

**SENGKETA PENGENAAN
BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN
DALAM KASUS MERGER DAN KONSOLIDASI
DI KANTOR PELAYANAN PBB JAKARTA SELATAN I**

T E S I S

**Program Studi
Magister Kenotariatan UNDIP**



**KATARINA NUGROHO WIDAYATI, SH
B4B 003 116**

**PROGRAM PASCA SARJANA
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2005**

TESIS

SENKETA PENGENAAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN DALAM KASUS MERGER DAN KONSOLIDASI DI KANTOR PELAYANAN PBB JAKARTA SELATAN I

Disusun Oleh :

Nama : KATARINA NUGROHO WIDAYATI, SH
NIM : B4B003116

Telah Dipertahankan Didepan Tim Penguji Tesis
Pada Tanggal 20 Desember 2005
Dan Dinyatakan Telah Memenuhi Syarat Untuk Diterima

Disetujui oleh :

Dosen Pembimbing Tesis :

Ketua Program Magister Kenotariatan
UNDIP Semarang

Budi Ispriyarso, SH, MHum
NIP. 131682450

H. Mulyadi, SH, MS.
NIP. 130529429

KATA PENGANTAR

Dengan memanjatkan puji dan syukur kehadirat Tuhan karena atas berkat rahmat-Nya penulis dapat menyelesaikan tesis dengan judul : **SENGKETA PENGENAAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN DALAM KASUS MERGER DAN KONSOLIDASI DI KANTOR PELAYANAN PBB JAKARTA SELATAN I** sebagai syarat untuk menyelesaikan study pada Program Studi Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro Semarang.

Selama proses penulisan tesis ini mulai dari penyusunan proposal penelitian, pengumpulan data di lapangan serta, pengolahan hasil penelitian sampai tersajikannya karya ilmiah ini, penulis telah banyak mendapat sumbangan pemikiran maupun tenaga yang tidak ternilai harganya bagi penulis. Untuk itu pada kesempatan ini perkenankanlah penulis dengan segala kerendahan hati dan penuh keikhlasan untuk menyampaikan rasa terima kasih yang tulus kepada :

1. Prof. Ir. H. Eko Budihardjo, MSc, selaku Rektor Universitas Diponegoro.
2. Prof. Dr. dr. Suharyo Hadisaputro sebagai Direktur Program Pascasarjana Universitas Diponegoro.
3. Bapak Mulyadi, S.H., M.S. selaku Ketua Program Studi Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro Semarang.
4. Bapak Yunanto, SH. MHum., selaku Sekretaris Program Bidang Akademik Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro.

5. Bapak Budi Ispriyarso, SH. MHum., selaku Dosen Pembimbing dan Sekretaris Program Bidang Keuangan Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro Semarang.
6. Bapak Kepala Kantor Sub Direktorat Keberatan PBB dan BPHTB Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan Republik Indonesia dan Staff serta Bapak Kepala Kantor Pelayanan PBB Jakarta Selatan I dan Seluruh Staff yang telah memberikan waktu kepada penulis untuk melakukan penelitian.
7. Bapak / Ibu Dosen Penguji tesis yang penuh kesabaran dan meluangkan waktu untuk memberikan perbaikan dan penyempurnaan pada karya ilmiah ini kepada penulis.
8. Seluruh staf Pengajar dan staf karyawan tata usaha pada Program Studi Magister Kenotariatan yang telah membantu penulis dalam menyelesaikan pendidikan di Magister Kenotariatan Universitas Diponegoro Semarang.
9. Seluruh keluargaku tersayang, yang telah memberikan dukungan, fasilitas dan doa-doanya selama mengikuti pendidikan.
10. Untuk suamiku tercinta dan anakku tersayang ARYO dan ABI SATYA. terima kasih atas segala cinta, pengorbanan dan dukungannya.
11. Seluruh Keluarga besar di Semarang dan Yogyakarta.
12. Seluruh teman-teman di Magister Kenotariatan angkatan 2003. Dan berbagai pihak yang tidak bisa penulis sebutkan satu persatu.

Penulis berharap semoga jasa-jasa baik tersebut di atas mendapat balasan dari Tuhan Yang Maha Esa. Akhirnya penulis sadari bahwa penulisan tesis ini tidak luput dari kekurangan, sehingga pada kesempatan ini penulis sangat mengharapkan kritik dan saran

yang bersifat membangun serta berharap semoga tesis ini dapat berguna bagi semua pihak yang membutuhkan dengan harapan dapat lebih dikembangkan menuju arah yang lebih baik dan lebih sempurna demi berkembangnya ilmu hukum pajak di Indonesia.

Semarang, 20 Desember 2005

Penulis

PERNYATAAN

Dengan ini penulis menyatakan bahwa Tesis ini adalah hasil pekerjaan penulis sendiri dan didalamnya tidak terdapat karya yang telah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu perguruan tinggi, dan lembaga pendidikan lainnya. Pengetahuan yang diperoleh dari hasil penerbitan maupun yang belum / tidak diterbitkan, sumbernya telah dijelaskan di dalam tulisan dan daftar pustaka dari tulisan ini.

Semarang, 20 Desember 2005

Penulis

ABSTRACT

THE DISPUTE SETTLEMENT OF LAND AND BUILDING RIGHT ACQUISITION TAX IN CASE OF MERGER AND CONSOLIDATION AT PBB TAX OFFICE JAKARTA SELATAN I

The taxation of land and building acquisition right has construed under Land and Property Right Acquisition Tax Act 1997-2000. This kind of tax may raise various subject matter especially in case of corporate merger and consolidation. In terms of merger, the tax duty is occurred to the asset value received by the dominant corporation at the time of absorption, beside, in terms of consolidation, the tax duty is occurred to the asset value received by the new enterprise which performed by two or more liquidated corporation.

Under the motivation on reducing tax duty, PT. Busindo Inti Soda creates tax avoidance by performing merger with PT. Onnax Eka Packaging then followed by performing new identity in the name of PT. Busindo Eka Pangan. The consequence of the above acts is that the tax duty is occurred only to the asset value received by PT. Busindo Intisoda at the time of merger and there is no tax duty obliged at the time of performing PT. Busindo Eka Pangan.

Based on tax audit report carried out on May 2004, PBB Tax Office Jakarta Selatan I issued Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar (SKBKB) and PT. Busindo Eka Pangan shall be obliged to settle the outstanding amount of tax duty. They are strongly argue that the mechanism of merger had been designedly as tax evasion. The Claims had been submitted by the corporations but already been rejected by the same reason.

Under the constitution of Tax Court Act No.14/2002, the corporation brought the case into tax court as the final level of legal action. The court has finally winning the corporation based on the opinion that the tax planning has purely designed as tax avoidance and the corporation has fulfill the requirements in connection with tax duty whatsoever including the terms of merger. As conclusion, the above tax avoidance will legally permitted if it is not run up against the rules.

Key Words : Merger, Consolidation, BPHTB.

ABSTRAK

SENGKETA PENGENAAN BEA PEROLEHAN HAK ATAS TANAH DAN BANGUNAN DALAM KASUS MERGER DAN KONSOLIDASI DI KANTOR PELAYANAN PBB JAKARTA SELATAN I

Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) telah diatur dalam ketentuan Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000. Pengenaan jenis pajak bisa menimbulkan beberapa permasalahan khususnya dalam kasus merger dan konsolidasi. Dalam kondisi merger, kewajiban pajak muncul terhadap nilai aset yang diterima oleh badan usaha yang dipertahankan dari hasil penggabungan usaha. Sebaliknya, dalam kasus konsolidasi kewajiban pajak muncul terhadap nilai aset yang diterima oleh badan usaha baru yang dibentuk oleh dua atau lebih badan usaha yang sebelumnya terlikuidasi.

Demi usaha untuk menurunkan kewajiban pajaknya, PT. Busindo Inti Soda melakukan penghindaran pajak dengan cara melakukan merger terlebih dahulu dengan PT. Onnax Packaging yang diikuti dengan perubahan identitas dengan nama PT. Busindo Eka Pangan. Adapun konsekuensi dari perbuatan tersebut menyebabkan kewajiban pajak dikenakan terhadap nilai aset yang diterima oleh PT. Busindo Intisoda pada saat merger dan tidak ada lagi kewajiban pajak yang melekat pada saat membentuk PT. Busindo Eka Pangan.

Berdasarkan hasil pemeriksaan pajak yang dilakukan pada bulan Mei 2004, Kantor Pelayanan PBB Jakarta Selatan I mengeluarkan Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar (SKBKB) dan PT. Busindo Eka Pangan diwajibkan untuk melunasi tunggakan kurang bayar atas jumlah kewajiban pajaknya. Mereka memiliki argumen yang kuat bahwa mekanisme merger dengan sengaja dibuat untuk tujuan pengelakan pajak. Keberatan telah diajukan oleh wajib pajak namun ditolak dengan alasan yang sama.

Berdasarkan ketentuan Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak, perusahaan telah membawa kasus tersebut ke pengadilan pajak sebagai upaya hukum akhir dimana pada akhirnya pengadilan memenangkan wajib pajak dengan alasan bahwa perencanaan pajak tersebut telah dilakukan sebagai penghindaran pajak tapi badan usaha tersebut telah memenuhi seluruh ketentuan dan persyaratan sehubungan dengan kewajiban pajaknya juga meliputi kondisi-kondisi yang wajar tentang merger. Kesimpulannya, praktek penghindaran pajak diatas secara yuridis telah diperbolehkan selama dilakukan tidak bertentangan dengan peraturan yang ada.

Kata Kunci : Merger, Konsolidasi, BPHTB.

DAFTAR ISI

	Halaman
Halaman Judul	i
Halaman Pengesahan	ii
Kata Pengantar	iii
Pernyataan	vi
Abstrak	vii
Abstract	viii
Daftar isi	ix
BAB I. PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang	1
B. Permasalahan	7
C. Tujuan Penelitian	8
D. Kegunaan Penelitian	8
E. Ruang Lingkup Penelitian	9
F. Sistematika Penulisan Tesis	9
BAB II. TINJAUAN PUSTAKA	
A. Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan	11
B. Pengertian dan Objek Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan	14
C. Pengenaan BPHTB Dalam Kasus Merger dan Konsolidasi	16

D. Penghindaran Pajak dan Penyelesaian Sengketa Dalam Perpajakan	20
BAB III. METODE PENELITIAN	
1. Metode Pendekatan	25
2. Spesifikasi Penelitian	25
3. Lokasi Penelitian	26
4. Populasi dan Metode Penentuan Sampel	26
5. Jenis dan Sumber Data	27
6. Teknik Pengumpulan Data dan Instrumen Penelitian	30
7. Teknik Analisis Data	30
BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	
A. Pengenaan Bea perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Terhadap Kasus Merger dan Konsolidasi	32
B. Analisis Penyelesaian Sengketa Pengenaan BPHTB Terhadap PT. Busindo Eka Pangan	41
BAB V. PENUTUP	
A. Kesimpulan	63
B. Saran-saran	64
DAFTAR PUSTAKA	65
LAMPIRAN-LAMPIRAN	

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) merupakan salah satu jenis pajak yang diatur dalam Undang-undang Nomor. 21 Tahun 1997, sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan. Perolehan hak tersebut terjadi karena adanya perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan atau bangunan oleh orang pribadi atau badan¹, misalnya dalam transaksi jual beli, tukar menukar atau dalam kasus penggabungan usaha (merger), maupun peleburan usaha (konsolidasi). Demi efisiensi usaha atau pertimbangan strategis, dewasa ini banyak dijumpai perusahaan-perusahaan yang memperkuat posisinya dengan melakukan merger atau konsolidasi. Dalam proses merger maupun konsolidasi, telah terjadi perubahan struktur modal perusahaan serta pengalihan aktiva tetap termasuk tanah dan bangunan, untuk kemudian dialihkan kepada pemilik baru, yang berarti telah terjadi perolehan hak atas tanah dan bangunan yang terutang BPHTB.

Pajak yang terutang dalam setiap transaksi perolehan hak atas tanah dan bangunan, cenderung berlapis-lapis serta masing-masing jenis pajak memiliki karakteristik tersendiri. Adapun jenis-jenis pajak yang bisa dikenakan antara lain :

¹ Pasal 1 ayat (2) Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000.

1. Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 4 ayat 2 Final

Pajak ini pada hakekatnya dibebankan kepada pihak penjual dengan tarif 5% dari nilai jual objek pajak, dengan pertimbangan bahwa pihak penjual dianggap memperoleh penghasilan atau dalam istilah undang-undang pajak penghasilan dianggap memperoleh tambahan kemampuan ekonomis.

2. Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Pajak ini selalu mengikat pada setiap nilai jual objek pajak sebagai *value added* yang terutang atas penyerahan barang/jasa kena pajak. PPN dengan tarif umum 10% dari harga jual objek pajak, biasanya masuk dalam komponen harga jual dan dibebankan kepada pihak pembeli. PPN tersebut wajib dipungut oleh pihak penjual untuk disetor dan dilaporkan ke Kantor Pelayanan Pajak setiap bulan, melalui Surat Pemberitahuan Masa PPN.

3. Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM)

Khusus untuk barang kena pajak yang tergolong mewah seperti apartemen, kondominium dengan luas melebihi 150 m² dan harga di atas Rp. 4,000,000/m², pihak penjual wajib mengenakan PPnBM kepada pembelinya dengan tarif 20% dari nilai jual objek pajak. PPnBM ini hanya dikenakan 1 kali pada saat penyerahan, sedangkan untuk penyerahan tingkat berikutnya tidak dikenakan lagi PPnBM.

4. Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB)

Atas perolehan hak atas tanah dan bangunan, pihak pembeli wajib menyetorkan BPHTB yang terutang dengan tarif 5% x (Nilai Perolehan Objek Pajak – Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak kena Pajak).

5. Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)

Pajak ini merupakan pajak yang sifatnya rutin dan terutang setiap tahun. Besarnya nilai PBB yang terutang tergantung dari besaran Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) yang ditetapkan secara berkala oleh kantor pelayanan PBB setempat. Pemilik tanah/bangunan diharuskan mengisi Surat Pemberitahuan Objek Pajak (SPOP) dengan menguraikan identitas tanah dan bangunan yang dimiliki untuk kemudian dilaporkan, dicocokkan dengan database KP PBB setempat dan diterbitkan Surat Pemberitahuan Pajak Terutang (SPPT). PBB yang terutang dalam lembar SPPT wajib disetor oleh pihak pemilik tanah/bangunan selambat-lambatnya pada tanggal 29 Agustus setiap tahunnya.

