dengan adanya penetapan objek pajak bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan berupa warisan yang dapat dilakukan dengan 2 cara, maka Wajib Pajak dapat memilih sendiri sesuai kehendaknya dan kebutuhannya mengenai warisan tanah dan/atau bangunan yang telah diterimanya dari pewaris, apakah akan dikuasai bersama-sama dengan ahli waris lainnya atau langsung dibagi / dipecah dengan bagiannya.

## **B. Penetapan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) Atas Objek Warisan Tanah dan/atau Bangunan.**

Pajak sebagai salah satu sektor pendapatan yang saat ini dianggap sangat berpotensi terus diupayakan peningkatannya oleh pemerintah, baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah. Bagi pemerintah daerah hal ini ditunjang dengan diterbitkannya Undang-Undang Nomor 22 tahun 1999, tentang Pemerintahan Daerah yang memberikan kesempatan sebesar-besarnya bagi pemerintah daerah untuk mengelola potensi yang ada didaerahnya masing-masing, sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 7 Undang-Undang Nomor 22 tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah, yaitu :

- “ (1) Kewenangan Daerah mencakup kewenangan dalam seluruh bidang pemerintahan, kecuali kewenangan dalam bidang politik luar negeri, pertahanan keamanan, peradilan moneter dan fiskal, agama, serta kewenangan bidang lain.
- (2) Kewenangan bidang lain, sebagaimana dimaksud pada ayat (1), meliputi kebijakan tentang perencanaan nasional dan pengendalian pembangunan nasional secara makro, dana perimbangan keuangan, sistem administrasi negara dan lembaga perekonomian negara, pembinaan dan pemberdayaan sumber daya manusia, pendayagunaan sumber daya alam serta teknologi tinggi yang strategis, konservasi dan standarisasi nasional.”

Dalam Pasal 3 Undang-Undang Nomor 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Daerah disebutkan sumber-sumber penerimaan daerah dalam pelaksanaan Desentralisasi adalah :

- a. Pendapatan Asli Daerah;
- b. Dana Perimbangan;
- c. Pinjaman Daerah;
- d. Lain-lain Penerimaan yang sah.

Dalam hal penetapan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) atas Objek Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, peran pemerintah daerah sangat besar. Hal ini sehubungan dengan bunyi Pasal 7 ayat 1 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang menyatakan :

“ (1) Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional paling banyak Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah), kecuali dalam hal perolehan hak karena waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat keatas atau satu derajat kebawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk suami/isteri, Nilai Perolehan objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah).”

Dengan adanya ketentuan dalam pasal 7 ayat 1 tersebut diatas maka pemerintah daerah diberikan kebebasan untuk menentukan sendiri berapa besarnya Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak yang akan ditetapkan, disesuaikan dengan kondisi kebutuhan masing-masing daerah yang satu sama lain berbeda. Kebebasan yang diberikan pemerintah pusat kepada pemerintah daerah untuk menentukan sendiri Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak tersebut dapat dilihat dari kata-kata " Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara Regional paling banyak ... "

Kebijakan pemerintah daerah dalam menetapkan besarnya Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak, juga sangat berkaitan dengan kepentingan pemerintah daerah dalam meningkatkan penerimaan daerah melalui penerimaan pajak, juga sangat berkaitan dengan kepentingan pemerintah daerah dalam meningkatkan penerimaan daerah melalui penerimaan pajak. Hal ini dikarenakan pembagian hasil penerimaan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan diterima oleh Pemerintah daerah, khususnya pemerintah daerah Kabupaten / Kota yang bersangkutan, sebagaimana bunyi Pasal 23 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang menyatakan :

" (1) Penerimaan negara dari Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dibagi dengan imbalan 20 % (duapuluh persen) untuk

Pemerintah Pusat dan 80 % (delapan puluh persen) untuk Pemerintah Daerah yang bersangkutan.

- (1a) Bagian Pemerintah Pusat sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dibagikan kepada seluruh Pemerintah Kabupaten / Kota secara merata.
- (2) Bagian Pemerintah Daerah sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dibagi dengan imbangan 20 % (dua puluh persen) untuk Pemerintah Propinsi yang bersangkutan dan 80 % (delapan puluh persen) untuk Pemerintah Kabupaten / Kota yang bersangkutan.
- (3) Tata cara pembagian sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), ayat (1a) dan ayat (2) diatur dengan Keputusan Menteri. “

Dampak dari kebebasan yang diberikan kepada pemerintah daerah untuk menentukan sendiri Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak adalah meningkatnya pendapatan pemerintah daerah dari sektor perpajakan, misalnya dalam hal penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan (didalamnya termasuk pula penerimaan dari pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan) untuk Kota Semarang dapat dilihat dari tabel berikut :

Tabel 5 :

Pokok dan Rencana Penerimaan PBB dibanding Realisasi Penerimaan PBB  
selama 5 tahun terakhir di KP PBB Semarang.

| TAHUN       | POKOK | RENPEN     | REALISASI  | %       |         |
|-------------|-------|------------|------------|---------|---------|
|             |       |            |            | K4 : K2 | K4 : K3 |
| 1           | 2     | 3          | 4          |         |         |
| 1998 / 1999 | 0     | 6.500.000  | 5.698.959  | 0.00    | 87.68   |
| 1999 / 2000 | 0     | 6.543.000  | 13.478.332 | 0.00    | 206.00  |
| 2000        | 0     | 10.573.000 | 19.258.317 | -       | 182.15  |
| 2001        | 0     | 18.403.404 | 24.088.332 | 0.00    | 130.89  |
| 2002        | 0     | 41.000.000 | 28.922.724 | 0.00    | 70.54   |
| 2003        | 0     | 45.746.757 | 5.661.817  | 0.00    | 12.38   |

Dari tabel tersebut tampak bahwa penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan di Kota Semarang terus mengalami peningkatan.

Khusus mengenai pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan penetapan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak untuk Kota Semarang pada tahun 2002 adalah sebagai berikut :

- a. untuk objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan diluar objek pajak warisan dan hibah wasiat sebesar Rp. 20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah).
- b. Untuk objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan berupa warisan dan hibah wasiat sebesar Rp. 200.000.000,00 (dua ratus juta rupiah).

Hal ini dapat dilihat pada Surat Rekomendasi dari Walikota Semarang tentang penetapan PBB dan BPHTB tahun 2002 nomor 973 / 4662 tanggal 4 Desember 2001.

Seiring dengan pertumbuhan ekonomi masyarakat, khususnya masyarakat Kota Semarang dan meningkatnya kebutuhan dari pemerintah daerah, maka penetapan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak untuk Kota Semarang telah mengalami perubahan pada tahun 2003, yaitu sebagai berikut :

- a. Untuk objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan diluar objek pajak warisan dan hibah wasiat sebesar Rp. 20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah).
- b. Untuk objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan berupa warisan dan hibah wasiat sebesar Rp. 150.000.000,00 (seratus lima puluh juta rupiah).

