



## Kepastian Hukum Pengenaan Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Terhadap Hibah Wasiat

Hendra Cipta Wijaya<sup>1</sup>, Moh. Ali<sup>2</sup>, Iwan Rachmad Soetijono<sup>3</sup>

<sup>1,2,3</sup> Fakultas Hukum, Universitas Negeri Jember

Jl. Kalimantan Tegalboto No.37, Krajan Timur, Sumbersari, Kec. Sumbersari, Kabupaten Jember, Jawa Timur  
E-mail: [hendracipta.wijaya@gmail.com](mailto:hendracipta.wijaya@gmail.com)<sup>1</sup>, [ali.fh@unej.ac.id](mailto:ali.fh@unej.ac.id), [iwan.fh@unej.ac.id](mailto:iwan.fh@unej.ac.id)

**Abstract :** *This study aims to examine the regulations related to the collection of the Land and Building Rights Acquisition Duty (BPHTB) on testamentary grants, specifically whether there is legal certainty in the process. The Land and Building Rights Acquisition Duty, based on Article 1 point 1 of Law Number 20 of 2000 Concerning the Land and Building Rights Acquisition Duty in conjunction with Article 1 point 37 of Law Number 1 of 2022 concerning Financial Relations Between the Central Government and Regional Governments, is a tax on the acquisition of land and/or building rights. The imposition of BPHTB indicates a transfer of land rights, as there is a tax that must be paid by the recipient of the land rights due to a legal event, which is juridically proven by an authentic deed made by the Land Deed Official (PPAT). Based on this explanation, when connected with Article 49 letter (b) of Law Number 1 of 2022 concerning Financial Relations Between the Central Government and Regional Governments, it states that the tax liability for BPHTB arises on the date the testamentary grant deed is made and signed. However, juridically, a testamentary grant deed does not yet constitute a transfer of rights; rather, it is a unilateral agreement containing a person's declaration of intent regarding what they wish to happen after their death. The legal ambiguity in Article 49 letter (b) of Law Number 1 of 2022 concerning Financial Relations Between the Central Government and Regional Governments has been subjected to judicial review through the Constitutional Court Decision Number 117/PUU-XXI/2023. This research employs normative juridical methods with data collection techniques based on literature study, consisting of primary and secondary legal materials.*

**Keywords:** *Land and Building Rights Acquisition Duty Tax ; Testamentary Grant*

**Abstrak :** *Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji tentang kebijakan terkait pengenaan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) atas hibah wasiat, apakah telah memiliki kepastian hukum dalam prosesnya. Bea Perolehan Hak Atas Tanah berdasarkan Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan Jo. Pasal 1 angka 37 Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah adalah pajak atas perolehan hak atas tanah dan/Bangunan. Pajak merupakan instrumen penerimaan negara yang pemungutannya bersifat memaksa. Terutangnya BPHTB merupakan indikasi telah terjadinya perolehan hak atas tanah dan bangunan karena terdapat pajak yang harus dibayar oleh penerima hak atas tanah karena suatu peristiwa hukum yang secara yuridis dibuktikan dengan suatu akta otentik yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Berdasarkan penjelasan tersebut, jika dihubungkan dengan Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Pemerintah Pusat dan Daerah bahwa saat terutangnya pajak BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatangani akta hibah wasiat, dimana akta hibah wasiat secara yuridis masih belum terjadi peralihan hak melainkan hanya perjanjian sepihak yang dibuat dihadapan Notaris yang berisi pernyataan seseorang tentang apa yang dikehendakinya terjadi setelah meninggal. Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah menimbulkan keaburan norma hukum dan konflik norma. Berdasarkan adanya isu hukum tersebut telah dilakukan uji materi dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 117/PUU-XXI/2023 Penelitian ini menggunakan penelitian yuridis normatif dengan teknik pengumpulan data dari kepustakaan yang terdiri dari bahan hukum primer dan sekunder.*

**Kata kunci:** *Pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan ; Hibah Wasiat*

### 1. PENDAHULUAN

Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan atau disingkat BPHTB berdasarkan Peraturan Perundang-Undangan Pasal 1 angka (1) Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997

Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan selanjutnya disebut Undang-Undang BPHTB, bahwa BPHTB merupakan pajak yang diberlakukan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan. BPHTB ialah suatu pajak yang dikenakan kepada setiap wajib pajak khususnya pihak pembeli atau penerima hak atas tanah dan atau bangunan. Perolehan hak atas tanah dan bangunan adalah peristiwa atau tindakan hukum yang dapat membuat beralih atau berpindahnyanya kepemilikan hak atas tanah dan bangunan oleh individu maupun badan hukum. Peristiwa hukum terhadap peralihan hak atas tanah dan bangunan akan diikuti dengan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan atau disingkat BPHTB.

Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) merupakan suatu pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan, hal tersebut telah diatur dalam Pasal 1 angka (1) Undang-Undang BPHTB. Terhutangnya pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) pada perolehan hak atas tanah berdasarkan pewarisan yaitu pada hibah wasiat diatur dalam Pasal 9 huruf i Undang-Undang BPHTB, bahwa terutangnyanya pajak BPHTB hibah wasiat adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke kantor pertanahan. Ketentuan yang lain pada saat terhutangnya pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) terhadap hibah wasiat diatur Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah yang selanjutnya Undang-Undang HKPD, bahwa dikatakan bahwa saat terutangnyanya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat. Berdasarkan hal tersebut telah terjadi perubahan frasa dari Undang-Undang BPHTB dalam menetapkan saat terutangnyanya pajak BPHTB. Perubahan frasa terutangnyanya pajak BPHTB atas hibah wasiat menimbulkan pertanyaan mengenai alasan dibalik pengaturan saat terutangnyanya pajak sehingga terjadi perubahan frasa.

Secara teoritik "perbuatan" merupakan salah satu alasan pengenaan pajak kepada subjek pajak yang melakukan perbuatan hukum peralihan hak. Menurut konstelasi pajak, bahwa pada saat sejak tanggal dibuat dan ditandatangani akta menjadi dasar timbulnya utang pajak, yaitu pajak BPHTB.<sup>1</sup> Prinsip terhutangnya pajak BPHTB terjadi karena adanya suatu peristiwa

---

<sup>1</sup> Nia Kurniati, " Implikasi Hukum Penerapan Pasal 91 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Terhadap Konstelasi Pemindahan Hak", Jurnal Rechldee, Vol.13, No.2, 2018. h.171

hukum yang dibuat secara otentik oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT). Wewenang yang dimiliki PPAT dalam menjalankan tugasnya diatur dalam Pasal 2 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 Tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 Tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 Tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah selanjutnya disebut Peraturan Jabatan PPAT, bahwa PPAT memiliki wewenang untuk membuat akta otentik mengenai suatu perbuatan hukum terhadap hak atas tanah.<sup>2</sup>

Bunyi Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD, dapat dimaknai telah dikenakan pajak BPHTB pada saat akta hibah wasiat dibuat dan ditandatangani. Penetapan pajak pada saat dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat telah bertentangan dengan ketentuan Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan itu sendiri, karena hakikatnya pemungutan pajak BPHTB terjadi karena subyek hukum yang memperoleh hak atas tanah dan atau bangunan karena suatu peristiwa hukum seperti hibah wasiat berdasarkan Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang BPHTB Jo. Pasal 44 ayat (2) Undang-Undang Nomor HKPPD. Hibah wasiat memiliki kekuatan hukum pada saat pembuat hibah wasiat meninggal dunia, hal tersebut didasari pasal Pasal 830 KUHPerdara dan proses peralihan haknya terjadi pada saat pemberi hibah meninggal dunia dengan dibuatkan akta hibah oleh pelaksana wasiat sebagai seseorang yang telah ditunjuk atau diberi kuasa untuk bertindak sebagai pemberi hibah kepada penerima hibah, hal tersebut telah diatur dalam Pasal 112 ayat (1) angka 3 huruf b PMNA/KBPN, bahwa wewenang yang dimiliki oleh PPAT yang berkaitan dengan hibah wasiat yaitu membuat akta hibah yang dilakukan oleh pelaksana wasiat atas nama pemberi hibah wasiat sebagai pelaksana dari wasiat yang dikuasakan pelaksanaannya kepada pelaksana wasiat tersebut. Bunyi Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD, bahwa terutangnya pajak BPHTB pada saat hibah wasiat dibuat dan ditandatangani, apakah telah terjadi peralihan hak sehingga dikenakan pajak terutang BPHTB pada saat dibuat.