Banyaknya jenis pajak yang harus disetorkan kepada negara, mendorong perusahaan selaku wajib pajak melakukan perencanaan pajak (*tax planning*), dengan tujuan untuk meminimalkan kewajibannya dalam membayar pajak. Penghindaran pajak biasanya terjadi karena ketentuan perpajakan tidak mampu menjangkau berbagai jenis transaksi usaha, maupun peristiwa-peristiwa hukum yang lazim terjadi dalam dunia usaha, sehingga ditemukan adanya “*lubang-lubang*” hukum yang dimanfaatkan oleh oknum perusahaan tertentu untuk menghindari pajak secara sah².

Maraknya strategi merger dan konsolidasi dalam usaha manufaktur, jasa maupun perbankan sejak krisis ekonomi tahun 1998, menimbulkan kontroversi tersendiri dibidang perpajakan, khususnya pengenaan BPHTB terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan selama proses merger dan konsolidasi. Kalangan perusahaan swasta nasional maupun *joint venture* termasuk BUMN

² Hasan Mubari, Jurnal Artikel Pajak, **Legal Judgement for Tax Avoiding**, Jakarta 2001 hal 4.

yang melakukan merger ramai-ramai mengajukan pembebasan BPHTB atas pengalihan aset tanah dan bangunannya, namun Pemerintah melalui Instansi Direktorat Jenderal Pajak hingga saat ini dengan tegas menolak permintaan tersebut karena dalam proses *revaluasi* (penilaian kembali aset tanah/bangunan) pasca merger, terdapat margin keuntungan yang diperoleh karena kenaikan nilai tanah yang signifikan, sehingga setiap perusahaan yang memperoleh hak atas tanah dan bangunan dianggap memperoleh potensi kemampuan ekonomis, bahkan bila tanah tersebut dalam kondisi diam kemampuan ekonomis tersebut tetap dianggap ada karena dari tahun ke tahun nilai tanah selalu bertambah. Untuk mengakomodasikan kepentingan dunia usaha pada waktu itu, dikeluarkan Surat Keputusan Menteri Keuangan RI nomor 181/kmk.04/1999 sebagaimana telah diubah terakhir dengan nomor 561/kmk.03/2004 tentang Pemberian Pengurangan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan, termasuk diantaranya BPHTB yang terutang karena kasus merger atau konsolidasi dengan syarat syarat tertentu yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Dengan berlakunya ketentuan ini, beberapa perusahaan yang melakukan merger atau konsolidasi segera mengajukan pengurangan BPHTB, namun dalam prakteknya tidak semua permohonan pengurangan BPHTB dapat disetujui. Hal ini disebabkan karena beberapa hal antara lain :

1. Pengajuan permohonan pengurangan BPHTB telah melewati jangka waktu 3 bulan sejak saat terutangnya BPHTB sesuai ketentuan Pasal 5 ayat (4).

2. Nilai buku pada saat revaluasi yang memuat nilai objek tanah dan bangunan tidak sesuai dengan nilai pasar yang sebenarnya sehingga sering ditemukan nilainya sengaja dibuat terlalu rendah sampai di bawah NJOP.
3. Jumlah objek tanah dan bangunan yang dilaporkan ternyata tidak sesuai dengan kenyataan di lapangan, bisa jadi objek tanah yang sebenarnya milik perusahaan lain turut dimintakan juga pengurangan BPHTB.
4. Pemohon tidak mampu melunasi seluruh tunggakan pajak terdahulu, sehingga tidak bisa memperoleh *Tax Clearance*.³
5. Dokumen-dokumen tanah dan bangunan yang diajukan tidak lengkap.

Kesulitan-kesulitan inilah yang membuat pengusaha memandang perlu adanya perencanaan khusus di bidang perpajakan terutama pada saat melakukan merger atau konsolidasi. Salah satu penghindaran BPHTB yang sedang menjadi kontroversi dewasa ini, ialah dengan cara tidak melakukan peleburan usaha (konsolidasi) sebagaimana dilakukan oleh PT. Busindo Inti Soda dan PT. Onnax Eka Packaging sebelum membentuk PT. Busindo Eka Pangan⁴. PT. Busindo Inti Soda merupakan perusahaan manufaktur yang bergerak di bidang pembuatan minuman bersoda, sedangkan PT. Onnax Eka Packaging adalah perusahaan pengepakan yang sebelumnya bekerjasama menyediakan proses pengalengan bagi produk PT. Busindo Inti Soda. Demi efisiensi dan strategi usaha, manajemen kedua perusahaan sepakat untuk melakukan konsolidasi dengan menyatukan struktur aset dan permodalan mereka, sekaligus meleburkan kedua perusahaan ke

³ *Tax Clearance* atau Surat Keterangan Fiskal ialah surat yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak yang berisi data pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak untuk masa dan tahun tertentu sebagaimana diatur dalam Surat Keputusan Dirjen Pajak Nomor Kep-447/PJ/2001.

⁴ Salinan uraian pemandangan proses keberatan atas nama Likuidator PT. Onnax Eka Packaging tertanggal 21 Agustus 2004, Sub Dit Keberatan PBB dan BPHTB.

dalam 1 perusahaan baru, tapi cara ini segera diubah, karena seluruh pengalihan hak atas tanah dan bangunan pada 2 perusahaan ini menjadi 1 perusahaan baru akan terutang BPHTB dan pajak lainnya yang lebih besar. Solusinya ialah, PT. Onnax Eka Packaging dengan nilai aset tanah/bangunan yang lebih kecil terlebih dahulu dilikuidasi dan diambil alih oleh PT. Busindo Inti Soda selaku perseroan yang dipertahankan sehingga sesuai ketentuan Pasal 107 Undang-undang Nomor 1 Tahun 1995 tentang Perseroan Terbatas telah memenuhi kriteria sebagai penggabungan usaha (merger), hal ini berarti BPHTB yang terutang hanya dihitung berdasarkan nilai tanah/bangunan yang dialihkan dari PT. Onnax Eka Pangan saja. Tidak lama setelah proses merger selesai, barulah PT. Busindo Inti Soda berubah nama menjadi PT. Busindo Eka Pangan tanpa melakukan likuidasi terlebih dahulu. Sampai proses ini, perubahan yang terjadi hanyalah merupakan perubahan identitas badan hukum tanpa adanya unsur pengalihan hak atas tanah dan bangunan sehingga tidak lagi terutang BPHTB.

Pada tanggal 2 April 2004, dilakukan pemeriksaan oleh petugas Direktorat PBB & BPHTB dan Kantor Pelayanan PBB Jakarta Selatan I terhadap PT. Busindo Eka Pangan dan dalam salah satu uraian pemeriksaannya ditemukan, bahwa seharusnya BPHTB diperhitungkan berdasarkan pengalihan aset tanah dan bangunan dari PT. Busindo Inti Soda dan PT. Onnax Eka Packaging (bukan hanya aset milik PT. Onnax Eka Packaging saja), karena setelah dilakukan penelusuran lebih lanjut terhadap dokumen dan korespondensi wajib pajak, perbuatan hukum yang telah dilakukan oleh wajib pajak diatas, terbukti merupakan rekayasa yang disengaja dengan tujuan untuk menghindari pengenaan pajak khususnya BPHTB.

Berdasarkan hasil pemeriksaan tersebut, kewajiban BPHTB diperhitungkan ulang dan dikeluarkan Surat Ketetapan BPHTB Kurang bayar (termasuk sanksi administrasi) sebesar Rp. 1,608,629,908,-. Mendapat tagihan ini, manajemen PT. Busindo Eka Pangan menolak hasil pemeriksaan dan tetap bersikukuh bahwa apa yang telah dilakukan sudah memenuhi ketentuan sebagaimana termaktub dalam Undang-undang BPHTB dengan cara-cara yang sah, sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1998 Tentang Penggabungan, Peleburan dan Pengambilalihan Perseroan. Sebagai tindak lanjutnya, wajib pajak mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak, namun ditolak dengan alasan yang sama sehingga mempertahankan jumlah pajak terutang sebagaimana tertuang dalam hasil pemeriksaan. Langkah hukum selanjutnya ialah mengajukan Banding atas Surat Keputusan Keberatan ke Pengadilan Pajak dengan tata cara pengajuan Banding sebagaimana diatur Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak.

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian dalam latar belakang diatas, maka yang menjadi permasalahan pokok dalam penulisan tesis ini adalah sebagai berikut :

1. Bagaimanakah pengenaan BPHTB terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan khususnya dalam kasus merger dan konsolidasi ?
2. Bagaimanakah kajian yuridis penyelesaian sengketa pengenaan BPHTB terhadap PT. Busindo Eka Pangan ?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian yang dilakukan dalam tesis mengenai Penyelesaian Sengketa Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Dalam Kasus Merger dan Konsolidasi di Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Jakarta Selatan I adalah sebagai berikut :

1. Memberikan gambaran khusus tentang pengenaan BPHTB terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan bagi perusahaan-perusahaan yang melakukan merger/konsolidasi.
2. Menguraikan kajian yuridis berdasarkan ketentuan yang berlaku untuk membahas penyelesaian sengketa pengenaan BPHTB terhadap PT. Busindo Eka Pangan.

D. Kegunaan Penelitian

Penelitian tesis ini diharapkan dapat memberikan manfaat dan kegunaan berupa :

1. Kegunaan secara teoritis

Penulis berharap hasil penelitian mampu memberikan kontribusi bagi perkembangan hukum khususnya hukum perpajakan.

2. Kegunaan secara praktis

Selain kegunaan secara teoritis, hasil penelitian yang dilakukan penulis diharapkan juga mampu memberikan sumbangan praktis yakni :

- a. Memberikan wacana akademis kepada semua pihak yang terkait dengan masalah perpajakan khususnya bagi wajib pajak, notaris/PPAT dan petugas pajak khususnya mengenai BPHTB.
- b. Memberikan sumbangan pikiran dalam upaya menyelesaikan sengketa pajak yang timbul berkaitan dengan perolehan hak atas tanah dan bangunan.

E. Ruang Lingkup Penelitian

Penelitian ini dibatasi pada hal-hal yang melatarbelakangi adanya sengketa pengenaan BPHTB dalam kasus merger dan konsolidasi untuk selanjutnya mencari penyelesaian suatu kasus berdasarkan ketentuan perundang-undangan yang berlaku sehingga ditemukan simpul-simpul strategis yang bisa dibahas secara akademis.

F. Sistematika Penulisan

Dalam penulisan tesis yang berjudul “ Penyelesaian Sengketa Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Dalam Kasus Merger dan Konsolidasi Di Kantor Pelayanan PBB Jakarta Selatan I” terdiri atas 5 Bab dengan sistematika sebagai berikut :

BAB I. PENDAHULUAN, pada bab ini akan diuraikan tentang latar belakang, permasalahan, tujuan penelitian, kegunaan penelitian, ruang lingkup penelitian serta sistematika penulisan.

BAB II. TINJAUAN PUSTAKA, pada bab ini berisi teori-teori dan peraturan-peraturan sebagai dasar hukum yang melandasi pembahasan masalah yang dibahas.

Bab III. METODOLOGI PENELITIAN, menguraikan secara jelas tentang metode penelitian yang meliputi metode pendekatan, spesifikasi penelitian, teknik penelitian, populasi, teknik penentuan sampel, teknik pengumpulan data serta analisis data.

BAB IV. HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS, membahas tentang hasil penelitian atas pengenaan BPHTB terhadap pengalihan hak atas tanah dan bangunan dalam kasus merger dan konsolidasi serta kajian yuridis atas penyelesaian sengketa pengenaan BPHTB terhadap PT. Busindo Eka Pangan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku.

BAB V. PENUTUP, merupakan kesimpulan dari hasil penelitian dan pembahasan terhadap permasalahan yang telah diuraikan serta saran dari penulis berkaitan dengan penyelesaian sengketa pengenaan BPHTB dalam kasus merger dan konsolidasi.

DAFTAR PUSTAKA

LAMPIRAN

BAB II

TINJAUAN PUSTAKA

A. Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan

Pengertian yang paling luas dari perkataan “benda” (*Zaak*) ialah segala sesuatu yang dapat dihaki oleh orang, disini benda berarti objek sebagai lawan dari subjek atau orang dalam hukum. Suatu benda dapat termasuk dalam golongan benda yang tak bergerak (*Onroerend*) pertama karena sifatnya, kedua karena tujuan pemakaiannya dan yang ketiga karena memang demikian ditentukan oleh undang-undang. Adapun benda yang tak bergerak karena sifatnya ialah tanah, termasuk segala sesuatu yang secara langsung atau tidak langsung, karena perbuatan alam atau perbuatan manusia, digabungkan secara erat menjadi satu dengan tanah itu sendiri. Jadi, misalnya sebidang pekarangan, beserta segala apa yang terdapat di dalam tanah itu dan segala apa yang dibangun disitu secara tetap (rumah) dan yang ditanam disitu (pohon)⁵.

Suatu hak kebendaan (*Zakelijk Recht*) ialah suatu hak yang memberikan kekuasaan langsung atas suatu benda yang dapat dipertahankan terhadap tiap orang.⁶ Menurut *Legitimatie Theorie* dari Paul Scholten, pada umumnya hak milik atas suatu barang hanya dapat berpindah secara sah jika seseorang memperolehnya dari orang yang berhak memindahkan hak milik atas barang tersebut yaitu : pemiliknya sehingga dalam transaksi jual beli, pihak pembeli harus menyelidiki terlebih dahulu apakah si penjual benar-benar mempunyai

⁵ Subekti, **Pokok-pokok Hukum Perdata**, Penerbit PT. Intermasa, Jakarta Oktober 1985 hal 60-61

⁶ Ibid hal 62

hak milik atas barang/benda tersebut. Dalam transaksi pemindahan hak atas tanah dan bangunan, unsur yang terpenting ialah adanya penyerahan (*Overdracht atau levering*) dimana memiliki 2 arti, pertama perbuatan yang berupa penyerahan kekuasaan belaka (*Feitelijke Levering*) kedua, perbuatan hukum yang bertujuan memindahkan hak milik kepada orang lain (*Juridische Levering*). Pemindahan hak milik ini tidak cukup dilaksanakan dengan pengoperan kekuasaan belaka, melainkan harus pula dibuat suatu surat penyerahan (*Akte van transport*) atau semacam register balik nama. Peralihan atau pemindahan hak bisa memiliki arti berpindahnya hak milik atas tanah dari pemiliknya kepada pihak lain karena adanya suatu perbuatan hukum⁷. Ditinjau dari perbuatan hukumnya, peralihan tersebut terjadi karena 2 hal :

a. Beralih

Seseorang yang mempunyai hak tersebut meninggal dunia sehingga secara otomatis beralih kepada ahli warisnya. Menurut pengertian ini pengalihan/pemindahan hak terjadi karena “hukum”nya yang memberikan perolehan hak kepada ahli waris secara otomatis.

b. Dialihkan

Pemindahan hak terjadi secara disengaja sehingga hak tersebut lepas dari pemiliknya semula dan menjadi pemilik pihak lain. Hal ini berarti pemindahan/peralihan hak terjadi karena adanya “perbuatan hukum.”