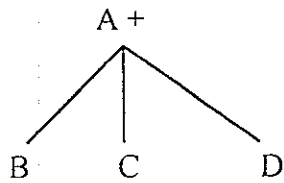
Dasar dari penetapan tersebut adalah Surat Rekomendasi dari Walikota Semarang tentang Penetapan PBB dan BPHTB tahun 2003 Nomor 973/5080 tanggal 28 November 2002.

Penetapan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak dalam hal objek pajak warisan tersebut diatas berlaku untuk objek pajak warisan sebagai pemilikan bersama maupun warisan yang telah terbagi.<sup>48</sup> Perbedaannya adalah pada saat perhitungan besarnya pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang harus dipungut, yaitu sebagai berikut :

Contoh kasus

---

<sup>48</sup> Informasi dari Kantor Pelayanan PBB Kota Semarang.



Keterangan :

A meninggal dunia pada tanggal 17 September 2001 dengan meninggalkan tiga orang ahli waris, yaitu B, C dan D. Sebelum meninggal A telah memiliki tanah dan bangunan yang sudah bersertipikat seluas 600 m<sup>2</sup> dengan Nilai Jual Objek pajak Rp. 600.000.000,00.

Dari contoh kasus diatas, maka ada dua cara dalam penghitungan besarnya pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang harus dibayar yaitu:

1. Dalam bentuk warisan sebagai pemilikan bersama :

Rumus :

$$\begin{aligned}
 \text{BPHTB} &= (\text{NPOPKP} \times \text{Tarif pajak}) \times 50 \% \\
 &= ((\text{NPOP} - \text{NPOPTKP}) \times 5 \%) \times 50 \% \\
 &= ((\text{Rp. } 600.000.000,00 - \text{Rp. } 150.000.000,00) \times 5 \%) \times 50 \% \\
 &= (\text{Rp. } 450.000.000,00 \times 5 \%) \times 50 \% \\
 &= \text{Rp. } 22.500.000,00 \times 50 \% \\
 &= \text{Rp. } 11.250.000,00
 \end{aligned}$$

( Dasar penetapan NPOPTKP tahun 2003 ).

2. Dalam bentuk warisan yang telah terbagi.

Rumus :

$$\text{BPHTB} = (\text{NPOPKP} \times \text{Tarif pajak}) \times 50 \%$$

$$= ( (NPOP - NPOPTKP) \times 5 \% ) \times 50 \%$$

Besarnya BPHTB yang harus dihitung adalah BPHTB yang harus dibayar oleh masing-masing ahli waris yaitu B, C dan D.

Bagian B, C dan D masing-masing adalah :

$$1/3 \times \text{Rp. } 600.000.000,00 = \text{Rp. } 200.000.000,00.$$

Jadi besarnya BPHTB yang harus dibayar oleh B, C dan D masing-masing adalah sebagai berikut :

$$\begin{aligned} \text{BPHTB A, B dan C} &= ( ( \text{Rp. } 200.000.000,00 - \text{Rp. } 150.000.000,00 ) \times \\ &5 \% ) \times 50 \% \\ &= ( \text{Rp. } 50.000.000,00 \times 5 \% ) \times 50 \% \\ &= \text{Rp. } 2.500.000,00 \times 50 \% \\ &= \text{Rp. } 1.250.000,00 \end{aligned}$$

( Dasar penetapan NPOPTKP tahun 2003 ).

Dari kedua contoh penghitungan BPHTB diatas, maka dapat diketahui bahwa besarnya BPHTB untuk objek pajak warisan yang telah terbagi jauh lebih kecil jika dibandingkan dengan objek pajak warisan sebagai pemilikan bersama, sehingga akan lebih menguntungkan bagi Wajib Pajak.

Akan tetapi sehubungan dengan “kultur” atau budaya yang terdapat didalam masyarakat Indonesia umumnya dan masyarakat Jawa khususnya, hak waris yang masih banyak digunakan adalah hak waris adat yang salah satu unsur pembagian warisannya lebih mempertimbangkan unsur kepantasan, sehingga suatu warisan belum tentu langsung dibagi menurut

kepantasan, sehingga suatu warisan belum tentu langsung dibagi menurut bagian masing-masing ahli waris tetapi dikuasai oleh ahli waris secara bersama-sama.

**C. Implementasi Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dalam praktek pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas objek pajak berupa warisan tanah dan/atau bangunan ditinjau dari sudut Yuridis Fiskal.**

Kewajiban perpajakan pada hakekatnya merupakan kewajiban kenegaraan bagi masyarakat dalam kerangka pemikiran tentang keikutsertaan atau peran serta rakyat dalam pembiayaan negara maupun pembangunan nasional. Hal ini sangat penting untuk diupayakan agar kewajiban tersebut lebih didasarkan pada kesadaran dan kepatuhan masyarakat yang timbul dan dirasakan oleh Wajib Pajak sendiri dari pada hanya sebagai keharusan, yang akan efektif apabila disertai dengan paksaan atau sanksi belaka.

Adanya kewajiban perpajakan itu sendiri timbul karena ada suatu perbuatan hukum / peristiwa hukum, dimana perbuatan hukum dapat dibedakan menjadi dua yaitu yang merupakan tindakan manusia maupun bukan tindakan manusia, misalnya, kelahiran, kematian.

Hukum berarti keseluruhan peraturan tentang tingkah laku yang berlaku dalam suatu kehidupan bersama, yang dapat dipaksakan

pelaksanaannya dengan suatu sanksi, yang pada dasarnya merupakan konkretisasi dari sistim nilai yang berlaku dalam masyarakat.<sup>49</sup>

Kaedah-kaedah hukum inilah yang diwujudkan dalam bentuk peraturan-peraturan perundang-undangan yang harus dipatuhi pelaksanaannya oleh masyarakat.

Menurut H.C. Kelman, sebenarnya masalah kepatuhan yang merupakan derajat secara kualitatif dapat dibedakan dalam tiga proses, yaitu:<sup>50</sup>

1. *Compliance.*
2. *Identification.*
3. *Internalization.*

#### A.d. 1 Compliance.

Diartikan sebagai suatu kepatuhan yang didasarkan pada harapan akan suatu imbalan dan usaha untuk menghindarkan diri dari hukuman yang mungkin dijatuhkan. Kepatuhan ini sama sekali tidak didasarkan pada suatu keyakinan pada tujuan kaedah hak yang bersangkutan, dan lebih didasarkan pada pengendalian dari pemegang kekuasaan. Sebagai akibatnya maka kepatuhan akan ada apabila ada pengawasan yang ketat terhadap pelaksanaan kaedah-kaedah hukum tersebut.

#### A.d. 2 Identification.

---

<sup>49</sup> Sudikno Martokusumo, Mengenal Hukum ( Suatu Pengantar ) Edisi ketiga, Penerbit Liberty, Yogyakarta, 1991, halaman 38.

<sup>50</sup> Soerjono Soekanto, Kesadaran hukum dan Kepatuhan Hukum, C.V Rajawali, Jakarta, 1977, halaman 230.