Berpedoman pada interpretasi hibah wasiat bahwa pembuatan wasiat atau testament tersebut dibuat dalam bentuk akta Notarill dimana dasar kewenangannya diatur dalam Pasal 15 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 Tentang Jabatan Notaris sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 2 tahun 2014 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 Tentang Jabatan Notaris yang selanjutnya Undang-Undang Jabatan

---

<sup>2</sup> Supriyadi, Kedudukan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Hak Atas Tanah Dalam Perspektif Hukum Pertanahan". Arena Hukum, Vol. 9, h.224

Notaris (UUJN). Berdasarkan kekuatan akta hibah wasiat yang dibuat dihadapan Notaris, apakah akta hibah wasiat tersebut sudah dapat dikatakan telah terjadi peralihan hak atas tanah dimana proses pembuatannya dilakukan dihadapan Notaris, dimana berdasarkan kewenangan PPAT yang diatur dalam Pasal 2 ayat (2) Peraturan Jabatan PPAT dikatakan bahwa PPAT memiliki wewenang untuk membuat akta otentik mengenai suatu perbuatan hukum terhadap hak atas tanah. Berdasarkan pernyataan tersebut, maka Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD telah menimbulkan kekaburan norma hukum karena akta hibah wasiat akan memiliki kekuatan mengikat setelah pewaris meninggal dunia. Berdasarkan kewenangan peralihan hak atas tanah yang dijadikan sebagai objek pajak BPHTB yaitu dilakukan oleh PPAT, sehingga penetapan pajak BPHTB pada saat dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat yang secara teori dilakukan dihadapan Notaris maka telah menimbulkan konflik norma hukum, serta adanya cacat formil mengenai prosedur yang mendahului substansinya seperti pembayaran pajak harus didahulukan sebelum penandatanganan akta peralihan. Pasal 49 huruf b Undang-Undang HKPD tidak hanya menimbulkan kekaburan norma tetapi juga menimbulkan konflik norma.

Kekaburan norma hukum pada Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD telah dilakukan uji materi dengan Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 117/PUU-XXI/2023. Hakim Mahkamah Konstitusi setelah menimbang petitum permohonan, keterangan Presiden, keterangan pihak terkait, keterangan ahli pemohon, dan keterangan ahli Presiden bahwa pada amar putusannya menolak permohonan pemohon untuk seluruhnya. Bahwa hakim menganggap bahwa dalil pemohon dalam perkara uji materi yang mempermasalahkan inkonstitusionalitas tersebut tidak beralasan hukum. Bahwa dalam pandangan DPR RI mempertegas bahwa frasa yang terkandung Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah yaitu frasa "saat terutang" tidak boleh ditafsirkan saat itu juga dilakukan pembayaran melainkan dimaksud sebagai rambu-rambu bagi pemerintah daerah untuk menentukan dalam hal perbuatan hukum seperti apa yang dapat dikenakan pajak BPHTB. Bunyi suatu pasal yang didalamnya memiliki makna interpretasi ganda sudah tidak dapat dikatakan memenuhi unsur kepastian hukum dalam suatu norma hukum. Pertimbangan Mahkamah Konstitusi dirasa kurang memberikan pertimbangan secara komprehensif terkait frasa terutangnya pajak BPHTB atas hibah dan telah mengabaikan beberapa aspek penting mengenai sifat hibah wasiat, potensi pembatalan akta hibah wasiat, dan mengenai kewenangan PPAT dalam hal pembuatan akta

otentik peralihan hak atas tanah. Berdasarkan permasalahan yang telah diuraikan masih ada beberapa permasalahan yang membutuhkan kejelasan berkaitan dengan pengenaan pajak BPHTB atas hibah wasiat.

## **B. METODE PENELITIAN**

Tulisan ini merupakan kajian yuridis normatif, dengan menggunakan pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), pendekatan konseptual (*conceptual approach*), pendekatan historis (*historical approach*). Pendekatan hukum tersebut digunakan untuk mendapatkan bahan kajian dari berbagai sumber mengenai masalah hukum.<sup>3</sup> Pendekatan perundang-undangan digunakan untuk menganalisa berbagai peraturan perundang-undangan yang berkaitan dengan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), hibah wasiat, dan peralihan hak atas tanah yang sebagai objek pajak BPHTB. Pendekatan kedua yaitu pendekatan konseptual digunakan untuk menganalisa dan sebagai pisau analisa mengenai konsep pajak terutang BPHTB atas hibah wasiat, dan pendekatan historis digunakan sebagai bahan analisis yang berfokus pada *ratio legis* pengaturan pengenaan pajak BPHTB.