⁷ Urip Santoso, **Hukum Agraria dan Hak-hak Atas Tanah**, PT. Prenada Media Group, April 2005 halaman 92

Perbuatan hukum bisa berupa jual beli, perjanjian tertentu, hibah wasiat maupun tukar menukar⁸.

Pada saat itulah pemilik tanah dan bangunan dianggap telah melepaskan haknya dan pihak pembeli menerima perolehan hak atas tanah dan bangunan. Dalam hal terjadi pemindahan hak atas tanah dan bangunan karena suatu penyerahan, pihak pembeli dianggap memperoleh fungsi sosial dan alat investasi atas tanah sekaligus manfaat ekonomis atas bangunan yang diperoleh dan oleh karenanya dapat dipajaki oleh negara. 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 Undang-undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan dasar Pokok-pokok Agraria, hak-hak kebendaan yang dimaksud diatas tidak berlaku lagi, karena semuanya sudah diganti dengan hak-hak baru yang diatur dalam Peraturan dasar Pokok-pokok Agraria, dengan demikian sejak diundangkannya undang-undang ini, bea balik nama atas hak harta tetap berupa hak atas tanah tidak dipungut lagi. Dengan pertimbangan hal

⁸ Marihot P. Siahaan, **Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan ; Teori dan Praktek**, Rajawali Pers PT. Raja Grafindo Persada, Agustus 2002 halaman 127

tersebut, sebagai pengganti Bea Balik Nama terhadap perolehan hak atas tanah, perlu diadakan pungutan pajak atas perolehan hak atas tanah dan bangunan dengan nama Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) melalui Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000.

B. Pengertian dan Objek Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan.

1. Pengertian BPHTB

BPHTB merupakan pajak yang dikenakan terhadap wajib pajak yang menerima perolehan hak atas tanah dan bangunan melalui transaksi-transaksi tertentu atau perbuatan/peristiwa hukum tertentu yang diatur dalam undang-undang. Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 telah memberikan kepastian hukum dan tertib administrasi dalam pemungutan pajak atas suatu hal yang ditetapkan sebagai objek pajak, menentukan apa yang tidak dikenakan pajak dan kepada siapa pajak terutang harus ditagih. Sebagai salah satu jenis pajak, maka unsur-unsur yang melekat menurut sifatnya sesuai dengan definisi pajak pada umumnya yakni iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan dengan tidak mendapatkan prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk

membayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara yang menyelenggarakan pemerintahan⁹.

2. Objek BPHTB

Sesuai ketentuan Pasal 2 ayat (1) Undang-undang BPHTB, Pajak yang dikenakan atas pengalihan hak atas tanah dan bangunan memiliki objek tunggal yakni “perolehan hak atas tanah dan bangunan” dimana dalam hukum pajak positif memiliki pengertian sebagai perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan bangunan oleh orang pribadi atau badan secara permanen atau untuk seterusnya dan bukan bersifat sementara waktu (perolehan hak sewa bukan merupakan objek BPHTB karena bersifat sementara waktu). Objek tersebut haruslah tanah dan bangunan, bila objek tersebut bukan tanah dan bangunan misalnya transaksi jual beli saham maka perolehan hak yang terjadi bukan merupakan objek BPHTB. Dalam memori penjelasan Undang-undang BPHTB dijelaskan bahwa pengertian “bangunan” sebagai salah satu objek pajak merupakan konstruksi teknik yang ditanam atau dilekatkan secara tetap pada tanah dan atau perairan antara lain gedung, rumah, kolam renang dan sebagainya. Definisi ini sama dengan pengertian bangunan sebagaimana diatur dalam Undang-undang Nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) hanya saja dalam Undang-undang BPHTB tidak menjabarkan secara rinci apa yang menjadi pengertian “tanah”. Untuk memahami definisi tanah maka perlu mengacu pada Undang-undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Undang-undang Pokok Agraria (UUPA) yang saat ini

⁹ P.J.A Adriani, terjemahan oleh Santoso Brotodiharjo, **Pengantar Ilmu Hukum Pajak**, Jakarta 1991 hal.2

menjadi induk peraturan hukum tanah dan Indonesia. Dalam ketentuan tersebut diatur 2 pengertian tentang tanah yakni tanah dalam arti luas berarti bumi yang meliputi permukaan bumi, tubuh bumi dibawahnya termasuk pula yang berada dibawah air, namun secara sempit pengertian tanah hanya merujuk pada permukaan bumi (permukaan tanah). Pengertian yuridis terhadap istilah tanah dan bangunan merupakan unsur penting yang menjadi penentu adanya objek BPHTB.

C. Pengenaan BPHTB Dalam Kasus Merger dan Konsolidasi

Dalam dunia usaha, untuk meningkatkan efektivitas dan efisiensi, sebuah perseroan bisa melakukan penggabungan usaha (merger) atau peleburan usaha (konsolidasi) sehingga diharapkan manajemen perseroan bisa menghasilkan keputusan-keputusan strategis atau memperkuat struktur permodalan perseroan. Menurut Encyclopedia Of Banking and Finance, merger memiliki definisi sebagai “ *a combination of two or more corporation where the dominant unit absorbs the passive unit then the former continuing operations usually under the same name* “ sedangkan yang dibedakan dari definisi konsolidasi ialah “ *In consolidation, two units combine and are succeeded by a new corporation usually with new tittle.*”¹⁰ Hal ini berarti, dalam kasus merger masih mempertahankan salah satu status badan hukum perseroan yang dianggap dominan sedangkan pada kasus konsolidasi, kedua perseroan terlikuidasi dan membentuk badan hukum baru. Di Indonesia, ketentuan mengenai merger dan

¹⁰ Ahmad Yani & Gunawan Widjaja, **Seri Hukum Bisnis ; Perseroan Terbatas**, PT. Raja Grafindo Persada, Maret 2003 Hal.130

konsolidasi diatur dalam Undang-undang nomor 1 Tahun 1995 Tentang Perseroan Terbatas (Bab VII Pasal 102 – 109) dengan ketentuan pelaksanaannya diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1998 Tentang Penggabungan, Peleburan dan Pengambilalihan Usaha. Menurut ketentuan ini sebuah konsolidasi berarti perbuatan hukum yang dilakukan oleh 2 (dua) perseroan atau lebih untuk meleburkan diri dengan cara membentuk suatu perseroan baru dan masing-masing perseroan yang meleburkan diri menjadi bubar. Peleburan tersebut diikuti dengan peralihan segala kewajiban dan hak-hak 2 perseroan yang melebur dan perseroan yang meleburkan diri akan hilang status hukumnya¹¹. Sebaliknya dalam kasus merger, status badan hukum salah satu perseroan yang dominan tetap dipertahankan dan perseroan yang terlikuidasi akan menyerahkan seluruh kewajiban dan haknya terhadap perseroan yang dipertahankan.

Dalam istilah perdata, Perseroan terbatas merupakan suatu badan hukum atau *Rechtspersoon* yang memiliki kekayaan tersendiri, terlepas dari kekayaan para pesero atau pengurusnya dan atas setiap perjanjian, hutang piutang yang telah dibuat atas nama perseroan tidak berlaku secara tanggung renteng (*Hoofdelijk*) terhadap kekayaan pesero/pemegang andil. Berdasarkan hal tersebut, sebuah perseroan dianggap memiliki struktur permodalan dan aset yang diperhitungkan secara mandiri atau terlepas. Apabila perseroan itu terlikuidasi sebagai akibat adanya merger maka status modal dan aset akan diperhitungkan dalam nilai buku akhir pada neraca likuidasi untuk selanjutnya dialihkan kepada perseroan yang dipertahankan. Proses pengalihan yang

¹¹ Munir Fuady, SH, **Hukum Tentang Merger**, PT. Citra Aditya Bakti, Oktober 2002 hal.23

dimaksud disini bukan hanya pengalihan modal namun termasuk juga pengalihan aset/harta berupa tanah dan bangunan di atasnya. Sesuai ketentuan Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 atas peristiwa hukum atau perbuatan hukum yang menghasilkan penggabungan usaha (merger) atau peleburan usaha (konsolidasi) dan memenuhi unsur adanya perolehan atau pengalihan hak atas tanah dan bangunan, menjadi terutang BPHTB serta dibebankan kepada perseroan yang dipertahankan atau perseroan baru yang dibentuk selaku penerima perolehan hak tersebut. Ketentuan Pasal 2 ayat (2) Angka 10 Penjelasan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan merger ialah penggabungan usaha dengan definisi "*Penggabungan dari dua badan usaha atau lebih dengan cara tetap mempertahankan berdirinya salah satu badan usaha dan melikuidasi badan usaha lainnya yang menggabung*" sedangkan pengertian konsolidasi diistilahkan sebagai peleburan usaha sebagaimana dimaksud dalam angka 11 dengan definisi "*Penggabungan dari dua atau lebih badan usaha dengan cara mendirikan badan usaha baru dan melikuidasi badan-badan usaha yang bergabung tersebut*" Perolehan hak atas tanah dan bangunan yang dibuktikan dengan akta peralihan atau akta peralihan aktiva (kekayaan) yang dibuat oleh pejabat yang berwenang dan sesuai ketentuan Pasal 9 ayat (1) menjadi terutang BPHTB sejak tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta penggabungan/peleburan usaha. Sesuai ketentuan Pasal 6 ayat (2), nilai perolehan objek pajak ditentukan tidak berdasarkan nilai buku terakhir dalam

posisi neraca perusahaan yang dilikuidasi, tapi berdasarkan nilai pasar, sehingga nilai harta berupa tanah dan bangunan harus dilakukan revaluasi (penilaian kembali) terlebih dahulu untuk menentukan harga pasarnya. Dalam hal harga pasar lebih tinggi dari Nilai Jual Objek Pajak (NJOP) maka nilai yang dipakai untuk perhitungan BPHTB ialah harga pasar, sedangkan apabila nilai pasar lebih rendah dari NJOP maka nilai yang dipakai ialah nilai NJOP¹². Untuk melakukan revaluasi, biasanya perusahaan-perusahaan bisa melakukan penilaian sendiri atau untuk mempersingkat waktu bisa menunjuk perusahaan penilai independen dimana laporan hasil revaluasi aset memiliki bobot kompetensi yang bisa dipertanggungjawabkan secara profesional.

Setelah dilakukan perbandingan mana yang lebih tinggi antara nilai pasar dengan NJOP, maka bisa ditetapkan Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP). Sebagai faktor pengurang, ditetapkan Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak (NPOPTKP) yang besarnya bervariasi di setiap wilayah, misalnya untuk wilayah DKI Jakarta sebesar Rp. 60,000,000,-, wilayah Riau, Pekanbaru sebesar Rp. 15,000,000,- sedangkan wilayah Bogor, Bekasi dan Tangerang sebesar Rp. 20,000,000,- Kebijakan atas besaran ini ditentukan berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 113 Tahun 2000 jo Keputusan Menteri Keuangan Nomor 516/kmk.04/2000. Selanjutnya setelah NPOP dikurangi dengan NPOPTKP, dapat diperoleh Nilai Jual Kena Pajak (NJKP) dan dikalikan tarif efektif BPHTB sebesar 5% sehingga secara keseluruhan rumus perhitungan BPHTB dapat diformulasikan sebagai berikut :

¹² Penjelasan Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 Tentang **Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan**.

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

BPHTB terutang harus disetor oleh wajib pajak di bank atau loket pembayaran pajak di kantor pos terdekat dengan mengisi surat setoran BPHTB (SSB) dan dilaporkan ke Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan yang sesuai lokasi objek pajak. Bukti pelunasan tersebut akan diminta oleh notaris/PPAT sebagai salah satu persyaratan sebelum ditandatanganinya akta penggabungan/peleburan usaha.

D. Penghindaran Pajak dan Penyelesaian Sengketa Dalam Dinamika Perpajakan.

Sebagai negara yang menganut ajaran teori legisme, maka setiap tindakan yang berkaitan dengan kepentingan negara harus memiliki landasan yuridis guna menghindari tindakan sewenang-wenang sekaligus merupakan justifikasi negara terhadap tindakan yang diambil aparatnya¹³. Dalam kaitannya dengan masalah perpajakan, kesadaran dan kepatuhan wajib pajak merupakan faktor penting dalam sistem perpajakan modern. Mengingat pentingnya hal demikian, pemerintah mulai membangun kesadaran dan kepatuhan wajib pajak ditandai dengan penerapan regulasi intensif dan ekstensif di bidang perpajakan misalnya perubahan sistem *official asesment* menjadi *self asesment* sejak tahun 1983 dimana wajib pajak bisa menghitung, membayar dan melaporkan pajaknya

¹³ Jamal Wiwoho, Lulik Djatikumoro, **Dasar-Dasar Penyelesaian Sengketa Pajak**, PT. Citra Aditya, Jakarta 2002 hal.29.

sendiri. Dianutnya sistem ini membawa misi dan konsekuensi adanya perubahan sikap kesadaran masyarakat maupun badan hukum usaha untuk membayar pajak secara sukarela. Menurut Rochmat Soemitro, keberhasilan sistem self assessment ditentukan oleh beberapa hal yaitu :

- a. Kesadaran pajak dari wajib pajak/penanggung pajak
- b. Kejujuran wajib pajak
- c. *Tax Mindedness* yaitu hasrat untuk membayar pajak
- d. *Tax Discipline* atau disiplin pembayaran pajak¹⁴

Berangkat dari teori ini maka yang menjadi tolok ukur berhasilnya suatu sistem perpajakan ialah tingkat kepatuhan yang bisa dikuantifikasi dalam prosentase antara jumlah pajak yang disetor dengan potensi objek pajak. Menurut pendapat Soerjono Soekanto, permasalahan kepatuhan haruslah dikembalikan kepada dasarnya. Adapun dasar kepatuhan itu adalah :

1. *Indoctrination*

Bahwa orang mematuhi hukum lebih karena ia telah diindoktrinasi untuk berbuat seperti yang dikehendaki oleh kaidah hukum tersebut. Indoktrinasi terjadi melalui proses sosialisasi oleh institusi terkait.

2. *Habituation*

Orang mematuhi hukum karena merupakan suatu kebiasaan yang dilakukan dengan bentuk dan cara yang sama (secara berulang). habituation merupakan tindak lanjut atau konsekuensi dari proses indoktrinasi.

¹⁴ Rochmat Soemitro, **Asas dan Dasar Perpajakan**, Eresco, Bandung 1987 Hal.12.

3. *Utility*

Orang mematuhi hukum karena ia akan merasakan kegunaan hukum untuk menciptakan keadaan yang diharapkan. Tindakan ini didasari oleh pemikiran bahwa ia akan memperoleh manfaat dari sikap dan tindakan yang diambilnya.