Ini terjadi apabila kepatuhan terhadap kaedah hak ada bukan karena nilai intrinsiknya, akan tetapi agar keanggotaan kelompok tetap terjaga serta ada hubungan baik dengan mereka yang diberi wewenang untuk menerapkan kaedah-kaedah hak tersebut, sehingga kepatuhan tergantung pada buruk baiknya interaksi tadi walaupun seseorang tidak menyukai penegak hak akan tetapi proses identifikasi terhadapnya berjalan terus dan mulai berkembang perasaan-perasaan positif terhadapnya. Hal ini disebabkan orang yang bersangkutan berusaha untuk mengatasi perasaan-perasaan khawatirnya terhadap kekecewaan tertentu, dengan jalan menguasai obyek frustrasi tersebut dan dengan mengadakan identifikasi. Penderitaan yang ada sebagai akibat pertentangan nilai-nilai di atasnya dengan menerima nilai-nilai penegak hukum.

#### A.d. 3 Internalization.

Pada *Internalization* atau *Internalisasi*, seseorang mematuhi kaedah-kaedah hak oleh karena secara intrinsik kepatuhan tadi mempunyai imbalan. Isi kaedah-kaedah tersebut adalah sesuai dengan nilai-nilainya sejak semula pengaruh terjadi, atau oleh karena merubah nilai-nilai yang semula dianutnya. Hasil dari proses tersebut adalah suatu Konformitas yang didasarkan pada motivasi secara *intrinsik*. Pusat kekuatan proses ini adalah kepercayaan orang tadi terhadap tujuan dari kaedah-kaedah bersangkutan, terlepas dari perasaan atau nilai-nilainya terhadap kelompok atau pemegang kekuasaan maupun pengawasannya.

Didalam sosiologi hukum, teori-teori tentang kepatuhan hak pada umumnya dapat digolongkan kedalam teori paksaan (*Dwang Theorie*) dan teori konsensus (*Consensus Theorie*).

Salah seorang tokoh dari teori ini adalah Max Weber yang bertitik tolak pada asumsi, bahwa penguasa mempunyai monopoli terhadap sarana-sarana paksaan secara fisik yang merupakan dasar bagi tujuan hak untuk mencapai tata tertib atau ketertiban. Paksaan tersebut hanya dapat dilakukan oleh kelompok orang-orang yang memang mempunyai wewenang untuk berbuat demikian.<sup>51</sup>

Disamping teori-teori tersebut ada juga teori dalam sosiologi yang memberikan jawaban terhadap pertanyaan “mengapa orang itu mematuhi hukum?” Menurut Schuyt jawabannya ada dua, yaitu :

1. Kepatuhan tersebut dipaksakan oleh sanksi (Teori Paksaan);
2. Kepatuhan tersebut diberikan atas dasar persetujuan yang diberikan oleh para anggota masyarakat terhadap hukum yang diperlakukan untuk mereka (Teori Persetujuan).<sup>52</sup>

Adanya sanksi menurut Sudarto adalah agar norma hak dapat dipatuhi oleh masyarakat, sedangkan sanksi tersebut bisa bersifat negatif bagi mereka yang menyimpang dari norma, akan tetapi juga bisa bersifat positif bagi yang mentaatinya.<sup>53</sup>

Dengan adanya sanksi-sanksi yang diterapkan didalam pelaksanaan norma-norma hak yang berlaku di masyarakat, faktor ini juga memberikan

---

<sup>51</sup> Ibid, halaman 232.

<sup>52</sup> Satjipto Raharjo, Ilmu Hukum, Penerbit alumni, Bandung 1982, halaman 174.

<sup>53</sup> Sudarto, Hukum dan Hukum Pidana, Penerbit Alumni, Bandung 1977, halaman 29.

dampak terhadap masalah perpajakan, yaitu Kepatuhan Wajib Pajak didalam melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Menurut Hoefnagels derajat kepatuhan hukum dapat dibedakan sebagai berikut :

1. Seseorang berperikelakuan sebagaimana diharapkan oleh hukum dan menyetujuinya hal mana sesuai dengan sistim nilai-nilai dari mereka yang berwenang;
2. Seseorang berperikelakuan sebagaimana diharapkan oleh hukum dan menyetujuinya, akan tetapi dia tidak setuju dengan penilaian yang diberikan oleh yang berwenang terhadap hukum yang bersangkutan;
3. Seseorang mematuhi hukum, akan tetapi ia tidak setuju dengan kaedah-kaedah tersebut maupun pada nilai-nilai dari penguasa;
4. Seseorang tidak patuh pada hukum, akan tetapi dia menyetujui hukum tersebut dan nilai-nilai dari pada mereka yang mempunyai wewenang;
5. Seseorang sekali tidak menyetujui kesemuanya dan diapun tidak patuh pada hukum (melakukan protes).<sup>54</sup>

Bertitik tolak dari gradasi kepatuhan yang dikemukakan oleh Hoefnagels tersebut diatas, maka apabila dihubungkan dengan kepatuhan Wajib Pajak dalam membayar / melunasi utang pajaknya, dapat dijabarkan sebagai berikut :

1. Wajib Pajak patuh dan setuju terhadap ketentuan hukum yang ada, sehingga membayar / melunasi utang pajak yang ditetapkan ;

---

<sup>54</sup> Soerjono Soekanto, Loc.Cit, halaman 234.

2. Wajib Pajak patuh dan setuju terhadap hukum yang ada, ia membayar / melunasi utang pajak yang ditetapkan, namun sebenarnya ia tidak setuju dengan dasar ketetapan pajaknya ;
3. Wajib Pajak patuh terhadap hukumnya, ia membayar / melunasi, utang pajak yang ditetapkan, namun sebenarnya ia tidak setuju dengan hukum dan dasar ketetapan pajaknya ;
4. Wajib Pajak tidak patuh terhadap hukumnya, sehingga ia tidak membayar / melunasi utang pajaknya, namun sebenarnya ia setuju dengan hukum dan dasar ketetapannya ;
5. Wajib Pajak tidak patuh baik terhadap hukum maupun dasar ketetapan pajaknya, sehingga ia tidak membayar / melunasi utang pajaknya ;

Dengan adanya kepatuhan dari masyarakat, termasuk didalamnya Wajib Pajak didalam menjalankan peraturan-peraturan hukum yang ada, khususnya peraturan-peraturan di bidang perpajakan, maka diharapkan terjadi penegakan hukum di dalam menjalankan peraturan-peraturan hukum tersebut, sehingga dapat mewujudkan :

1. Keadilan.
2. Penindakan dan penuntutan terhadap mereka yang bersalah dan melanggar hukum
3. Penataan terhadap hukum, melalui pendidikan dan pemberian contoh yang baik (dalam hal kepatuhan hukum).<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Soerjono Soekanto, Masalah Penegakan Hukum dan Kesadaran Hukum, Seminar Hukum Nasional Keempat Tahun 1979, Buku III, Badan Pembinaan Hukum Nasional, Bina Cipta, Jakarta, 1981, halaman 149.