Bahan hukum yang digunakan dalam penulisan karya ilmiah ini yaitu menggunakan bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder.<sup>4</sup> Bahan hukum primer ialah suatu bahan hukum yang mengikat serta memiliki kekuatan hukum tetap yang harus ditaati oleh setiap orang pada hukum tersebut dan bersifat autoritatif (memiliki otoritas). Bahan hukum primer dalam kajian ini berupa peraturan perundang-undangan yang terkait dengan pajak BPHTB, diantaranya adalah :

1. Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (*Burgerlijk Wetboek*)
2. Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 Tentang Jabatan Notaris sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 2 tahun 2014 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 30 Tahun 2004 Tentang Jabatan Notaris
3. Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea

---

<sup>3</sup> Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum Edisi Revisi*, (Jakarta: Prenadamedia Group, 2016), h.113

<sup>4</sup> Dyah Octorina Susanti Dan A'an Efendi, *Penelitian Hukum (Legal Research)*, (Jakarta: Sinar Grafik, 2014), h.115

#### Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan

4. Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Dan Pemerintah Daerah
5. Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 Tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah sebagaimana telah dirubah dengan Peraturan Pemerintah Nomor 24 tahun 2016 Tentang Perubahan Atas Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 Tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah
6. Peraturan Pemerintah Nomor 111 Tahun 2000 Tentang Pengenaan Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan Karena Waris Dan Hibah Wasiat

Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 Tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah sebagaimana telah diubah tiga kali dengan Peraturan Menteri Negara Agraria/ Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 16 Tahun 2021 Tentang Perubahan Ketiga Atas Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 3 Tahun 1997 Tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah

Bahan hukum sekunder dimanfaatkan sebagai dukungan sumber bahan hukum primer dalam menganalisa isu hukum. Sumber bahan hukum sekunder bukanlah hukum itu sendiri tetapi mendiskusikan atau menganalisis hukum. Sumber bahan hukum sekunder menjelaskan Undang-Undang dan putusan pengadilan yang tidak mudah dipahami, menawarkan pembaharuan hukum, dan memberikan kesadaran tentang pembaharuan hukum. Sumber bahan hukum sekunder terdiri atas buku yang relevan, kamus, ensiklopedia, jurnal, buku teks yang ada keterkaitan dengan hukum.<sup>5</sup>

### **C. HASIL DAN PEMBAHASAN**

#### **Ratio Legis Dari Pengaturan Pengenaan Pajak BPHTB Atas Hibah Wasiat**

Ratio legis ialah sebuah pemikiran hukum berdasarkan akal sehat dan penalaran yang rasional atas pembentukan sebuah hukum. Definisi ratio legis tidak hanya digunakan sebagai alasan rasional penciptaan sebuah hukum, namun juga dapat digunakan sebagai penafsiran rasional terhadap aturan-aturan yang terkandung dalam suatu kebijakan hukum. Regulasi atau

---

<sup>5</sup> an Efendi, Dyah Ochtorina Susanti dan Rahmadi Indra Tektana. Penelitian Hukum Doktrinal, (Yogyakarta: LaKsBang Justitia, 2019) h.75

aturan-aturan yang tertulis sangat identik dengan penegakan hukum yang memiliki unsur kepastian hukum. Margono berpendapat bahwa kepastian memiliki esensial yang tidak bisa dipisahkan dari hukum. Berdasarkan hal tersebut dapat dikatakan bahwa hukum harus memiliki keteraturan dan kepastian agar sistem hukum dapat berjalan dengan baik dan efisien, serta hukum juga harus dapat memberikan perintah mengenai apa yang diperbolehkan dan dilarang sehingga tercipta hukum positif melalui peraturan perundang-undangan.