4. *Group Identification*

Kepatuhan terhadap hukum dianggap sebagai sarana yang paling tepat untuk mengadakan identifikasi. Identifikasi yang dimaksud lebih terhadap kelompok sosial orang tersebut.¹⁵

Dalam konteks kewajiban perpajakan maka kepatuhan yang berdasar pada *Utility* merupakan format yang ideal bagi terciptanya motivasi kepatuhan bagi wajib pajak dan kewajiban bagi penyelenggara pemerintah untuk memberikan timbal balik. Hubungan timbal balik yang dimaksud ialah jasa pelayanan publik yang terkait langsung dengan masyarakat. Tuntutan kepatuhan masyarakat tanpa adanya hubungan timbal balik akan menghasilkan respon negatif sehingga wajib pajak akan berusaha meminimalkan (kalau bisa menghilangkan) kewajiban pajaknya melalui cara-cara yang bervariasi. Hal inilah yang dinamakan dengan upaya penghindaran pajak. Menurut sosiolog Jamaludin Ancok, upaya penghindaran pajak oleh wajib pajak dapat dikategorikan menjadi 3 tipe :

¹⁵ Petikan hal.19 Bahan Diklat Teknis Sustantif (DTS) Perpajakan II Lanjutan, **Manajemen dan Sistem Administrasi Perpajakan Modern**, Pusdiklat Pajak Slipi Kemanggisan 2002.

a. *Tax Avoidance*

Yaitu upaya penghindaran pajak dengan cara wajib pajak mengurangi jumlah pajak yang harus dibayar dengan cara mencari kelemahan peraturan di bidang perpajakan (*loopholes*).

b. *Tax Evassion*

Upaya penghindaran dilakukan dengan cara wajib pajak dengan sengaja tidak melaporkan kekayaan dan penghasilannya yang seharusnya kena pajak.

c. *Tax Arrearage*

Dari awal wajib pajak memang tidak mempunyai kemauan untuk membayar pajak.¹⁶

Ketiga tipe penghindaran pajak tersebut dalam prakteknya dapat berdiri secara tunggal atau secara sekaligus. Menurut pendapat Abdul Asri Harahap, diantara ketiga tipe tersebut, hanya tipe *tax evasion* dan *tax arrearage* yang dapat dikenai hukuman. Sedangkan tipe *tax avoidance* tergolong legal selama penghindarannya tidak bertentangan dengan hukum pajak positif atau penghindarannya dilakukan atas cara-cara atau objek-objek tertentu yang belum diatur dalam ketentuan perpajakan.¹⁷

Penyelesaian sengketa yang timbul antara Fiskus dengan wajib pajak sehubungan dengan adanya penghindaran pajak, pada tahap awal akan dilakukan melalui mekanisme pengajuan *keberatan* kepada Direktur Jenderal Pajak dengan jangka waktu penyelesaian maksimal selama 12 (dua belas) bulan

¹⁶ Abdul Asri Harahap, **Paradigma Baru Perpajakan Indonesia, Perspektif Ekonomi-Politik**, Integra Dinamika Press, Jakarta 2004 hal.46.

¹⁷ Ibid Hal. 47

sejak saat diterimanya surat Keberatan. Apabila keberatan ditolak, maka wajib pajak masih bisa melakukan upaya hukum ke tingkat yang lebih tinggi yakni pengajuan *banding* di tingkat pengadilan pajak. Terhadap pengajuan banding ini, Pengadilan Pajak harus segera memberikan putusan dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak surat Banding diterima (khususnya untuk pemeriksaan dengan acara biasa). Melalui mekanisme ini, penyelesaian sengketa perpajakan sudah dilakukan diluar instansi Direktorat Jenderal Pajak sehingga diharapkan bisa memberikan putusan yang lebih obyektif dan memenuhi rasa keadilan. Dalam proses penyelesaian sengketa pajak berdasarkan Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002, Pengadilan Pajak merupakan lembaga peradilan pajak yang putusannya bersifat akhir dan mempunyai kekuatan hukum yang tetap. Terhadap putusannya hanya dapat dilakukan upaya hukum luar biasa melalui *Peninjauan Kembali* oleh Mahkamah Agung.¹⁸

¹⁸ Budi Ispriyarso, **Penyelesaian Sengketa Pajak Berdasar UU No.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak**, Artikel Masalah-masalah Hukum Vol.XXXI No.3 Juli-September 2003.

BAB III

METODOLOGI PENELITIAN

Mengingat penelitian sebagai salah satu sarana dalam pengembangan ilmu yang digunakan untuk mengungkap kebenaran secara sistematis, metodologis dan konsisten, maka proses selama penelitian perlu dianalisis dan kemudian dikonstruksikan dengan masalah terkait yang ada, sehingga kesimpulan yang diperoleh dapat dipertanggungjawabkan kebenarannya secara objektif.

Selanjutnya dalam penulisan tesis ini, penulis menggunakan metodologi penelitian sebagai berikut :

1. Metode Pendekatan

Metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan *yuridis empiris*, untuk mengetahui efektifitas hukum yang sedang berlaku, dengan melihat bekerjanya hukum di masyarakat dalam kerangka penyelesaian suatu masalah. Pendekatan ini dimaksudkan untuk mengetahui peraturan-peraturan dan teori-teori perpajakan, khususnya yang berhubungan dengan pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) serta penerapannya dalam kasus merger/konsolidasi.

2. Spesifikasi Penelitian

Spesifikasi penelitian dalam penulisan tesis ini berupa penelitian *deskriptif analitis*, dalam pengertian penulis bermaksud menggambarkan dan melaporkan secara rinci, sistematis dan menyeluruh mengenai segala sesuatu yang berkaitan dengan pengenaan BPHTB terhadap pengalihan hak atas tanah

dan bangunan khususnya penyelesaian sengketa BPHTB dalam kasus merger/konsolidasi.

3. Lokasi Penelitian

Penelitian dilakukan di Kantor Pelayanan PBB Jakarta Selatan I.

4. Populasi dan Metode Penentuan Sampel

a. Populasi

Populasi diartikan sebagai *“The Entire group of unit of interest in a research study”*¹⁹ dengan pengertian sebagai seluruh obyek atau seluruh individu atau seluruh gejala atau seluruh kejadian atau seluruh unit yang akan diteliti. Dalam penelitian ini, populasinya ialah sekumpulan kasus sengketa BPHTB yang sedang dalam proses Keberatan maupun Banding di Kantor Pelayanan PBB Jakarta Selatan I yang melibatkan para pihak yang bersengketa.

Populasi digunakan untuk memperoleh data yang akurat dan tepat guna penulisan tesis ini.

b. Metode Penentuan Sampel

Teknik sampling dalam proses penelitian ini harus ditentukan untuk memilih yang representatif, mengingat penarikan sampel merupakan *“ a select group from the population chosen to represent this population”*²⁰ atau proses memilih suatu bagian dari suatu populasi yang berguna untuk menentukan bagian-bagian dari objek yang akan diteliti, agar masalah yang dibahas menjadi lebih terarah. Teknik penarikan sampel yang

¹⁹ Ery Agus Priyono, **Metodologi Penelitian**, Program Studi Magister Kenotariatan UNDIP 2003/2004

²⁰ Ery Agus Priyono Op.Cit hal 22

dipergunakan adalah penentuan responden yang dilakukan secara *purposive (non random sampling)* atau penarikan sampel yang dilakukan dengan mengambil subyek didasarkan pada tujuan tertentu²¹. Pemilihan sampel ditujukan pada 1 kasus aktual tentang motif penghindaran BPHTB dan riset dilakukan di Kantor Pelayanan PBB Jakarta Selatan I sedangkan seluruh data diambil dari Sub Direktorat Keberatan dan Banding PBB dan BPHTB, Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak Jl. Gatot Subroto Kav.40-42, Jakarta Selatan. Keseluruhan data pustaka maupun uraian kasus yang diperoleh diharapkan dapat mewakili keadaan yang sebenarnya. Berdasarkan uraian di atas, maka yang menjadi responden dalam penelitian ini adalah sebagai berikut :

- a. Kepala Sub Direktorat Keberatan dan Banding PBB dan BPHTB, Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak.
- b. Kepala Kantor Pelayanan PBB Jakarta Selatan I

5. Jenis dan Sumber Data

Pengumpulan data mempunyai hubungan yang sangat erat dengan sumber data, karena melalui pengumpulan data ini akan diperoleh data yang diperlukan untuk keperluan analisis. Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah :

- a. Data Primer

Data primer adalah data yang diperoleh penulis secara langsung dari pihak-pihak yang terkait seperti wajib pajak atau pejabat/petugas kantor

²¹ Rony Hanitijo Soemitro, **Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri**, Ghalia Indonesia, Jakarta 1988 hal.51.

pajak. selanjutnya data primer dalam penelitian tesis tersebut diperoleh dengan :

1. Wawancara (*Interview*), yaitu cara memperoleh informasi dengan bertanya langsung pada pihak-pihak terkait, terutama orang-orang yang berwenang dan mengetahui tentang prosedur pengenaan BPHTB maupun sengketa pajak yang menjadi studi kasus penelitian ini, yakni Kepala Sub Direktorat Keberatan PBB dan BPHTB melalui Koordinator Pelaksana Bidang Keberatan BPHTB Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak. Wawancara yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah wawancara bebas terpimpin, yaitu teknik wawancara yang daftar pertanyaannya telah dipersiapkan terlebih dahulu oleh penulis, namun masih tetap dimungkinkan adanya variasi pertanyaan yang disesuaikan dengan situasi dan kondisi pada saat wawancara.²²
2. Menggunakan kuestioner secara tertutup, karena telah disiapkan jawabannya, sehingga responden tinggal memilih maupun kuestioner langsung, yaitu guna mendapatkan data dari wajib pajak/petugas pajak yang menjawab pertanyaan untuk diri sendiri.²³
3. Pengamatan (observasi) secara tidak terlibat (*non participant observation*) yang dilakukan terhadap wajib pajak, maupun petugas pajak sebagai obyek studi kasus, dengan cara memperbandingkan

²² Soetrisno Hadi, **Metodolog Research, Jilid II**, Yayasan Penerbit Fakultas Hukum/Psikologi Universitas Gajahmada, Yogyakarta 1985 Hal.26

²³ Arikunto Suharsini, **Prosedur Penelitian, Suatu Pendekatan Praktek**, Penerbit Rineka Cipta, Jakarta 1977 hal.40.

argumentasi subyektif masing-masing, terhadap suatu studi kasus dan dalam hal ini penulis tidak menjadi anggota dari kelompok yang diamati.²⁴

b. Data Sekunder

Data sekunder merupakan data yang berfungsi mendukung keterangan atau menunjang kelengkapan data primer. Data sekunder untuk penelitian ini terdiri dari :

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

1.1 Norma dasar Pancasila

1.2 Peraturan dasar : batang tubuh UUD 1945, ketetapan-ketetapan MPR

1.3 Peraturan perundang-undangan

1.4 Yurisprudensi/Putusan Keberatan atau Banding pajak

1.5 Traktat

1.6 Surat keputusan atau surat edaran

2. Bahan-bahan hukum sekunder, yaitu bahan-bahan yang erat hubungannya dengan bahan hukum primer dan berfungsi menjelaskan bahan-bahan hukum primer antara lain terdiri dari :

2.1 Rancangan-rancangann peraturan perundang-undangan

2.2 Buku-buku atau karya ilmiah para sarjana/praktisi

2.3 Hasil penelitian.

²⁴ Ronny Hanitio Soemitro, Op.Cit Hal.55

6. Teknik Pengumpulan Data dan Instrumen Penelitian

Pengumpulan data lapangan akan dilakukan dengan cara :

- a. Wawancara, baik secara terstruktur maupun tidak terstruktur.

Wawancara terstruktur dilakukan dengan berpedoman pada daftar pertanyaan yang sudah disediakan peneliti, sedangkan wawancara tidak terstruktur yakni wawancara yang dilakukan tanpa berpedoman pada daftar pertanyaan. Materi diharapkan berkembang sesuai dengan jawaban informasi dan situasi yang berlangsung.

- b. Catatan lapangan diperlukan untuk menginvestasasi hal-hal baru yang terdapat di lapangan yang ada kaitannya dengan daftar pertanyaan yang sudah dipersiapkan.

Instrumen dalam penelitian ini terdiri dari instrumen utama dan instrumen penunjang. Instrumen utama adalah peneliti sendiri, sedangkan instrumen penunjang adalah daftar pertanyaan, catatan lapangan dan rekaman tape recorder.

7. Teknik Analisis Data

Data yang diperoleh pada dasarnya merupakan data tataran yang dianalisis secara *kualitatif*, yaitu data yang terkumpul dituangkan dalam bentuk uraian logis dan sistematis yang menghubungkan fakta yang ada dengan berbagai peraturan yang berlaku. Analisis didasarkan atas interpretasi dan analisis kasus yang memadukan elemen-elemen interpretasi terhadap peraturan perundang-undangan yang ada, dokumen serta penelitian di

lapangan sehingga menghasilkan suatu kajian strategis bagi kalangan umum dalam menghadapi permasalahan yang sejenis.