Masalah pokok dari penegakan hukum itu sendiri sebenarnya terletak pada faktor-faktor yang mempengaruhinya, yaitu :

1. Faktor hukumnya sendiri ;
2. Faktor penegak hukum, yaitu pihak-pihak yang membentuk maupun yang menetapkan hukum ;
3. Faktor sarana atau fasilitas yang mendukung penegakan hukum ;
4. Faktor masyarakat, yakni lingkungan dimana hukum tersebut berlaku atau ditetapkan.
5. Faktor kebudayaan, yakni sebagai hasil karya, cipta, rasa yang didasarkan pada karsa manusia didalam menjalankan pergaulan hidup.

Mengenai penegakan hukum tersebut apakah akan berjalan secara efektif atau tidak, adalah sangat tergantung pada hal-hal sebagai berikut :

1. Harapan-harapan masyarakat, yaitu apakah penegakan hukum tersebut sesuai atau tidak dengan nilai-nilai masyarakat.
2. Adanya motivasi warga masyarakat untuk melaporkan terjadinya perbuatan melanggar hukum kepada organ-organ penegak hukum.<sup>56</sup>

Untuk itu didalam penegakan hukum harus ada tiga unsur yang selalu diperhatikan, yaitu kepastian hukum (*Rechtssicherheit*), Kemanfaatan (*Zweckmassigkeit*), dan Keadilan (*Gerechtigkeit*), dimana setiap orang mengharapkan dapat ditetapkannya hukum dalam hal terjadi peristiwa konkrit. Bagaimana hukumnya itulah yang harus berlaku, yang pada dasarnya

---

<sup>56</sup> Soerjono Soekanto, **Fungsi Hukum dan Perubahan Sosial**, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 1991, halaman 66.

tidak boleh menyimpang, itulah yang diinginkan oleh kepastian hukum, karena dengan adanya kepastian hukum ini masyarakat akan lebih tertib.

Sebaliknya masyarakat mengharapkan manfaat dalam pelaksanaan penegakan hukum. Hukum adalah untuk manusia, maka pelaksanaan hukum atau penegakan hukum harus memberi manfaat atau kegunaan bagi masyarakat. Di samping itu penegakan hukum tersebut juga harus memperhatikan rasa keadilan yang ada di dalam masyarakat, oleh karena itu di dalam melaksanakan penegakan hukum harus ada kompromi antara ketiga unsur tersebut dan harus mendapat perhatian secara proporsional seimbang.<sup>57</sup>

Dalam hubungannya dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 tentang objek pajak warisan, maka penegakan hukum yang dilaksanakan adalah dengan cara membayar utang pajak yang telah ada sesuai dengan ketentuan-ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang tersebut.

Akan tetapi khusus mengenai Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dalam prakteknya masih terdapat beberapa hal yang menyimpang. Hal ini dikarenakan masih kurang jelasnya ketentuan-ketentuan yang

---

<sup>57</sup> Sudikno Mertokusumo, **Bab-bab tentang Penemuan Hukum**, PT. Citra Aditya Bakti, Yogyakarta, 1993, halaman 1.

mengatur mengenai hal tersebut dan juga kurangnya sosialisasi di dalam masyarakat.

Keadaan ini disadari atau tidak akan menghambat penegakan hukumnya sebagaimana diuraikan diatas, yaitu karena faktor hukumnya yang tidak memberikan kepastian hukum dan faktor sarana atau fasilitas yang mendukung penegakan hukum tersebut.

Sebagaimana telah diketahui bahwa penjelasan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan tidak menyebutkan apa yang dimaksud dengan warisan sebagai objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. Dari penelitian yang dilakukan terhadap praktek pemungutan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan objek pajak warisan yang terjadi di Kota Semarang baru diketahui bahwa warisan yang dimaksud disini bisa warisan sebagai bentuk kepemilikan bersama atau warisan yang telah terbagi selain kedua bentuk warisan sebagai objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan tersebut, maka didalam praktek sering terjadi keadaan dimana salah seorang ahli waris atau para ahli waris lainnya memberikan bagiannya atau bagian mereka kepada seorang ahli waris saja.

Misal : A meninggal dunia dengan meninggalkan ahli waris B, C dan D.

Kemudian B dan C berniat memberikan bagian warisannya kepada D.

Dalam kaitannya dengan *Withholding System* dimana pemungutan pajak lebih banyak dilakukan oleh pihak ketiga, maka terhadap peristiwa hukum tersebut ternyata didalam prakteknya, berdasarkan penelitian dilapangan yang telah dilakukan terhadap beberapa orang Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) di Kota Semarang, ada beberapa perbedaan pendapat dalam menyikapi hal tersebut. Ketika ditanyakan mengenai peristiwa hukum tersebut terhadap 10 orang PPAT di Kota Semarang, maka data hasil penelitian yang telah dilakukan adalah sebagai berikut :

Pertanyaan : Apakah dalam peristiwa hukum sebagaimana tersebut diatas, oleh Bapak/Ibu dilakukan pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan ?

Tabel 6 : n = 10.

| YA | TIDAK |
|----|-------|
| 8  | 2     |

Dari tabel diatas dapat diketahui bahwa ada dua pendapat diantara kalangan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) sendiri mengenai dipungut atau tidaknya pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan terhadap peristiwa hukum tersebut yang berarti kurangnya pengetahuan dikalangan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) terhadap masalah tersebut.

Dengan adanya keadaan ini, semakin memperjelas bahwa kepastian hukum dari Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea

Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan khusus mengenai objek warisan masih sangat kurang disamping sosialisasinya juga kurang.

Kesalahan didalam menerapkan ketentuan hukumnya tidak terdapat pada apakah terhadap peristiwa hukum tersebut perlu dipungut pajak Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atau tidak tetapi juga mengenai besarnya utang pajak yang seharusnya dibayar oleh Wajib Pajak.

Hal ini tentu saja sangat merugikan baik bagi pemerintah, khususnya pemerintah daerah dan juga bagi wajib pajaknya sendiri. Bagi pemerintah kerugian yang diterima adalah dapat mengurangi jumlah penerimaan pajak yang tentu saja mengakibatkan berkurangnya pendapatan pemerintah di sektor perpajakan. Begitu pula bagi Wajib Pajak, yang apabila sebagai Pembuat Akta Tanah (PPAT) selaku pihak yang memungut pajak dalam menerapkan ketentuan hukumnya, maka Wajib Pajak tersebut dirugikan apabila jumlah pajak yang telah dibayar ternyata melebihi utang pajak yang seharusnya dibayar.

Sehubungan dengan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak atas Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang telah ditetapkan pemerintah dimana untuk Kota Semarang Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak untuk objek pajak diluar warisan dan hibah wasiat adalah sebesar Rp. 20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah) dan untuk objek pajak warisan dan hibah wasiat adalah sebesar Rp. 150.000.000,00 (seratus lima puluh juta rupiah) (Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak tahun 2003). Dalam prakteknya sering terjadi kesalahan dalam penerapannya.

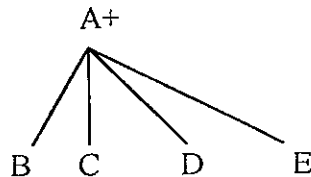
Dalam hal terjadi peristiwa hukum sebagaimana dicontohkan diatas, maka oleh beberapa PPAT yang menyatakan bahwa terhadap peristiwa hukum tersebut dikenai pungutan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena pajak yang diterapkan adalah sebesar Rp. 150.000.000,00 (seratus lima puluh juta rupiah).