Tujuan negara yaitu pada prinsipnya berusaha dan bertujuan untuk menciptakan kesejahteraan bagi rakyatnya. Berdasarkan hal tersebut maka negara harus tampil kedepan dan turut campur tangan, terutama dibidang perekonomian guna tercapainya kesejahteraan umat manusia. Guna mewujudkan tujuan negara pada dibidang perekonomian, negara memerlukan berbagai macam unsur pendukung salah satunya sumber penerimaan negara yaitu melalui pajak. Pajak adalah sumber pendapatan negara terbesar. Pemungutan pajak telah ditetapkan dalam Pasal 23 A UUD NRI 1945, bahwasanya pajak dan pemungutan lainnya yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang. Bunyi pasal tersebut dapat dikatakan bahwa dalam pemungutan pajak, wajib ada peraturan perundang-undangan yang melandasinya. Pemungutan pajak tanpa adanya suatu landasan hukum yang mengaturnya maka pemungutan pajak tersebut tidaklah sah. Prinsip tersebut menegaskan bahwa pengenaan pajak harus didasarkan pada ketentuan hukum yang sah, dalam hal ini Undang-Undang. Prinsip tersebut juga digunakan di Inggris bahwa *No taxation without representation* (tidak ada pajak tanpa Undang-Undang) dan di Amerika bahwa *Taxation without representation is robbery* (pajak tanpa Undang-Undang (perwakilan) adalah perampokan).<sup>6</sup>

Konsep tersebut disebut asas legalitas perpajakan yang menyatakan bahwa pemungutan pajak tidak dapat dilakukan tanpa adanya dasar hukum berupa Undang-Undang. Sifat memaksa dalam definisi pajak dapat dimaknai sebagai iuran masyarakat kepada negara yang terutang oleh yang wajib membayarnya karena peraturan perundang-undangan.<sup>7</sup> Penerapan pajak yang bersifat memaksa karena mengacu pada dua fungsi utama pajak yaitu sebagai fungsi anggaran (*budgeter*) dan fungsi mengatur (*regulerend*). Bentuk penerapan dalam pemungutan pajak yang bersifat memaksa, salah satunya adalah Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB). Pajak BPHTB merupakan pajak perolehan hak atas tanah dan bangunan. Pajak sebagai instrumen penerimaan negara yang pemungutannya bersifat memaksa, pemungutan

---

<sup>6</sup> Fendi Anto, Febriana N.W., Suratman, Moh.Muhibbin. "Ratio Legis Unsur Tanpa Hak Dalam Perundangan Tentang Penggunaan Senjata Tajam Di Indonesia", *Jurnal Nuansa Akademik*, Vol.7, No.2, h. 318.

<sup>7</sup> Khalimi & Moch. Iqbal. *Hukum Pajak Teori dan Praktik*. (Bandar Lampung: AURA,2020). h.13

pajak ini berdasarkan Undang-Undang yang dapat dipaksakan dengan tiada mendapat imbalan (kontraprestasi) yang dapat langsung dirasakan dan digunakan untuk membayar pengeluaran umum dan pembangunan fasilitas umum yang telah disepakati. Pajak juga dapat diartikan sebagai kontribusi finansial yang diberikan oleh warga negara kepada keuangan negara (peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor pemerintah) yang dilandaskan pada ketentuan Undang-Undang (wajib dipatuhi) tanpa menerima imbalan secara langsung dan diperuntukkan untuk kepentingan umum (publieke uitgaven).<sup>8</sup>

Indonesia dalam pemungutan pajak mengenai peralihan hak atas tanah telah diberlakukan sejak diberlakukannya Ordonansi Bea Balik Nama Staatsblad 1924 Nomor 291. Pajak yang dikenakan pada masanya yaitu berupa pajak bea balik nama yang merupakan pajak atas pemindahan hak atas harta tetap (tanah). Proses pemindahan haknya dilakukan dengan pembuatan akta menurut cara yang diatur dalam Undang-Undang yaitu Ordonansi Balik Nama Staatsblad 1834 Nomor 27. Berlakunya Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang BPHTB pada tanggal 1 Juli 1998 yang telah menandakan berakhirnya aturan terdahulu yaitu Ordonansi Bea Balik Nama Staatsblad 1924 Nomor 291. Tujuan dalam pembentukan Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang BPHTB adalah perlunya diadakan pemungutan pajak atas perolehan hak atas tanah dan bangunan sebagaimana telah dilaksanakan dan dilakukan sebagai upaya atau bentuk kemandirian bangsa untuk memenuhi pengeluaran pemerintah berkaitan dengan tugasnya dalam menyelenggarakan pemerintah umum dan pembangunan.<sup>9</sup>