Dalam penarikan kesimpulan, penulis menggunakan metode *induktif* yaitu suatu metode yang berhubungan dengan masalah yang diteliti dari peraturan-peraturan atau prinsip-prinsip khusus menuju pada kesimpulan yang bersifat umum.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN ANALISIS

A. Pengenaan Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan Terhadap Kasus Merger dan Konsolidasi

Perolehan hak atas tanah dan bangunan yang diterima oleh sebuah badan hukum hasil merger atau konsolidasi, sebelum diatur dalam Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 oleh kalangan praktisi perpajakan, dianggap masih merupakan *grey area* karena secara implisit sebenarnya belum diatur dalam Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997, sedangkan kalangan fiskus menganggap ketentuan Pasal 2 ayat (2a) butir 5 yang menyatakan bahwa, perolehan hak atas tanah dan bangunan hasil merger atau konsolidasi seharusnya masuk dalam pengertian “*pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya*”, tetapi kalangan dunia usaha menganggap bahwa objek BPHTB tersebut terlalu luas dan seolah-olah tidak ada batasan yang jelas, sehingga pengertian pengalihan hak atas kasus merger atau konsolidasi harus diatur sebagai objek pajak tersendiri²⁵. Di samping itu, sehubungan dengan krisis ekonomi yang diawali pada tahun 1997/1998, menimbulkan dampak banyaknya pengusaha yang melakukan merger dan konsolidasi dengan alasan efisiensi ataupun strategi usaha, sehingga pengenaan BPHTB menjadi biaya tambahan yang harus ditanggung selain jenis pajak lainnya seperti PPN, PPnBM, dan PPh Final. Karena desakan dari kalangan pengusaha semakin gencar, pemerintah akhirnya mempertegas objek

²⁵ Baharuddin Ihza, **Prinsip Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan**, Penerbit PT. Bina Karya Citra 1999 hal. 44

BPHTB atas kasus merger dan konsolidasi dalam Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 ditambah dengan insentif pengurangan BPHTB khusus untuk kasus merger sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan No.518/KMK.04/2000 sedangkan insentif pengurangan BPHTB untuk kasus konsolidasi baru diatur dalam Pasal 1 huruf b butir 5 Keputusan Menteri Keuangan No.87/KMK.03/2002 dan disempurnakan terakhir dengan Keputusan Menteri Keuangan No.561/KMK.03/2004. Menurut ketentuan diatas, sebenarnya badan hukum hasil merger atau konsolidasi bisa memperoleh pengurangan setoran BPHTB sebesar 50% tapi dalam prakteknya wajib pajak enggan mengajukan pengurangan karena harus melalui prosedur pemeriksaan petugas pajak terhadap tingkat kewajaran nilai buku yang dipergunakan sebagai dasar perhitungan pajak. Dalam kasus merger (penggabungan usaha) BPHTB dikenakan atas nilai aset tanah dan bangunan yang dialihkan dari badan usaha yang terlikuidasi kepada badan usaha yang dipertahankan sedangkan dalam kasus konsolidasi (peleburan usaha) BPHTB dikenakan atas nilai aset tanah dan bangunan yang dialihkan dari 2 atau lebih badan usaha yang terlikuidasi kepada badan usaha baru yang dibentuk. Berdasarkan hasil penelitian penulis, peneanaan BPHTB pada kedua kasus diatas umumnya memiliki tingkat kepatuhan yang tinggi karena pelunasan pajaknya diawasi oleh notaris atau pejabat yang membuat akta peralihan hak atas tanah dan bangunan. Sesuai ketentuan Pasal 24 ayat (1) Pejabat Pembuat Akta Tanah/Notaris hanya dapat menandatangani akta pemindahan hak atas tanah dan bangunan pada saat bukti pelunasan BPHTB diserahkan oleh wajib pajak, namun pengawasan terhadap kebenaran nilai perolehan objek pajak (NPOP) yang seharusnya menjadi dasar peneanaan pajak masih kurang walaupun Direktorat Jenderal Pajak

telah mempertipis selisih antara penetapan NJOP dengan nilai pasar yang berlaku di pasaran sehingga kebenaran atas nilai dasar pengenaan pajak hanya bisa diawasi pada saat dilakukan pemeriksaan oleh petugas pajak. Ketentuan BPHTB sendiri secara umum sudah memuat kepastian hukum yang jelas mulai dari objek pengenaan BPHTB, saat terutangnya pajak, mekanisme tertib administrasi setoran BPHTB sampai dengan upaya hukum keberatan dan banding bagi wajib pajak yang hendak memperjuangkan haknya.

Penerapan prinsip *Self Assessment* dalam sistem perpajakan di Indonesia, menyebabkan wajib pajak diharuskan menghitung, menyetor dan melaporkan sendiri pajaknya, dan semuanya dilakukan dengan mengandalkan inisiatif dan kesadaran sendiri dari wajib pajak untuk mematuhi kewajiban pajaknya. Untuk mengawasi dan menguji kepatuhan prinsip ini harus diimbangi oleh Direktorat Jenderal Pajak selaku fiskus dengan 2 hal yakni :

a. Sistem dan basis data yang lengkap

Integrasi sistem dan basis data merupakan alat untuk mengumpulkan bukti-bukti yang dipakai untuk menguji apakah perhitungan penghasilan dan pajak yang disetorkan sebagaimana dilaporkan wajib pajak dalam Surat Pemberitahuan (SPT) sudah benar, lengkap dan jelas.

b. Kewenangan Fiskal

Petugas pajak harus memiliki kewenangan yang lebih luas untuk menerobos jalur-jalur informasi, pembukuan, data/dokumen rahasia, bahkan untuk tindakan penagihan, petugas pajak bisa melakukan tindakan

penyegelan dan pemblokiran rekening bagi wajib pajak yang tidak kooperatif.²⁶

Prosedur yang memadukan ke-2 hal di atas ialah pemeriksaan. Sesuai ketentuan Pasal 11 ayat (1) Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000, dinyatakan 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 apabila berdasarkan hasil pemeriksaan atau keterangan lain ternyata jumlah pajak terutang kurang dibayar”

Menurut ketentuan tersebut, untuk menguji kepatuhan wajib pajak dalam melaporkan kewajibannya, fiskus memiliki kewenangan untuk melakukan pemeriksaan (*tax auditing*) secara komprehensif, khususnya kewajiban menyetor dan melaporkan BPHTB terhadap badan hukum tertentu atau orang pribadi, sekaligus menerbitkan Surat Ketetapan BPHTB Kurang bayar, apabila berdasarkan hasil pemeriksaan diketahui terdapat kewajiban BPHTB yang tidak disetor atau kurang disetor.

Khusus untuk pemeriksaan terhadap objek BPHTB dalam kasus merger atau konsolidasi, teknik pemeriksaan dilakukan untuk menguji beberapa hal terkait dengan perolehan hak atas tanah dan bangunan seperti :

²⁶ Hendry Palaga Situmorang, **Pemanfaatan Basis Data dan Informasi SIP DJP**, Jurnal Diklat Teknis Substantif II, Pusdiklat Pajak, Slipi Jakarta 2005, hal.4.

- a. Pengujian terhadap kelengkapan formal dokumen, akta, perjanjian maupun data-data lain yang berhubungan dengan mekanisme penyerahan hak.
- b. Pengujian terhadap kebenaran eksistensi objek BPHTB sehingga memungkinkan bagi fiskus untuk melakukan pengecekan di lapangan.
- c. Pengujian dengan menggunakan teknik-teknik auditing sederhana terhadap pembukuan wajib pajak terutama posisi terakhir neraca perusahaan yang dilikuidasi guna mengetahui nilai buku harta yang dialihkan kepemilikannya pada perusahaan yang dipertahankan.
- d. Pengujian terhadap nilai perolehan objek pajak dilakukan dengan cara membandingkan antara nilai pasar pada Zona Nilai Tanah (ZNT) tertentu dengan nilai NJOP ataupun nilai revaluasi aktiva tanah dan bangunan yang dipakai oleh wajib pajak sebagai dasar perhitungan BPHTB. Penilaian ini sangat penting karena berbanding lurus dengan jumlah BPHTB yang seharusnya terutang.

Apabila berdasarkan hasil pemeriksaan terdapat koreksi positif yang menyebabkan BPHTB yang seharusnya terutang menjadi lebih besar daripada BPHTB yang telah disetor, maka dapat diterbitkan Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar disertai sanksi 2% per-bulan terhitung sejak saat terutangnya pajak, sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar paling lama 24 bulan sesuai ketentuan Pasal 11 ayat (2).

Apabila perhitungan pajak yang tercantum dalam Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar tidak sesuai dengan perhitungan wajib pajak, maka upaya hukum

yang pertama ialah pengajuan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan dengan melampirkan syarat-syarat sebagai berikut :

- a. Surat permohonan keberatan yang ditulis dalam Bahasa Indonesia
- b. Perhitungan pajak menurut wajib pajak
- c. Mengajukan alasan dan bukti-bukti yang jelas

Permohonan keberatan harus diajukan selambat-lambatnya 3 bulan sejak tanggal diterimanya Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar, apabila pengajuan melewati batas waktu yang ditentukan, maka keberatan tidak bisa diproses dan wajib pajak dianggap menyetujui hasil perhitungan sebagaimana tercantum dalam Surat Ketetapan BPHTB. Atas keberatan yang diajukan, Direktur Jenderal Pajak harus sudah menyelesaikan berkas keberatan dan menerbitkan keputusan keberatan dalam waktu 12 bulan sejak permohonan keberatan diterima, bila batas waktu tersebut terlewati maka sesuai ketentuan Pasal 17 ayat (4) keberatan wajib pajak dianggap dikabulkan. Sebenarnya ada sikap pesimisme dari para wajib pajak untuk mencari keadilan di tingkat keberatan, karena proses keberatan biasanya masih diselesaikan juga di tingkat Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan. Hal ini didasarkan pada analogi bahwa kalau hasil pemeriksaan dan keputusan keberatan ditandatangani oleh pejabat yang sama atau sederajat, maka pengambilan keputusan menjadi tidak objektif, karena pejabat tersebut sama saja mengoreksi sendiri hasil pemeriksaan yang dulu ditandatanganinya.

Upaya hukum banding diyakini merupakan upaya hukum yang lebih objektif serta memenuhi rasa keadilan bagi wajib pajak. Hal ini disebabkan karena

pengadilan pajak merupakan institusi yang berada di luar Direktorat Jenderal Pajak dan di bawah naungan Mahkamah Agung. Pengadilan Pajak dibentuk berdasarkan Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 menggantikan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) yang dulu dianggap belum mewakili independensi sebuah sistem peradilan di Indonesia.

Wajib pajak bisa mengajukan banding atas keputusan keberatan yang dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak atas Surat Ketetapan BPHTB yang menjadi objek sengketa, dengan syarat-syarat yang diatur dalam Pasal 18 Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 jo Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 sebagai berikut :

- a. Mengajukan surat banding dengan menggunakan Bahasa Indonesia dan memuat alasan dan perhitungan yang jelas sehubungan dengan objek BPHTB yang diajukan banding.
- b. Surat banding harus diajukan dalam jangka waktu 3 bulan sejak keputusan keberatan diterima kecuali terjadi hal-hal di luar kekuasaan wajib pajak.
- c. 1 (Satu) surat banding diajukan atas 1 (satu) keputusan keberatan yang diajukan banding.
- d. Pada surat banding dilampirkan surat keputusan keberatan yang diajukan banding serta asli surat setoran BPHTB senilai 50% dari jumlah pajak yang terutang sesuai ketentuan Pasal 36 ayat (4).
- e. Khusus untuk perusahaan yang melakukan penggabungan usaha atau peleburan usaha maka surat banding dibuat dan diajukan oleh pihak yang

menerima pertanggungjawaban atau dalam akta likuidasi disebut sebagai likuidator.

Setelah surat banding diterima dengan lengkap oleh panitera pengadilan pajak maka dalam waktu 14 hari, pengadilan pajak harus mengirim surat permintaan uraian banding atau surat tanggapan kepada terbanding, di mana uraian hasil penelitian keberatan juga harus termuat dalam uraian banding dan terbanding harus segera memenuhinya dalam waktu 3 bulan sejak tanggal surat permintaan uraian banding. Salinan uraian banding selanjutnya dikirim kepada pemohon banding dalam waktu 14 hari sejak tanggal diterima dan dalam waktu 30 hari setelahnya, pemohon banding bisa mengajukan surat bantahan terhadap isi uraian banding. Korespondensi ini dimaksudkan untuk memberi kesempatan kepada masing-masing pihak yang bersengketa dalam mengemukakan pendapat sedangkan majelis yang ditunjuk bisa memanfaatkan korespondensi tersebut untuk memahami kasus sengketa dengan lebih mendalam dan menyusun rencana materi sidang dan bentuk pembuktian hukum yang dikehendaki.

Sesuai Ketentuan Pasal 47 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002, ketua pengadilan pajak menunjuk majelis yang terdiri dari 3 hakim yang berposisi sebagai 1 hakim ketua dan 2 hakim anggota untuk pemeriksaan dengan acara biasa, atau 1 hakim tunggal untuk pemeriksaan dengan acara cepat. Setelah majelis terbentuk, maka segera ditentukan hari sidang atau selambat-lambatnya 6 bulan sejak diterimanya surat banding harus sudah memulai sidang. Untuk memulai pemeriksaan, majelis harus menyatakan sidang untuk umum dan dimulai dengan tahapan-tahapan sebagai berikut :

- a. Memeriksa persyaratan dan prosedur formal pengajuan banding
- b. Menjelaskan pokok sengketa yang dipermasalahkan oleh kedua pihak.
- c. Masing-masing pihak dapat menghadirkan alat bukti seperti saksi ataupun surat/tulisan yang bisa dijadikan sebagai alat bukti.
- d. Dalam hal majelis, terbanding maupun pemohon banding membutuhkan tinjauan yuridis dari objek BPHTB yang disengketakan, maka bisa menghadirkan saksi ahli dibawah sumpah pengadilan untuk memberikan keterangan berdasarkan pengalaman dan pengetahuannya.

Berdasarkan hasil penilaian pembuktian, ketentuan peraturan perpajakan serta pengetahuan hakim, maka hasil musyawarah majelis akan menghasilkan putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap.

Dari serangkaian proses pengenaan BPHTB sampai dengan mekanisme pengajuan banding kepada pengadilan pajak, seluruhnya bermula pada sengketa BPHTB antara wajib pajak dengan fiskus yang timbul, karena masing-masing pihak berusaha untuk mempertahankan argumentasinya atau interpretasinya terhadap undang-undang. Di samping itu kekuatan pembuktian formal dan material merupakan faktor penting yang menjadi pertimbangan majelis, karena penilaian hakim terhadap alat bukti akan selalu merujuk pada ketentuan perpajakan yang menjadi dasar hukumnya.

B. Analisis Penyelesaian Sengketa Pengenaan BPHTB terhadap PT. Busindo Eka Pangan.

Objek sengketa BPHTB selalu bermuara pada penentuan apakah suatu penghindaran pajak itu diperbolehkan atau tidak. Walaupun para praktisi sudah menggolongkan penghindaran pajak yang memanfaatkan kelemahan undang-undang merupakan jenis penghindaran pajak yang diperbolehkan (*Tax Avoidance*), yang menjadi permasalahan selanjutnya ialah siapa yang memiliki wewenang untuk memberikan *judgement* tersebut²⁷. Petugas pajak (fiskus) mungkin bisa memahami, tapi akan muncul kekhawatiran tersendiri bagi fiskus untuk mempertanggungjawabkan keputusan yang diambil terhadap praktek penghindaran pajak, sehingga akan lebih aman bagi fiskus dengan melimpahkan kewenangan tersebut kepada pengadilan pajak dan berdasarkan hasil pemeriksaannya tetap menerbitkan surat ketetapan BPHTB kurang bayar, tapi bagi wajib pajak, walaupun memiliki keyakinan yang kuat untuk menang, proses menuju pembenaran atas penghindaran pajak melalui pengadilan pajak dianggap terlalu panjang dan dibutuhkan biaya besar. Untuk membuktikan masalah penyelesaian sengketa diatas khususnya sengketa BPHTB dalam kasus merger atau konsolidasi dapat diuraikan contoh kasus sebagai berikut :

1. Kronologis sengketa BPHTB

- a. Pada tanggal 20 Oktober 2003 terjadi penggabungan usaha antara PT. Onnax Eka Packaging dengan PT. Busindo Inti Soda dengan melikuidasi PT. Onnax Eka Packaging sesuai Berita Acara Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) tanggal 19 Oktober 2003 termasuk kapitalisasi sejumlah 10.000 lembar saham

²⁷ Hasan Mubari, Op.Cit Hal.5

dengan nilai nominal Rp. 425,000,000 untuk dialihkan dalam struktur permodalan PT. Busindo Inti Soda dengan nilai aktiva yang dialihkan senilai Rp.12,966,387,525 termasuk nilai tanah dan bangunan. Atas pengalihan tersebut telah diterima dan dinyatakan dalam Berita Acara Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) PT. Busindo Inti Soda melalui Akta Penggabungan Nomor 1 Tahun 2003 tanggal 20 Oktober 2003 dan ditegaskan bahwa status dan identitas badan hukum PT. Busindo Inti Soda pada saat penggabungan usaha tetap dipertahankan.