Dengan asumsi bahwa latar belakang dari peristiwa hukum tersebut adalah waris, sehingga wajar apabila Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak yang diterapkan adalah Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak untuk warisan yaitu sebesar Rp. 150.000.000,00 (seratus lima puluh juta rupiah), meskipun dalam peristiwa ini objek pajak yang ditetapkan bukan berdasarkan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan tetapi objek pajak berdasarkan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 mengenai pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan. Didalam penjelasan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 tersebut disebutkan bahwa yang dimaksud dengan pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan adalah pemindahan sebagian hak bersama atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan kepada sesama pemegang hak bersama, jadi dasar penghitungannya sama dengan dasar penghitungan yang digunakan untuk objek warisan yang telah terbagi sebagaimana telah disebutkan diatas.

Akan tetapi tidak semua PPAT didalam menghadapi peristiwa hukum tersebut menerapkan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak berdasarkan objek pajak warisan yaitu sebesar Rp. 150.000.000,00 (seratus lima puluh juta rupiah) tetapi menggunakan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak berdasarkan objek pajak diluar warisan dan hibah wasiat yaitu sebesar Rp. 20.000.000,00 ( dua puluh juta rupiah). Dengan alasan meskipun latar belakang peristiwanya adalah waris tetapi hal tersebut sudah merupakan peristiwa hukum tersendiri yaitu pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan.

Dasar penghitungannya adalah sebagai berikut :

Contoh Kasus 2 :



Keterangan :

A meninggal dunia pada tanggal 3 Maret 2002 dengan meninggalkan empat orang ahli waris, yaitu B, C, D dan E. Sebelum meninggal A telah memiliki tanah dan bangunan terletak di Kota Semarang yang sudah bersertipikat seluas 480 m<sup>2</sup> dengan Nilai Jual Objek Pajak Rp. 800.000,00 (delapan ratus ribu rupiah).

Pada tanggal 10 Mei 2002 telah dilakukan turun waris terhadap tanah dan bangunan peninggalan almarhum A tersebut, sehingga didalam Sertipikat tercantum nama-nama B, C, D dan E selaku ahli waris dari A. Kemudian

pada tanggal 5 Januari 2003 B, C, D dan E menghadap kepada PPAT di Kota Semarang dengan menyatakan maksudnya bahwa B, C, D dan E hendak memberikan bagian warisannya kepada E.

Maka besarnya pajak BPHTB yang harus dibayar :

BPHTB = Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak x Tarif Pajak.

$$= (\text{NPOP} - \text{NPOPTKP}) \times 5 \%$$

$$= \text{Rp. } 800.000,00 - \text{Rp. } 20.000.000,00 \times 5 \%$$

$$= \text{Rp. } 780.000.000,00 \times 5 \%$$

$$= \text{Rp. } 39.000.000,00.$$

Setelah peneliti menanyakan mengenai hal tersebut di Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Kota Semarang yang dalam hal ini diwakili oleh Bapak Slamet Sudrajat, Sarjana Hukum, Kasi Penetapan Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Semarang, maka diperoleh keterangan sebagai berikut :

1. Terhadap peristiwa hukum dimana salah satu atau beberapa ahli waris memberikan bagian warisannya kepada salah seorang ahli waris, maka tetap dipungut pajak yaitu berdasarkan objek pajak Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 3 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan mengenai hibah.
2. Objek Pajak yang digunakan tidak berdasarkan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 7 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan mengenai pemisahan hak yang mengakibatkan

peralihan dengan alasan pemisahan hak yang dimaksudkan disini adalah pemisahan hak bersama yang merupakan pemilikan bersama yang bebas, misalnya pemilikan bersama yang terjadi karena pembelian bersama. Sedangkan waris sebagai bentuk pemilikan bersama merupakan pemilikan bersama yang terikat.

3. Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak yang dijadikan dasar untuk penghitungan Bea perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak diluar objek pajak waris dan hibah wasiat yaitu sebesar Rp. 20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah). Akan tetapi dasar penghitungannya dengan besarnya nilai tanah dan bangunan yang diterima oleh salah seorang ahli waris.

Misalnya dengan menggunakan contoh kasus 2, maka besarnya Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang harus dibayar oleh Wajib Pajak adalah :

$$\begin{aligned} \text{BPHTB} &= \frac{3}{4} \times \text{Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak} \times \text{Tarif Pajak} \\ &= ((\frac{3}{4} \times \text{NPOP}) - \text{NPOPTKP}) \times 5 \% \\ &= ((\frac{3}{4} \times \text{Rp.800.000.000,00}) - \text{Rp. 20.000.000,00}) \times 5 \% \\ &= (\text{Rp.600.000.000,00} - \text{Rp.20.000.000,00}) \times 5 \% \\ &= \text{Rp.580.000.000,00} \times 5 \% \\ &= \text{Rp.29.000.000,00} \end{aligned}$$

4. Nilai Perolehan Objek Pajak tidak Kena Pajak atas objek pajak berdasarkan Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 Undang-Undang nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan mengenai waris sebesar Rp.150.000.000,00 dapat diterapkan apabila sebelumnya

pernah dilakukan pemungutan pajak berdasarkan waris yaitu pada saat turun waris, tetapi langsung diberikan kepada salah seorang ahli waris dengan syarat dari ahli waris atau para ahli waris yang lain dapat menunjukkan penolakan waris.

Dengan membandingkan kenyataan yang ada didalam praktek pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan terhadap objek pajak berupa warisan dengan keterangan yang didapat dari Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Kota Semarang tersebut, terlihat adanya ketidaksesuaian diantara Pejabat Pembuat Aakta Tanah (PPAT) selaku pihak yang diberi wewenang untuk dapat melakukan pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dengan Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan selaku fiscus.

Menurut Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan apabila terjadi ketidaksesuaian sebagaimana tersebut diatas, maka dapat diterbitkan Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Lebih Bayar oleh Direktur Jenderal Pajak apabila berdasarkan hasil pemeriksaan yang dilakukan ternyata ditemukan data yang belum lengkap atau kesalahan dalam penghitungan pajak yang seharusnya terutang.

Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar serta Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan lebih Bayar dapat diterbitkan dalam jangka waktu paling lama 5 (lima) tahun sesudah saat terutangnya pajak. Dengan adanya kekurangan jumlah pajak yang terutang maka Wajib Pajak harus membayar dengan

ditambah sanksi administrasi berupa bunga 2 % sebulan untuk jangka waktu paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung mulai saat terutangnya pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar.