- b. Atas pengalihan harta atau aktiva yang diperoleh, PT. Busindo Inti Soda telah menghitung, menyeter dan melaporkan BPHTB dengan perhitungan sebagai berikut :

Nilai Perolehan Objek Pajak	Rp. 5,240,027,160.00
Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak	<u>Rp. 60,000,000.00</u>
Nilai Perolehan Objek Pajak Kena Pajak	Rp. 5,180,027,160.00
Pajak Yang Terutang	Rp. 259,001,358.00

- c. Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP) yang dipakai sebagai dasar perhitungan ialah nilai pasar sebagaimana terhitung sesuai hasil revaluasi aktiva tetap oleh petugas penilai independen dari PT. Piesta Penilai dengan pendapat *Wajar Tanpa Pengecualian* dalam laporan revaluasi aktiva tetap Nomor 077/PP-BI/2003 tanggal 16 Oktober 2003 untuk dipakai sebagai pedoman nilai buku akhir pada neraca likuidasi atas nama PT. Onnax Eka Packaging sekaligus nilai buku konsolidasi yang masuk dalam neraca konsolidasi PT. Busindo Inti

Soda tanggal 20 Oktober 2003 dan laporan revaluasi aktiva telah dilampirkan dalam surat setoran BPHTB dengan perincian sebagai berikut :

Tabel I
Perhitungan Revaluasi Aset Tanah/Bangunan PT. Onnax Eka Packaging

Jenis Aktiva	Luas (m2)	NJOP (Rp)	Nilai Pasar (Rp)	Selisih (Rp)	Nilai Revaluasi (Rp)
Tanah Keras	11,052	170,000	190,000		2,099,880,000
Tanah Halaman	1050	170,000	190,000		199,500,000
Bangunan Permanen (Gol I)	10,318	180,000	285,000		2,940,647,157
Bangunan Semi Permanen (Gol II)	0	150,000	0		0
Bangunan Dalam Proses (Gol III)	0	100,000	0		0
Total Nilai Tanah dan Bangunan					5,240,027,157

Sumber : Salinan Putusan Pengadilan Pajak No. PUT.06193/PP/M.IV/16/2005

- d. PT. Busindo Inti Soda tidak mengajukan pengurangan atau pembebasan BPHTB yang sebenarnya menjadi hak wajib pajak yang melakukan penggabungan usaha sesuai Keputusan Menteri Keuangan Nomor 87/KMK.03/2003 Tanggal 3 Agustus 2002 sehingga kewajiban pajaknya telah dilakukan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- e. Pada tanggal 12 November 2003, melalui Berita Acara Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) PT. Busindo Inti Soda dengan Akta Perubahan Terakhir Nomor 2 Tahun 2003 tanggal 15 November 2003 PT. Busindo Inti Soda telah berubah nama menjadi PT. Busindo Eka Pangan dan diikuti dengan perubahan susunan komisaris maupun dewan direksi.
- f. Pada tanggal 2 April 2004 dilakukan Pemeriksaan Sederhana Lapangan (PSL) terhadap PT. Busindo Eka Pangan, melalui Surat Perintah Pemeriksaan Pajak Nomor PRINT-32/WPJ.0203/027/2004 yang diterima oleh PT. Busindo Eka Pangan pada tanggal 3 April 2004, dan dalam pelaksanaannya dilakukan oleh petugas pemeriksa dari Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Jakarta

Selatan I. Berkas pemeriksaan telah selesai dilakukan dan pada tanggal 13 Mei 2004, pemeriksa menyampaikan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (PHP) Nomor PEMB-44/WPJ.0203/027/2004 kepada PT. Busindo Eka Pangan dengan perhitungan BPHTB sebagai berikut :

Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP)	Rp. 32,050,525,639.00
Nilai Perolehan Objek Pajak Tidak Kena Pajak	<u>Rp. 60,000,000.00</u>
Nilai Jual Kena Pajak	Rp. 31,990,525,639.00
Pajak Yang Terutang (Tarif BPHTB 5%)	Rp. 1,599,526,282.00
Pajak Yang Dapat Diperhitungkan :	
Pengurangan Pajak yang Disetujui	Rp. 0.00
Pajak yang Disetor Sendiri	Rp. (259,001,358.00)
Pajak yang Dipindahbukukan	<u>Rp. 0.00</u>
Pajak Kurang Disetor	Rp. 1,340,524,924.00
Sanksi Administrasi	<u>Rp. 268,104,984.00</u>
Pajak yang Masih Harus Disetor	Rp. 1,608,629,908.00

Adapun pengujian terhadap nilai revaluasi aktiva tanah dan bangunan diperoleh dari perhitungan sebagai berikut :

Revaluasi objek pajak atas PT. Onnax Eka Packaging

Letak Objek Pajak : Jl. Raya Cakung Cilincing No.76A, Jakarta Timur

NOP : 22.0305.881.012.0

Kode Lapangan Usaha : 52200 – Industri Pengalengan dari Timah

Status Tanah : Hak Guna Usaha (HGU)

Tabel II

Perhitungan Revaluasi aset tanah/bangunan PT. Onnax Eka Packaging m/Pemeriksa

Uraian	Luas (m2)	NJOP (Rp)	Nilai Pasar (Rp)	Selisih (Rp)	Nilai Revaluasi (Rp)
Tanah Keras	11,052	170,000	190,000	20,000	2,099,880,000
Tanah Halaman	1050	170,000	190,000	20,000	199,500,000
Bangunan Permanen (Gol I)	10,318	180,000	285,000	105,000	2,940,647,157
Bangunan Semi Permanen (Gol II)	0	150,000	0	0	0
Bangunan Dalam Proses (Gol III)	0	100,000	0	0	0
Total Nilai Tanah Dan Bangunan					5,240,027,157

Sumber : Salinan Putusan Pengadilan Pajak No. PUT.06193/PP/M.IV/16/2005

Revaluasi objek pajak atas PT. Busindo Inti Soda :

Letak Objek Pajak : Jl. Kasuari Rt.5 Rw.1, Cilandak Barat, Jakarta Selatan

Kode NOP : 31.0305.115.027.0

Kode lapangan Usaha : 51900 - Manufaktur makanan dan minuman ringan

Status Tanah : Hak Guna Usaha (HGU)

Tabel III

Perhitungan Revaluasi Aset Tanah/Bangunan PT. Busindo Inti Soda m/Pemeriksa

Uraian	Luas (m2)	NJOP (Rp)	Nilai Pasar (Rp)	Selisih (Rp)	Nilai Revaluasi (Rp)
Tanah Keras	29,518	670,000	520,000	150,000	19,777,250,500
Tanah Halaman	941.50	330,000	225,000	105,000	310,700,535
Bangunan Permanen (Gol I)	21,341	190,000	315,000	125,000	6,722,547,444
Bangunan Semi Permanen (Gol II)	0	160,000	0	0	0
Bangunan Dalam Proses (Gol III)	0	160,000	0	0	0
Total Nilai Tanah Dan Bangunan					26,810,498,479

Sumber : Salinan Putusan Pengadilan Pajak No. PUT.06193/PP/M.IV/16/2005

g. Argumen yang dipakai oleh pemeriksa ialah bahwa dalam proses pembentukan badan hukum atas PT. Busindo Eka Pangan pada Tanggal 15 November 2003, telah dikategorikan sebagai peleburan usaha dan bukan hanya perubahan nama badan hukum maupun penggabungan usaha

sebagaimana dilakukan antara PT. Onnax Eka Packaging kepada PT. Busindo Inti Soda pada tanggal 20 Oktober 2003. Hal ini merupakan usaha-usaha untuk menghindari pengenaan BPHTB yang seharusnya terutang lebih besar dari jumlah yang telah dibayarkan oleh PT. Busindo Inti Soda, sehingga menurut pemeriksa, proses yang terjadi sebenarnya ialah peleburan usaha sehingga BPHTB terutang berdasarkan ketentuan Pasal 9 ayat (1) huruf m Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 harus dihitung berdasarkan gabungan nilai pasar tanah dan bangunan milik PT. Onnax Eka Packaging dan nilai pasar tanah dan bangunan milik PT. Busindo Inti Soda, untuk selanjutnya dibebankan kepada PT. Busindo Eka Pangan selaku badan hukum baru hasil peleburan usaha atau secara fiskal diistilahkan sebagai penerima perolehan hak atas tanah dan bangunan. Dalam surat tanggapan terhadap hasil pemeriksaan Nomor 017/BEP-ACCT/V/2004 tanggal 22 Mei 2004 PT. Busindo Eka Pangan menolak seluruhnya hasil pemeriksaan dengan alasan bahwa pemeriksa telah mengabaikan fakta-fakta yuridis dan bukti-bukti formal maupun material perihal pendirian status badan hukum PT. Busindo Eka Pangan yang telah disampaikan pada proses pemeriksaan, sehingga hanya dengan indikasi atau dugaan yang tidak bisa dipertanggungjawabkan secara hukum, secara sepihak pemeriksa menetapkan besaran BPHTB sebagaimana terutang berdasarkan Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar Nomor 00061/207/01/027/04 tanggal 3 Juli 2004. Atas hasil pemeriksaan tersebut, PT. Busindo Eka Pangan mengajukan keberatan kepada Direktur Jenderal

Pajak melalui Surat Nomor 018/BEP-ACCT/KEB.BPHTB/VII/2004 tanggal 28 Juli 2004.

- h. Pada tanggal 16 Desember 2004, PT. Busindo Eka Pangan menerima Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Kep-091/WPJ.06/BD.0403/2004 tanggal 12 Desember 2004 yang isinya menolak keberatan dan mempertahankan Surat Ketetapan BPHTB Kurang Bayar Nomor 00061/207/01/027/04 tanggal 3 Juli 2004. Adapun alasan penolakan keberatan ialah bahwa mekanisme penggabungan usaha yang dilakukan oleh PT. Onnax Eka Packaging yang diikuti dengan perubahan nama PT. Busindo Inti Soda menjadi atas nama PT. Busindo Eka Pangan dalam waktu yang berdekatan dianggap merupakan kesengajaan untuk menghindari pengenaan BPHTB atas pengalihan harta berupa tanah dan bangunan, hal tersebut dibuktikan melalui dokumen-dokumen korespondensi dengan direksi PT. Busindo Inti Soda kepada responden PT. Onnax Eka Packaging mulai Tanggal 14 April 2003 sampai dengan Tanggal 22 September 2003 yang secara tidak sengaja turut diserahkan oleh PT. Busindo Eka Pangan dalam satu kesatuan berkas yang diserahkan pada saat proses pemeriksaan sederhana lapangan berlangsung. Keberadaan dokumen tersebut memang dibenarkan oleh PT. Busindo Eka Pangan, namun seharusnya pemeriksa melihat dasar hukum apa dan objek mana yang dipakai untuk mengenakan BPHTB terhadap PT. Busindo Eka Pangan.
- i. Berdasarkan hal tersebut diatas, PT. Busindo Eka Pangan mengajukan upaya banding melalui Surat Banding Nomor : 002/BEP.ACCT/BD.BPHTB/I/2005

tanggal 26 Januari 2005 dan dikabulkan seluruhnya oleh Pengadilan Pajak melalui Putusan Nomor : PUT.06193/PP/M.IV/16/2005 tanggal 29 September 2005.

2. Kajian pemenuhan persyaratan formal atas pengajuan banding BPHTB

Surat banding yang diajukan oleh PT. Busindo Eka Pangan telah memenuhi persyaratan formal sebagaimana diatur dalam Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 antara lain :

- a. Surat Banding Nomor : 002/BEP.ACCT/BD.BPHTB/I/2005 tanggal 26 Januari 2005 ditujukan kepada pengadilan pajak dan dibuat dalam bahasa Indonesia, sehingga memenuhi ketentuan Pasal 35 ayat (1) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002.
- b. Memenuhi persyaratan satu surat banding untuk satu keputusan terbanding sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 ayat (1) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002.
- c. Memuat alasan-alasan banding yang jelas, sehingga pengajuan banding memenuhi ketentuan Pasal 36 ayat (2) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002.
- d. Dilampiri dengan keputusan yang diajukan banding sehingga pengajuan banding memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 ayat (3) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002.
- e. Banding diajukan atas bea perolehan hak atas tanah dan bangunan yang masih harus dibayar sebesar Rp. 1,608,629,908.00 dalam persidangan kuasa pemohon banding menyerahkan bukti asli surat setoran BPHTB (SSB) tanggal

4 Januari 2005 sebesar Rp.804,314,954.00, berdasarkan surat setoran BPHTB tersebut terbukti pemohon banding telah membayar 50% dari jumlah pajak terutang, sehingga pengajuan banding memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 36 ayat (4) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002.

- f. Surat banding yang diterima oleh sekretariat pengadilan pajak adalah pada hari Kamis tanggal 27 Januari 2005 dengan Berkas Nomor 003-019319-2005 sehingga antara tanggal 12 Desember 2005 dengan tanggal 27 Januari 2005 masih dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan, sehingga pengajuan banding memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud Pasal 35 ayat (2) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002.
 - g. Penandatanganan Surat Banding ialah Direktur Utama PT. Busindo Eka Pangan berdasarkan Akta Notaris Lindrawati Poernomo,SH tentang Berita Acara Rapat Umum Pemegang Saham Nomor 2 Tahun 2003 tanggal 15 November 2003 sehingga surat banding memenuhi ketentuan Pasal 37 Undang-undang Nomor 14 tahun 2002.
3. Kajian Yuridis Pengenaan BPHTB terhadap kasus merger dan konsolidasi

Dalam kasus ini yang dimaksud sebagai objek pajak ialah perolehan hak atas tanah dan bangunan yang diperoleh melalui perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan bangunan oleh orang pribadi atau badan dan dikenakan bea perolehan hak atas tanah dan bangunan sesuai ketentuan Pasal 1 butir 1 dan 2 Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun

2000. Unsur perolehan hak atas tanah dan bangunan yang termuat dalam kasus ini ialah pada *saat penggabungan usaha* antara PT. Onnax Eka Packaging selaku badan hukum yang dilikuidasi dengan PT. Busindo Inti Soda selaku badan hukum yang dipertahankan dan badan hukum yang menerima perolehan hak atas tanah dan bangunan. Perbuatan hukum ini memenuhi pengertian merger (penggabungan usaha) sebagaimana diatur sesuai ketentuan Pasal 102 – 109 Undang-undang Nomor 1 Tahun 1995 dengan ketentuan pelaksanaan sesuai Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1998 Tentang Penggabungan, Peleburan dan Pengambilalihan usaha. Penggabungan usaha secara sah telah diperjanjikan pada tanggal 20 Oktober 2003 setelah PT. Onnax Eka Packaging dilikuidasi terlebih dahulu sesuai Berita Acara Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) oleh Notaris Koesharyanti Kusuma,SH tanggal 19 Oktober 2003 melalui Akta Nomor 1 Tahun 2003, selanjutnya dalam Berita Acara Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) PT. Busindo Inti Soda oleh Notaris Koesharyanti,SH melalui Akta Penggabungan Nomor 1 Tahun 2003 tanggal 20 Oktober 2003 dinyatakan bahwa seluruh aset termasuk diantaranya tanah dan bangunan milik PT. Onnax Eka Packaging telah dinyatakan masuk dalam neraca aktiva tahun berjalan 2003 dengan nilai kapitalisasi yang sudah disesuaikan oleh kedua belah pihak. Atas penggabungan usaha tersebut *terutang bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB)* sejak ditandatanganinya akta penggabungan usaha yakni tanggal 20 Oktober 2003 sehingga memenuhi ketentuan Pasal 9 ayat (1) huruf L Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000.

Terminologi tentang konsolidasi atau peleburan usaha merupakan kontroversi utama antara fiskus dengan wajib pajak sehingga dalam pembahasan ini harus dikaji lebih mendalam untuk mengetahui batasan atau pengertian yang hakiki tentang konsolidasi. Menurut Garry D. Smith (1988), konsolidasi dapat diartikan sebagai berikut :

*“ consolidations are often the result of 2 firms/corporations (or more) mutually agreeing to combine and create a new name and identity, issue new stock, implement a new organizational structure and make other changes”*²⁸

dengan maksud, sebatas pada 2 perusahaan yang sepakat untuk membentuk identitas/nama baru, menerbitkan saham baru maupun melakukan perubahan struktur organisasi. Seiring dengan perkembangan strategi manajemen modern definisi ini oleh kalangan praktisi hukum bisnis dianggap terlalu sempit sehingga oleh Alexander H. Frey dalam Black's Law Dictionary (1997) istilah konsolidasi dan merger harus dibedakan berdasarkan produknya yakni :

“ A Merger of corporations is the absorption by one corporations of one or more usually smaller corporation, which lose their identity by becoming part of the

²⁸ Garry D Smith et.al, **Business Strategy and Policy**, 2nd edition, Houghton Mifflin Company, Boston 1988, hal.159.

large enterprise...beside, a consolidation is the absorption of two or more corporations which lose their identity existance to result a new enterprise ”²⁹

menurut definisi diatas dapat diartikan bahwa merger merupakan peleburan 1 perusahaan atau lebih khususnya perusahaan yang lebih kecil menjadi bagian dari 1 perusahaan yang lebih besar sedangkan konsolidasi merupakan peleburan antara 2 perusahaan atau lebih dengan menghilangkan identitas badan hukum untuk menghasilkan suatu badan hukum baru. Di Indonesia, penggunaan kata-kata merger, akuisisi atau konsolidasi sebenarnya cukup populer di kalangan praktisi hukum, praktisi media massa maupun bisnis tapi dalam redaksional akademis dan redaksional hukum khususnya hukum Perseroan atau hukum pajak digunakan istilah penggabungan usaha (merger), peleburan usaha (konsolidasi) atau pengambilalihan (akuisisi).³⁰ Pengertian konsolidasi sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1998 ialah :

“perbuatan hukum yang dilakukan oleh 2 perseroan atau lebih untuk meleburkan diri dengan cara membentuk suatu perseroan baru dan masing-masing perseroan yang meleburkan diri menjadi bubar”.

Perubahan nama badan hukum PT. Busindo Inti Soda menjadi PT.

Busindo Eka Pangan sesuai Berita Acara Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS)

²⁹ Alexander H. Frey et.al **Cases and Materials on Corporations**, Little Brown Company Limited, Canada 1997 hal.1291 dipetik oleh Cornelius Simanjuntak dalam bukunya : Hukum Merger Perseroan Terbatas, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung 2004.

³⁰ Cornelius Simanjuntak, **Hukum Merger Perseroan Terbatas : Teori dan Praktek**, Penerbit PT. Citra Aditya Bakti, Bandung 2004 hal.7

pada akta perubahan Nomor 2 Tahun 2003 tanggal 15 November 2003, tentang perubahan nama badan hukum dan perubahan susunan dewan komisaris serta dewan direksi jelas bukan merupakan bentuk konsolidasi, karena sesuai uraian diatas, perubahan nama tersebut tidak dihasilkan dari peleburan 2 perusahaan yang masing-masing terlikuidasi atau meleburkan diri menjadi bubar namun merupakan salah satu perubahan identitas yang umum dan wajar terjadi dalam dunia usaha yang harus dinyatakan dalam akta perubahan sesuai ketentuan yang berlaku. Dalam analisis objek BPHTB, perubahan nama badan hukum pada prinsipnya tidak mengandung unsur perolehan hak baru pengalihan hak baru ataupun unsur pemasukan hak baru dalam perseroan. Perubahan tersebut berawal dari satu badan hukum yang berubah identitasnya menjadi badan hukum baru sehingga karena tidak adanya unsur perolehan hak baru, sesuai ketentuan Pasal 1 Butir 1 Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 maka atas perubahan nama badan hukum PT. Busindo Inti Soda menjadi atas nama PT. Busindo Eka Pangan tidak terdapat objek yang wajib dikenakan BPHTB. Adapun peristiwa-peristiwa hukum yang dibahas dalam materi kasus diatas pada prinsipnya meliputi beberapa perbedaan perlakuan antara lain :

Uraian	Merger	Konsolidasi	Perubahan identitas Badan usaha
Pengertian	Penggabungan usaha	Peleburan usaha	Perubahan identitas
Output (Keluaran)	Salah satu badan usaha dipertahankan	Badan usaha yang melebur menjadi bubar untuk membentuk badan hukum baru	Status badan usaha tetap
Status aset Tanah dan Bangunan	Terjadi pengalihan hak atas tanah dan bangunan kepada badan usaha yang dipertahankan	Terjadi pengalihan hak atas tanah dan bangunan kepada badan usaha baru yang dibentuk	Tidak terdapat unsur pengalihan hak atas tanah dan bangunan
Objek Pengenaan Pajak	Objek BPHTB sesuai ketentuan Pasal 2 ayat 2(a) angka 10 UU BPHTB	Objek BPHTB sesuai ketentuan Pasal 2 ayat 2(a) angka 11 UU BPHTB	Bukan Objek BPHTB
Saat Terutangnya BPHTB	Saat dibuat dan ditandatanganinya akta merger	Saat dibuat dan ditandatanganinya akta konsolidasi	Tidak terutang BPHTB

Dari 3 peristiwa hukum diatas, unsur kesengajaan untuk merekayasa peristiwa hukum konsolidasi menjadi peristiwa hukum merger yang diikuti dengan perubahan identitas badan hukum sangat logis untuk dilakukan dengan tujuan penghindaran pajak penghasilan maupun BPHTB. Apabila salah satu badan usaha pada saat proses merger mengalami kerugian usaha maka kerugian tersebut dapat dikompensasikan (dibebankan) pada badan usaha yang dipertahankan sehingga penghasilannya menjadi lebih kecil dan pajak penghasilan terutang juga menjadi lebih kecil. Bila proses merger diteruskan dengan perubahan identitas badan hukum maka BPHTB hanya dihitung berdasarkan nilai tanah dan bangunan yang dialihkan kepada badan usaha yang dipertahankan.

Surat Uraian Banding yang diajukan oleh Direktur Jenderal Pajak Nomor : UB-06/WPJ.06/BD.0601/2005 tanggal 2 Maret 2005 memuat alat bukti berupa salinan surat korespondensi faksimili sebanyak 4 lembar terdiri atas 3 Surat terpisah yang dibuat oleh direksi PT. Busindo Inti Soda untuk ditujukan kepada direksi PT. Onnax Eka Packaging yang masing-masing ialah :

- Surat faksimili yang pertama ialah surat tanpa nomor tertanggal 14 April 2003 dari Direktur Keuangan PT. Busindo Inti Soda ditujukan kepada Direktur Utama PT. Onnax Eka Packaging yang intinya membatalkan konsolidasi antara PT. Busindo Inti Soda dengan PT. Onnax Eka Packaging untuk membentuk badan hukum baru dan demi alasan perpajakan, rencana diubah menjadi rencana merger terlebih dahulu dengan melikuidasi PT. Onnax Eka Packaging dan PT. Busindo Inti Soda dipertahankan untuk waktu yang tidak terlalu lama untuk kemudian dilakukan perubahan nama, sekaligus mengakomodasikan usulan dewan komisaris untuk mengubah atau memutasi susunan dewan direksi sehingga seluruh penyerahan yang terutang pajak baik melalui kapitalisasi modal maupun kapitalisasi deviden bisa diminimalkan.
- Surat faksimili yang kedua ialah surat Nomor 017/BIS-FIN/VI/2003 tanggal 6 Juni 2003 dari Direktur Keuangan PT. Busindo Inti Soda ditujukan kepada Direktur Utama PT. Onnax Eka Packaging dengan tembusan kepada Direktur Utama PT. Busindo Inti Soda yang intinya berupa perkiraan sementara pajak yang bisa dihemat khususnya BPHTB ialah minimal sebesar Rp. 1,000,000,000 (satu miliar rupiah) dengan cara cukup menyetorkan BPHTB yang terutang atas pengalihan aset milik PT. Onnax Eka Packaging diperhitungkan menurut nilai buku tahun berjalan 2003 jauh lebih kecil dari nilai buku aktiva PT. Busindo Inti Soda.
- Surat faksimili yang ketiga ialah surat Nomor 00018/Onnax-9/Dir/2003 tanggal 22 September 2003 dari Manajer Akunting PT. Onnax Eka Packaging

kepada Direktur Keuangan yang menyatakan menyetujui rencana diatas sekaligus meminta persetujuan penggunaan Akuntan Publik Johanssen, Danutirta and Rekan untuk melakukan audit terhadap Neraca Likuidasi PT. Onnax Eka Packaging serta menunjuk PT. Piesta Penilai sebagai penilai yang melakukan *appraisal* terhadap asetnya.

Ketiga surat tersebut telah memenuhi ketentuan Pasal 70 huruf d Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 sebagai alat bukti yang bisa diajukan dalam berkas uraian banding, namun konsekuensi hukum dari adanya alat bukti tersebut hanya membuktikan adanya usaha penghindaran pajak, tapi bukan berarti menimbulkan objek pengalihan hak baru yang terutang BPHTB dimana pada saat perubahan nama PT. Busindo Inti Soda menjadi PT. Busindo Eka Pangan tidak memenuhi kriteria sebagai *Juridische Levering* atau perbuatan hukum yang bertujuan untuk memindahkan hak milik kepada orang lain, sehingga mengacu pada hukum positif BPHTB tidak terdapat satu pun ketentuan yang menyatakan perubahan nama badan hukum memuat objek perolehan hak yang wajib dikenakan BPHTB karena esensinya memang tidak ada. Berdasarkan hal tersebut, penulis berpendapat bahwa Wajib pajak telah berhasil melakukan *Tax Avoidance* atau penghindaran pajak dengan tidak melanggar undang-undang, dengan memanfaatkan kelemahan ketentuan BPHTB walaupun sebelumnya harus berbenturan dengan institusi pemungut pajak. Sebuah perseroan atau badan hukum lainnya yang melakukan usahanya di Indonesia akan berhadapan dengan institusi pemungut pajak dan menghadapi kompleksitas ketentuan perpajakan serta banyaknya jenis pajak yang

harus dimengerti. Untuk mengantisipasi pertanggungjawaban perusahaan di sektor perpajakan sebaiknya perusahaan bisa melakukan *tax planning* atau perencanaan pajak terutama pada saat melakukan peristiwa/perbuatan hukum tertentu sehingga bisa meminimalkan kewajiban pajaknya.

Sebaliknya, Direktorat Jenderal Pajak selaku institusi pemungut pajak bisa mengantisipasi adanya usaha penghindaran pajak dengan menciptakan ketentuan yang lebih komprehensif dan jelas sehingga seminimal mungkin menghindari interpretasi yang *multi tafsir*. Dengan belajar dari pengalaman, Direktorat Jenderal Pajak bisa menutup kelemahan undang-undang perpajakan yang sudah ada dengan tidak mengabaikan kepentingan dunia usaha. BPHTB merupakan jenis pajak yang baru diundangkan sejak tahun 1997 dengan demikian masih banyak mekanisme yang harus dibenahi baik dari masalah sistem maupun ketentuan perundang-undangan itu sendiri.

Setoran BPHTB sebesar Rp. 259,001,358.00 telah dilakukan oleh PT. Busindo Inti Soda pada tanggal 20 Oktober 2003 sedangkan banding diajukan atas BPHTB yang masih harus dibayar sebesar Rp. 1,608,629,908.00 dimana dalam persidangan wakil PT. Busindo Eka Pangan menyerahkan bukti asli lembar ke 1 surat setoran BPHTB (SSB) tanggal 4 Januari 2005 sebesar Rp.804,314,954.00, berdasarkan surat setoran BPHTB tersebut terbukti PT. Busindo Eka Pangan selaku pemohon banding telah membayar 50% dari jumlah pajak terutang, sebagaimana disyaratkan dalam Pasal 36 ayat (4) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002, atas jumlah setoran tersebut harus diperhitungkan sebagai

bagian dari pajak yang telah disetor dan menjadi pengurang atas jumlah pajak yang seharusnya dibayar.