Sebagaimana telah diketahui bahwa pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan merupakan salah satu jenis pajak atas bertambahnya kekayaan yang hanya dikenakan satu kali yaitu pada saat terjadinya perbuatan hukum dan obyeknya adalah tanah dan/atau bangunan, maka hal ini tidak bisa dilepaskan kaitannya dengan Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) dan/atau Pejabat Badan Pertanahan Nasional (BPN). Dalam ketentuan Pasal 24 ayat (1) Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan disebutkan bahwa Pejabat Pembuat Akta Tanah/Notaris hanya dapat menandatangani akta pemindahan hak atas tanah dan atau bangunan pada saat Wajib Pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak berupa Surat Setoran Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan. Sedangkan Pasal 24 ayat (3) menyatakan bahwa terhadap pendaftaran peralihan hak atas tanah karena waris atau hibah wasiat hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pertanahan Kabupaten/Kota pada saat Wajib Pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak berupa Surat Setoran Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Ini berarti para pejabat tersebut Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT dan Pejabat Badan Pertanahan Nasional) juga diberi wewenang untuk melakukan penghitungan besarnya jumlah pajak Bea Perolehan Hak Atas

Tanah dan Bangunan yang terutang. Akan tetapi jika setelah dilakukan pemeriksaan oleh fiscus (Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan) sampai terjadi kekeliruan hingga harus diterbitkan Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar atau Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Lebih Bayar, maka yang sangat dirugikan di sini adalah Wajib Pajak. Karena meskipun proses pemindahan hak atau pendaftaran haknya sudah selesai, kepada Wajib Pajak masih dapat diterbitkan Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar dan Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Lebih Bayar tersebut di atas sepanjang dalam waktu 5 (lima) tahun setelah saat terutangnya pajak ditemukan data yang belum lengkap atau kesalahan dalam penghitungan pajak yang seharusnya terutang.

Sampai saat ini apabila terjadi kesalahan yang dilakukan oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) maupun Pejabat Badan Pertanahan Nasional (BPN) maka Direktorat Jenderal Pajak tidak dapat memberikan sanksi, karena ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan khususnya Pasal 36 hanya mengenai apabila Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) melanggar ketentuan Pasal 24 ayat (1) tersebut diatas dan Pasal 25 ayat (1) mengenai jangka waktu melaporkan pembuatan akta kepada Direktorat Jenderal Pajak dan bagi Pejabat Badan Pertanahan Nasional (BPN) apabila melanggar ketentuan Pasal 24 ayat (3) tersebut diatas.

Seyogyanya apabila terjadi suatu kesalahan di dalam menentukan dasar pemungutan pajak maupun di dalam cara menghitung besarnya jumlah pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang harus dipungut oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah atau Pejabat Badan Pertanahan Nasional sehingga menimbulkan kerugian bagi Wajib Pajak dengan mengakibatkan diterbitkannya Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar ataupun Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Lebih Bayar sebagaimana tersebut di atas, maka Pejabat Pembuat Akta Tanah dan Pejabat Badan Pertanahan Nasional secara moralitas harus ikut bertanggung jawab. Karena kedudukan dari Pejabat Pembuat Akta Tanah dan Pejabat Badan Pertanahan Nasional sebagai pejabat umum dan pejabat negara yang dianggap oleh Wajib Pajak seharusnya lebih mengerti dan memahami ketentuan-ketentuan perundang-undangan yang berhubungan dengan tugas dan jabatannya, termasuk di dalamnya ketentuan-ketentuan mengenai perpajakan, sehingga diharapkan dapat memberikan jaminan kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

Berbagai permasalahan ini bisa terjadi disebabkan, sebagaimana telah diuraikan diatas, kurangnya kepastian hukum dari perangkat hukum yang mengatur mengenai pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atau kurangnya sosialisasi mengenai peraturan-peraturan hukum yang berlaku kepada Wajib Pajak dan pejabat-pejabat lain yang diberi wewenang untuk melakukan pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Ditinjau dari segi Yuridis Formal, maka pemungutan pajak harus memenuhi beberapa asas. Salah satunya adalah asas Yuridis yang artinya pemungutan pajak harus berdasarkan peraturan atau Undang-Undang yang berdasarkan kepastian hukum. Dengan melihat kenyataan yang terjadi didalam praktek pemungutan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan khusus mengenai objek pajak waris ternyata bahwa Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang\_undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan khusus Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 belum memberikan jaminan kepastian hukum.

Ini berarti perangkat hukumnya harus segera disempurnakan agar syarat dari pemungutan pajak yang dapat memberikan keadilan, baik bagi negara (pemerintah) maupun masyarakat (Wajib Pajak), dapat tercipta sehingga dapat mendukung tercapainya fungsi perpajakan, yaitu fungsi budgeter dan fungsi reguler didalam kehidupan kenegaraan.

Alasan lain yang dapat dijadikan pertimbangan perlunya Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan segera disempurnakan adalah larangan pajak berganda (*double taxation*) yang juga merupakan salah satu asas perpajakan.

Hal ini dilihat pada contoh kasus 2 dimana terdapat satu orang yang harus mengeluarkan pajak dua kali untuk objek pajak yang sama, yaitu pada saat turun waris bersama-sama dengan ahli waris lainnya dan pada saat menerima bagian warisan dari para ahli waris lainnya.

Hal ini sangat penting untuk diperhatikan karena pajak berganda merupakan masalah yang menjadi perhatian banyak negara di dunia sehingga pembuatan Undang-Undang pajak yang merupakan suatu peraturan/norma yang mengikat umum dapat dilakukan secara cermat dan hati-hati.

## **BAB V**

### **PENUTUP**

#### **A. Kesimpulan.**

Berdasarkan atas hasil penelitian dan analisis data yang telah diuraikan diatas, maka dapat diambil kesimpulan sebagai berikut :

1. Penetapan Objek Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atas warisan berupa tanah dan/atau bangunan dapat dilakukan melalui 2 cara :

- a. Warisan sebagai pemilikan bersama.

Yang dimaksud dengan warisan sebagai pemilikan bersama adalah warisan tersebut masih merupakan satu kesatuan yang utuh, yang merupakan pemilikan bersama yang terikat, yaitu pemilikan bersama dimana keadaan pemilikan bersama tersebut bukan merupakan tujuan langsung dari para pemilik bersama yang bersangkutan, melainkan merupakan akibat dari peristiwa hukum yang lain, dalam hal ini adalah kematian dari seseorang yang merupakan pewaris yang mewariskan tanah dan/atau bangunan kepada ahli warisnya.

- b. Warisan yang telah terbagi.

Yang dimaksud dengan warisan yang telah terbagi adalah warisan yang telah dibagi atau dipecah sesuai dengan bagian masing-masing ahli waris. Dalam hal ini warisan berupa tanah dan/atau bangunan

milik pewaris yang dibagi atau dipecah kepada ahli warisnya, apabila ahli warisnya lebih dari satu.

2. Penetapan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) ditentukan oleh Pemerintah Daerah khususnya Pemerintah Daerah Kabupaten/Kota sebagaimana tersurat dalam ketentuan Pasal 7 ayat 1 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan yang menyatakan bahwa Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah), kecuali dalam hal perolehan hak karena waris atau hibah wasiat yang diterima orang pribadi yang masih dalam hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat keatas atau satu derajat kebawah dengan pemberi hibah wasiat, termasuk Suami/Isteri, Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak ditetapkan secara regional paling banyak Rp. 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah). Untuk Kota Semarang Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak yang ditetapkan khusus untuk Objek Pajak waris atau hibah wasiat pada tahun 2002 adalah sebesar Rp. 200.000.000,00 (dua ratus juta rupiah) dasarnya Surat Rekomendasi dari Walikota Semarang tentang Penetapan Pajak Bumi Bangunan dan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) tahun 2003 Nomor 973/5080 tanggal 28 November 2002.