Dasar perhitungan yang dipakai untuk memperoleh Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP) ialah nilai pasar pada saat terjadi penggabungan usaha antara PT. Onnax Eka Packaging dengan PT. Busindo Inti Soda sesuai Ketentuan Pasal 6 ayat (2) butir 1 Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 tahun 2000 dan dikarenakan perubahan nama PT. Busindo Inti Soda menjadi PT. Busindo Eka Pangan oleh majelis dianggap tidak terdapat unsur perolehan hak atas tanah dan bangunan maka perhitungan sebagaimana tercantum dalam keputusan keberatan harus dibatalkan sekaligus dilakukan perhitungan ulang dengan perincian sebagai berikut :

Tabel IV
Perhitungan BPHTB hasil Putusan Banding BPHTB PT. Busindo Eka Pangan

Uraian	Cfm Pemohon Banding (Rp)	Cfm Terbanding (Rp)	Cfm Majelis (Rp)
Dasar Pengenaan Pajak			
Nilai Perolehan Objek Pajak (NPOP)	5,240,027,160.00	32,050,525,639.00	5,240,027,160.00
NPOP Tidak Kena Pajak	60,000,000.00	60,000,000.00	60,000,000.00
NPOP Kena Pajak	5,180,027,160.00	31,990,525,639.00	5,180,027,160.00
Pajak Terutang	259,001,358.00	1,599,526,282.00	259,001,358.00
Dikurangi :			
Pengurangan Pajak Yang Disetujui	0.00	0.00	0.00
Pajak yang Disetor	259,001,358.00	259,001,358.00	259,001,358.00
Pajak yang Dipindah Bukukan/Diwajibkan setor	0.00	0.00	804,314,954.00
Pajak Kurang(Lebih) Disetor	0.00	1,340,524,924.00	(804,314,954.00)
Sanksi Administrasi	0.00	268,104,984.00	0.00
Pengembalian Bunga Ps.19 UU BPHTB			(144,776,692.00)
Pajak Yang Masih Harus (Lebih) Disetor	0.00	1,608,629,908.00	(949,091,646.00)

Sumber : Salinan Putusan Pengadilan Pajak No. PUT.06193/PP/M.IV/16/2005

Sehubungan dengan pembayaran sebesar 50% dari pajak terutang berdasarkan Keputusan Keberatan Nomor Kep-091/WPJ.06/BD.0403/2004 tanggal 12 Desember 2004 yang telah dilakukan oleh PT. Busindo Eka Pangan untuk memenuhi Pasal 36 ayat (4) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002, maka menunjuk pada ketentuan Pasal 19 Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000, atas kelebihan pembayaran pajak sebagai akibat dari adanya putusan banding diberikan imbalan sebesar 2% per-bulan untuk jangka waktu paling lama 24 (dua puluh empat) bulan terhitung sejak tanggal dilakukannya pembayaran yang menyebabkan kelebihan pembayaran yakni terhitung sejak tanggal 4 Januari 2005 sampai dengan diterbitkannya putusan banding dengan perhitungan sebagai berikut :

Pajak kurang (lebih) disetor	Rp. (804,314,954.00)
Perhitungan bunga Pasal 19	
2% x Rp. 804,314,954.00 x 9 Bulan =	<u>Rp. (144,776,692.00)</u>
Jumlah lebih bayar	Rp. (949,091,646.00)

Perhitungan imbalan bunga sebagaimana diuraikan diatas bertujuan untuk memenuhi rasa keadilan bagi wajib pajak yang telah memenangkan permohonan bandingnya di pengadilan pajak dengan pertimbangan bahwa uang yang telah disetorkan mengandung unsur bunga yang seharusnya menjadi penghasilan bagi wajib pajak, namun tetap saja kewajiban untuk menyetor 50% dari pajak terutang

sebagai syarat pengajuan banding masih menjadi kontroversi karena dianggap menjadi persyaratan yang terlalu mahal untuk mencari keadilan.

Berdasarkan kasus diatas, dapat dipahami bahwa penghindaran pajak selalu mempertentangkan kedua pihak yang masing-masing memiliki pembenaran, di satu sisi unsur kesengajaan bisa terbaca dalam setiap penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak, namun di sisi lain fiskus berkewajiban untuk melakukan koreksi terhadap setiap bentuk penghindaran pajak dengan memanfaatkan keterbatasan ketentuan perpajakan yang berlaku sebagai hukum positif. Modus penghindaran BPHTB diatas masih merupakan kasus baru yang diputus oleh pengadilan pajak, namun berdasarkan informasi yang diperoleh penulis dari staf Sub Direktorat Keberatan PBB dan BPHTB³¹ sebenarnya modus yang sejenis sudah lama dilakukan oleh wajib pajak, namun lolos dari pengawasan instansi yang bersangkutan atau rentan diselesaikan oleh oknum tertentu tanpa jalur yang ditentukan undang-undang. Sebagai instansi penentu undang-undang pajak, pemungut pajak sekaligus penagih pajak, sudah saatnya bagi fiskus untuk menjauhkan diri dari arogansi dalam memberikan *judgement* saat menemui praktik penghindaran pajak, sehingga bisa menghasilkan keputusan yang benar-benar objektif sesuai ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Fiskus harus bisa melakukan penilaian dengan membandingkannya dengan kasus-kasus serupa yang sudah diputus oleh pengadilan pajak. Apabila ditemukan kasus penghindaran pajak dengan modus yang baru, maka pembenaran

³¹ Petikan hasil wawancara dengan Muhammad Harry N., ST, Koordinator Pelaksana (Korlak) I Keberatan BPHTB, Sub Dit Keberatan PBB dan BPHTB, Kantor Pusat DJP Jl. Gatot Subroto Kav.40-42 Jakarta Selatan tanggal 10 Oktober 2005.

atas penghindaran pajak tersebut sebaiknya memang tidak ditentukan oleh fiskus karena adanya 3 resiko :

1. Pembeneran atas suatu penghindaran pajak bersifat subjektif dan masing-masing fiskus bisa memiliki pendapat yang berbeda,
2. Pemberian wewenang keputusan kepada fiskus akan rentan untuk dimanfaatkan oleh oknum petugas yang tidak bertanggungjawab.
3. Pertanggungjawaban atas pemberian keputusan bisa menjadi beban fiskus di kemudian hari apabila terbukti keputusan tersebut salah.

Dari resiko-resiko tersebut dapat disimpulkan bahwa fiskus sebenarnya memang tidak dalam kapasitas sebagai institusi yang memutuskan suatu pembeneran atas penghindaran pajak, karena memiliki posisi yang sama dengan wajib pajak yakni bertindak sesuai dengan peraturan perpajakan yang ada atau sama-sama sebagai pelaksana undang-undang. Institusi yang paling tepat ialah melalui proses pengajuan banding di pengadilan pajak karena mulai dari persyaratan formal, pembuktian, perhitungan maupun uji materi undang-undang bisa dipertimbangkan dan diputus oleh pengadilan pajak. Hanya saja proses dan persyaratan untuk menyelesaikan sengketa pajak dari pengajuan keberatan hingga proses banding harus dipermudah dan dipercepat antara lain :

1. Proses keberatan BPHTB dari wajib pajak yang harus diputuskan oleh Direktur Jenderal Pajak selambat-lambatnya 12 bulan sejak saat diterimanya surat pengajuan keberatan sesuai Pasal 17 ayat (1) Undang-undang Nomor 21 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 harus dipercepat.

2. Syarat pelunasan pajak senilai 50% dari nilai pajak yang diajukan banding sesuai Pasal 36 ayat (4) Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 harus dihapuskan atau setidaknya dikurangi karena akan memberatkan wajib pajak dalam mencari keadilan.
3. Pembentukan majelis hakim dan penentuan hari sidang selambat-lambatnya 6 bulan setelah diterimanya surat banding sesuai ketentuan Pasal 47 Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 harus dipercepat karena terlalu lama.

Demikianlah hal-hal ini disampaikan sebagai salah satu solusi untuk mempercepat dan mempermudah proses penyelesaian sengketa pajak khususnya sengketa BPHTB dalam kasus merger atau konsolidasi sehingga apapun hasil putusannya bisa menjadi pegangan bagi fiskus dalam menerapkan tugas-tugas selanjutnya sekaligus memenuhi rasa keadilan bagi wajib pajak.

BAB V

PENUTUP

A. Kesimpulan

Berdasarkan uraian diatas dapat diambil beberapa kesimpulan antara lain :

1. Pengenaan BPHTB dalam kasus merger (penggabungan usaha) berbeda dengan pengenaan BPHTB dalam kasus konsolidasi (peleburan usaha) karena dalam kasus merger, BPHTB dikenakan terhadap nilai aset tanah dan bangunan yang dialihkan dari badan usaha yang terlikuidasi kepada badan usaha yang dipertahankan sedangkan dalam kasus konsolidasi, BPHTB dikenakan terhadap nilai aset tanah dan bangunan yang dialihkan dari 2 atau lebih badan usaha yang terlikuidasi kepada badan usaha baru yang dibentuk.

Penghindaran BPHTB dengan melakukan merger dan diikuti dengan perubahan identitas badan hukum dapat dikategorikan sebagai *Tax Avoidance* karena penghindaran pajak tersebut dilakukan dengan memanfaatkan kelemahan undang-undang sehingga BPHTB terutang menjadi lebih kecil.

2. Sengketa pajak antara fiskus dengan PT. Busindo Eka Pangan disebabkan karena perbedaan pemahaman atas pengenaan BPHTB terhadap perbuatan hukum yang dilakukan oleh wajib pajak yakni melakukan merger yang diikuti dengan perubahan identitas badan usaha.

Upaya hukum yang ditempuh oleh PT. Busindo Eka Pangan telah sesuai dengan ketentuan Undang-undang Nomor 17 Tahun 1997 sebagaimana telah

diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 20 Tahun 2000 tentang BPHTB dan ketentuan Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak dengan cara mengajukan keberatan dan banding.

B. Saran

Adapun saran yang bisa disampaikan ialah :

1. Untuk mengakomodasikan perkembangan dunia usaha yang semakin kompleks, Direktorat Jenderal Pajak selaku institusi perpajakan di Indonesia agar meninjau kembali dan memperbaharui ketentuan undang-undang tentang pengenaan BPHTB khususnya dalam kasus merger dan konsolidasi sehingga bisa lebih menjangkau peristiwa-peristiwa hukum yang lazim terjadi dalam dunia usaha.
2. Direktorat Jenderal Pajak disarankan untuk memberikan penyuluhan kepada wajib pajak tentang pelaksanaan BPHTB khususnya apabila terjadi merger dan konsolidasi sehingga terdapat satu kesamaan visi baik dalam hal pengenaan pajak maupun dalam aspek hukumnya sehingga dapat dihindari upaya penghindaran pembayaran pajak oleh wajib pajak yang mengakibatkan kerugian bagi negara.
3. Wajib pajak yang akan melakukan merger dan konsolidasi sebaiknya meminta advis terlebih dahulu kepada Direktorat Jenderal Pajak dan agar dapat dihindari tindakan menguntungkan wajib pajak namun mengakibatkan kerugian bagi negara.

DAFTAR PUSTAKA

1. Buku

Ahmad Yani & Gunawan Widjaja, **Seri Hukum Bisnis Perusahaan (PT)**, penerbit PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta Maret 2003.

Arikunto, Suharsimi, **Prosedur Penelitian, Suatu Pendekatan Praktek**, penerbit Rineka Cipta, Jakarta 1977.

Alexander H. Frey et.al **Cases and Materials on Corporations**, Little Brown Company Limited, Canada 1997

Baharuddin Ihza, **Prinsip Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan**, Penerbit PT. Bina Karya Citra, Jakarta 1999

Buku Informasi Perpajakan, Departemen Keuangan RI, Direktorat Jenderal Pajak Edisi 2004.

Cornelius Simanjuntak, **Hukum Merger Perseroan Terbatas : Teori dan Praktek**, Penerbit PT. Citra Aditya Bakti, Bandung 2004

Garry D Smith et.al, **Business Strategy and Policy**, 2nd edition, Houghton Mifflin Company, Boston 1988.

Hadi, Soetrisno, **Metodologi Research Jilid II**, Yayasan penerbit Fakultas Hukum Psikologi UGM, Yogyakarta 1985.

Harahap, Asril, Abdul, **Paradigma Baru Perpajakan Indonesia, Perspektif Ekonomi Politik**, Penerbit PT. Integrita Dinamika Press, Jakarta 2004.

Marihot P. Siahaan, **Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan ; Teori dan Praktek**, Rajawali Pers. PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta Agustus 2002.

Munir Fuady, **Hukum Tentang Merger**, Penerbit PT. Citra Aditya Bakti, Jakarta Tahun 2002.

Subekti **Pokok-pokok Hukum Perdata**, Penerbit PT. Intermedia, Oktober 1985.

P.J.A Adriani, terjemahan oleh Santoso Brotodiharjo, **Pengantar Ilmu Hukum Pajak**, Jakarta 1991

Rochmat Soemitro, **Asas dan Dasar Perpajakan**, Eresco, Bandung 1987

Soemitro Hanityo, Ronny, **Metode Penelitian Hukum dan Jurimetri**, Penerbit PT. Ghalia Indonesia, Jakarta 1988.

Urip Santoso, **Hukum Agraria dan Hak Atas Tanah**, Penerbit PT. Prenada Media Group, Jakarta April 2005.

Wiwoho Jamal, Djatikusumo Lulik, **Dasar-Dasar Penyelesaian Sengketa Pajak**, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung 2004.

2. Makalah dan Artikel

Ery Agus Priyono, **Metodologi Penelitian**, Bahan Kuliah Magister Kenotariatan UNDIP 2003/2004

Budi Ispriyarso, **Penyelesaian Sengketa Pajak Berdasar UU No.14 Tahun 2002 Tentang Pengadilan Pajak**, Artikel Masalah Hukum Vol.XXXI No.3, Juli-September 2002.

Djazoeli Sadhani, **Pajak, Tiang Kemandirian Bangsa, Bisnis Indonesia**, Senin, Mei 2005.

Hasan Mubari, Jurnal Artikel Pajak, **Legal Judgement for Tax Avoiding**, Tax Review Jakarta 2001

Hendry Palaga Situmorang, **Pemanfaatan Basis Data dan Informasi SIP DJP**, Jurnal Diklat Teknis Substantif II, Pusdiklat Pajak,Slipi Jakarta 2005 hal.4

Indonesian Prime Tax Review, Edisi Agustus 2004 Kolom BPHTB

Marihot P. Siahaan, Memahami Objek Pajak BPHTB, **Berita Pajak No.1478/Th XXXV, 1 November 2002.**

3. Undang-undang dan Peraturan Lainnya

Himpunan Perubahan UU Perpajakan Tahun 2002, CV. Eko Jaya, Jakarta 2000.

Undang-undang Nomor 1 Tahun 1995 Tentang **Perseroan Terbatas**

Peraturan Pemerintah Nomor 27 Tahun 1998 Tentang **Penggabungan, Peleburan dan Pengambilalihan.**

Himpunan Undang-undang **Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan**, TAXES Form (*update s/d*) Juni 2005.

Undang-undang Nomor 14 tahun 2002 Tentang **Pengadilan Pajak.**