3. Dalam penerapan ketentuan pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan ternyata masih terjadi ketidaksesuaian antara para pejabat selaku pihak ketiga yang diberi wewenang untuk melakukan pemungutan pajak (dalam hal ini Pejabat Pembuat Akta Tanah dan Pejabat Badan Pertanahan Nasional) dengan Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Kota Semarang selaku fiscus, sehubungan dengan ketentuan-ketentuan atau peraturan-peraturan yang harus diterapkan dalam melakukan pemungutan pajak, khususnya mengenai suatu peristiwa hukum dimana seorang ahli waris atau para ahli waris berniat memberikan bagian warisannya kepada salah seorang ahli waris. Hal ini disebabkan karena ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan khususnya pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 tentang waris yang tidak memberikan kepastian kepastian hak bagi masyarakat serta kurangnya sosialisasi mengenai peraturan-peraturan hak tersebut didalam masyarakat (Wajib Pajak dan para pejabat yang diberi wewenang untuk memungut pajak).

## **B. SARAN.**

Salah satu syarat agar pemungutan pajak dapat diterima masyarakat dan tidak menimbulkan hambatan atau perlawanan adalah bahwa pemungutan

pajak harus berdasarkan Undang-Undang (syarat yuridis), sehingga memberikan jaminan kepastian hukum bagi masyarakat. Hal ini sangat diperlukan agar pemungutan pajak dapat menciptakan keadilan baik bagi Wajib Pajak maupun pemerintah (negara).

Untuk itu suatu peraturan perundang-undangan perpajakan yang tidak memenuhi persyaratan tersebut harus segera dilakukan perbaikan, dalam hal Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan khususnya pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 yang mengatur mengenai objek pajak waris. Perbaikan yang harus dilakukan adalah dengan segera mengeluarkan suatu petunjuk pelaksanaan dalam menetapkan atau cara menghitung jumlah pajak yang terutang apabila terjadi peristiwa-peristiwa hukum yang dilatarbelakangi dengan peristiwa warisan yang dapat menyebabkan timbulnya utang pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak sehingga dikemudian hari tidak merugikan baik bagi negara (pemerintah) maupun warganya (wajib pajak).

## RINGKASAN

Sektor perpajakan merupakan salah satu faktor yang penting bagi peningkatan pendapatan negara. Untuk itu pemerintah Indonesia telah melakukan beberapa kali pembaharuan di bidang perpajakan atau reformasi perpajakan (tax reform) yang dimulai pada tahun 1983 kemudian pada tahun 1994/1997, dan terakhir pada tahun 2000. Reformasi perpajakan yang ketiga pada tahun 2000, ditandai dengan diberlakukannya Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983, sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 tahun 1994 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara perpajakan, Undang-Undang Nomor 17 tahun 2000 tentang perubahan Atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 11 tahun 1994 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan Barang Mewah, Undang-Undang Nomor 19 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 19 tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa serta Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan.

Salah satu ketentuan yang baru diatur didalam Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan adalah mengenai objek warisan yang tercantum di dalam Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5.

Terhadap objek pajak warisan ini tidak ada penjelasan yang pasti didalam Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan tersebut mengenai apa yang dimaksud dengan warisan.

Berdasarkan hasil penelitian yang dilakukan, maka diketahui bahwa penetapan warisan sebagai objek pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu :

1. Warisan sebagai bentuk kepemilikan bersama.
2. Warisan yang telah terbagi.

Dan untuk penetapan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak terhadap objek pajak warisan khusus untuk Kota Semarang, pada tahun 2002 ditetapkan sebesar Rp. 200.000,00 (dua ratus juta rupiah) berdasarkan Surat Rekomendasi Walikota Semarang tentang Penetapan PBB dan BPHTB Tahun 2002 Nomor 973/4662 tanggal 4 Desember 2001, sedangkan pada tahun 2003 ditetapkan sebesar Rp. 150.000.000,00 (seratus lima puluh juta rupiah) berdasarkan Surat Rekomendasi Walikota Semarang Tentang Penetapan PBB dan BPHTB Tahun 2003 Nomor 973/5080 tanggal 28 November 2003.

Mengenai masalah objek pajak warisan ini didalam prakteknya masih banyak terjadi kesalahan didalam dasar pemungutan pajaknya maupun didalam menghitung besarnya jumlah pajak yang terutang oleh para pejabat yang diberi wewenang untuk melakukan pemungutan pajak, dalam hal ini Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) dan Pejabat Badan Pertanahan Nasional. (BPN).

Akibat dari kesalahan yang dilakukan oleh para pejabat tersebut, maka dapat menimbulkan kerugian baik bagi negara (pemerintah) maupun Wajib Pajak. Kerugian bagi negara yaitu dengan berkurangnya jumlah pendapatan dari sektor perpajakan yang seharusnya diperoleh, dan kerugian bagi Wajib Pajak adalah dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Kurang Bayar (SKBKB) ataupun Surat Ketetapan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Lebih Bayar (SKBLB).

Hingga saat ini belum ada ketentuan yang mengatur mengenai sanksi bagi para Pejabat tersebut diatas apabila terjadi kesalahan didalam menetapkan dasar pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan maupun kesalahan didalam menghitung besarnya jumlah pajak yang seharusnya terutang. Sehingga tanggung jawab yang diberikan kepada para pejabat tersebut hanya sebatas tanggung jawab moral.

Adanya kesalahan yang terjadi didalam praktek pemungutan pajak bea Perolehan Hak Atas tanah dan Bangunan tersebut disebabkan karena kurangnya

kepastian hukum dari Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 mengenai ketentuan-ketentuan yang mengatur mengenai objek pajak warisan kepada masyarakat, baik bagi para pejabat yang diberi wewenang untuk memungut pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan maupun bagi Wajib Pajak.

Untuk itu perlu segera dilakukan perbaikan terhadap Undang-Undang Nomor 20 tahun 2000 tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan khususnya Pasal 2 ayat (2) huruf a angka 5 mengenai objek pajak warisan, sehingga dapat memberikan jaminan kepastian hukum, yang pada akhirnya dapat memberikan rasa keadilan bagi negara maupun warganya.

## DAFTAR PUSTAKA

- Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT. Refika Aditama, Bandung, 1998.
- Gunadi, Edi dan Kustadi Arinta, *Intisari dan Sarana Ketentuan Perpajakan Nasional*, Alumni, Bandung, 1984.
- Herlien, *Beberapa Masalah Mengenai Pemilikan Bersama*, Media Notariat, Pengurus Pusat Ikatan Notaris Indonesia, Jakarta, 1991.
- Ismawan, Indra, *Memahami Reformasi perpajakan 2000*, Alex Media Komputindo, Jakarta, 2001.
- Judisseno, Rimsky. K, *Perpajakan, Edisi Revisi*, Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 1999.
- Kusuma, Subiyakto Indra, *Mengenal Dasar-Dasar Perpajakan*, tanpa penerbit, Jakarta, 1993.
- Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Revisi 2002*, penerbit Andi, Yogyakarta, 2002.
- Martokusumo, Sudikno, *Mengenal Hukum (Suatu Pengantar)*, Edisi Ketiga, Penerbit Liberty, Yogyakarta, 1001.
- Meliala, Yogia S, *Capita Selecta Perpajakan di Indonesia*, Armico, Bandung, 1982.
- Mertokusumo, Sudikno, *Bab-Bab Tentang Penemuan Hukum*, PT. Citra Aditya Bakti, Yogyakarta, 1993.
- Miyasto, Seri Kajian Fiskal dan Moneter Nomor 10, *Filosofi PBB Dalam Konteks Keadilan dan Pembiayaan Pembangunan*, Pengkajian Perpajakan dan Keuangan, PT. Bina Rena Pariwara, Jakarta, 1993.
- , *Sistem Perpajakan Nasional Dalam Era Ekonomi Global*, Pidato Pengukuhan Guru Besar Madya, Fakultas Ekonomi, Universitas Diponegoro, Semarang, 1997.
- Muhajir, Noeng, *Metode Penelitian Kualitatif*, Rakasarasin, Yogyakarta, 1993.
- Mulyadi, *Hukum Waris Tanpa Wasiat*, Fakultas Hukum, Universitas Diponegoro, Semarang, 1993.

- Moleong, Lexy. J, *Metode Penelitian Kualitatif*, PT. Remaja Rosdakarya, Bandung, 1997.
- Nasution, S dan M. Thomas, *Buku Penuhntun Membuat Tesis, Skripsi, Disertai dan Makalah*, Bina Aksara, Jakarta, 1995.
- Nasution, S, *Metodologi Penelitian Naturalistik Kualitatif*, Tarsito, Bandung, 1988.
- Sidik, Mahfudz, *UU Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Sebagai Bagian Dari Reformasi Perpajakan*, tanpa penerbit, Jakarta, 1997.
- Subekti dan Tjitrosudibio, *Kitab Undang-Undang Hukum Perdata*, PT. Pradnya Paramita, Jakarta, 1992.
- Subekti, *Pokok-Pokok Hukum Perdata*, PT. Intrmasa, Jakarta, 1980.
- Sudarsono, *Aturan Bea Materai dan Kebijaksanaan Pajak*, Rineka Cipta., Jakarta, 1994.
- Sudarto, *Hukum dan Hukum Pidana*, Penerbit Alumni, Bandung, 1997.
- Sudiyat, Iman, *Hukum Adat Sketsa Asas*, Liberty, Yogyakarta, 1976.
- Soekanto, Soerjono dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, Raja Grahindo perkasa, Jakarta, 1994.
- Soekanto, Soerjono, *Ringkasan Metodologi Penelitian Hukum Empiris*, INDHU-CO, Jakarta, 1990.
- , *Kesadaran Hukum dan Kepatuhan Hukum*, CV. Rajawali, Jakarta, 1997.
- , *Masalah Penegakan Hukum dan Kesadaran Hukum, Seminar Hukum Nasional Keempat*, Tahun, 1979, Buku III, Badan Pembinaan Hukum Nasional, Bina Cipta, Jakarta, 1981.
- , *Fungsi Hukum dan Perubahan Sosial*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung, 1991.
- Soemitro, Rochmat, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, PT. Refika Aditama, Bandung, 1998.
- , *Asas dan dasar Perpajakan 2*, PT. Refika Aditama, Bandung, 1998.

- , *Asas dan Dasar Perpajakan 3*, Eresco, Bandung, 1991.
- , *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, Eresco, Bandung, 1991.
- , *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1992.
- Soemitro, Ronny Hanitijo, *Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri*, Ghalia Indonesia, Jakarta, 1988.
- , *Perbandingan Antara penelitian Hukum Normatif dengan Penelitian Hukum Empiris*, dalam *Majalah Masalah-Masalah Hukum* No. 9 Th 1991.
- Sumarjono, Maria, SW, *Pedoman Pembuatan Usulan Penelitian*, tanpa penerbit, Yogyakarta, 1984.
- Sunggono, Bambang, *Metodologi Penelitian Hukum*, Raja Grafindo Perkasa, Jakarta, 1997.
- Surahmat, Rahmanto, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Sebuah Pengantar*, PT. Gramedia Pustaka Utama bekerjasama Arthur Andersen Prasetio Utomo, Jakarta, 2000.
- Sutjipto, Albertus, *BPHTB atas Warisan tanah dan/atau Bangunan*, Media Notariat, Membangun Notaris Profesional, Pengurus Pusat Ikatan Notaris Indonesia, Jakarta, 2001.
- Pandie, Yop, *Peranan Guru Dalam Memasyarakatkan Pajak*, PT. Bina Rena Pariwara, Jakarta, 1991.
- Pidato Presiden Soeharto pada tanggal 16 Agustus 1983* dalam Rochmat Soemitro, *Pajak Penghasilan*, Edisi Revisi, Eresco, Bandung, 1990.
- Poernomo, Hadi, *Strategi dan Prakarsa Regulasi Perpajakan Nasional Dalam Menopong Optimalisasi Penerimaan Negara*, *Berita Pajak*, Nomor 1465/Tahun XXXIV, April 2002.
- Raharjo, Satjipto, *Ilmu Hukum*, penerbit Alumni, Bandung, 1977.
- WignyoSubroto, Sutando dalam Paulus Hadi Suprpto, *Metode Normatif dalam Penelitian Hukum*, Makalah Penataran Metodologi Penelitian Ilmu-Ilmu Sosial dengan Penekanan Bidang Hukum, Lembaga Penelitian UNSOED, 1995.

Wibowo, Tri, *Dampak Penerimaan Pajak Terhadap Pendapatan Nasional*,  
Jurnal Kipas Vol. 2, Nomor 24, Nopember 2000.

#### **PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN**

UU RI No. 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara  
Perpajakan.

UU RI No. 9 Tahun 1994 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan  
Perubahan atas UU No. 6 Tahun 1983.

UU RI No. 12 Tahun 1994 tentang Pajak Bumi dan Bangunan.

UU RI No. 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan Hak atas Tanah dan  
Bangunan.

UU RI No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah.

UU RI No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara  
Pemerintah Pusat dan Daerah.

UU RI No. 20 Tahun 2000 tentang Bea Peralihan Hak atas Tanah dan  
Bangunan perubahan atas UU No. 21 Tahun 1997.

UU RI No. 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara  
Perpajakan perubahan atas UU No. 6 Tahun 1983 dan UU No. 9  
Tahun 1994.

Peraturan Pemerintah RI No. 111 Tahun 2000 tentang Pengenaan Bea  
Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Karena Waris dan  
Hibah.

Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE-22/PJ.6/2000 tentang Penerapan NPOPTKP  
dalam Penghitungan BPHTB Terutang.