Berdasarkan perspektif hukum, konsep pajak mengindikasikan bahwa negara memiliki wewenang dalam pemungutan pajak. Wewenang tersebut pada dasarnya bertujuan untuk meningkatkan penerimaan kas negara sekaligus dapat juga diarahkan untuk mencapai berbagai tujuan kebijakan lain yang mungkin tidak secara langsung terkait dengan fungsi fiskal pajak itu sendiri. Berdasarkan hal tersebut dapat disimpulkan bahwa landasan filosofis pemungutan pajak didasarkan atas pendekatan "benefit approach" atau pendekatan manfaat. Pendekatan tersebut merupakan dasar fundamental atas dasar filosofis yang membenarkan negara melakukan pemungutan pajak sebagai pemungutan yang dapat dipaksakan dalam arti mempunyai wewenang dengan kekuatan pemaksa.<sup>10</sup> Pendekatan tersebut mendasari suatu

---

<sup>8</sup> Luh Putu Sudini, Nella Hasibuan, dan Made Wiryani, "Pengenalan Pajak Pada Perjanjian Pengikatan Jual Beli Hak Atas Tanah Di Denpasar", Jurnal Ilmu Hukum, Vol.16, No.1, 2020, h.115

<sup>9</sup> Mustaqiem, Op.Cit. h. 30

<sup>10</sup> Marihot Pahala Siahaan. Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan: Teori & Praktek, Edisi I, Cet. I. (Jakarta :PT. Raja Grafindo, 2003), h.44

falsafah yaitu oleh karena negara menciptakan manfaat yang dapat dinikmati oleh rakyat yang berdiam didalam negara, sehingga negara berhak memungut pajak.<sup>11</sup>

Berdasarkan bunyi Pasal 33 ayat (3) UUD NRI 1945 yang berbunyi Bumi, air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan sebesar-besarnya untuk kemakmuran rakyat.<sup>12</sup> Unsur Bumi dalam hal ini dikatakan sebagai tanah, yang merupakan karunia dari Tuhan Yang Maha Esa sebagai anugrah yang dapat digunakan oleh manusia. Berdasarkan ketentuan pasal tersebut, maka segala sesuatu yang berada didalam teritorial suatu negara harus dapat dikelola semaksimal mungkin demi kepentingan suatu negara, termasuk melalui kebijakan perpajakan seperti penetapan pajak hak atas tanah. Berdasarkan hal tersebut sebagai wujud pengelolaan kekayaan alam demi kemakmuran rakyat, negara memiliki kewenangan untuk mengatur pemanfaatan tanah melalui instrumen kebijakan, salah satunya adalah kebijakan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB).

Pembentukan peraturan perundang-undangan tidak terlepas dari amanat peraturan yang lebih tinggi berdasarkan prinsip hukum yang berjenjang.<sup>13</sup> Pajak atas tanah mengacu pada mandat Konstitusi pada Pasal 23 A UUD NRI 1945 dan Pasal 33 ayat (3) UUD NRI 1945, sehingga akan melibatkan dua perspektif yaitu antara perspektif hukum agraria dan hukum perpajakan. Berdasarkan perspektif hukum agraria yang diatur dalam Pasal 6 UUPA, bahwa semua hak atas tanah mempunyai fungsi sosial, yang kemudian menjadi prinsip fungsi sosial tanah. Penormaan hukum yang mengikat harus didasarkan pada prinsip-prinsip hukum tersebut karena prinsip hukum akan menentukan isi norma hukum yang dirumuskan dalam peraturan perundang-undangan, sedangkan dalam perspektif perpajakan melihat bahwa hukum agraria (tanah) menerapkan prinsip fungsi sosial dan sebagai upaya strategis untuk memenuhi hak atas tanah untuk kesejahteraan rakyat, maka atas dasar tersebut negara kemudian dapat meminta dan memungut pajak hak atas tanah baik dialihkan maupun beralih untuk memenuhi dua fungsi utama pajak itu sendiri.

Definisi BPHTB telah diatur dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang BPHTB, bahwa Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) ialah

---

<sup>11</sup> H. Bohari. Pengantar Hukum Pajak Edisi Revisi, Op.Cit. h.36

<sup>12</sup> Soetrisno PH. Dasar-Dasar Ilmu Keuangan Negara. Fakultas Ekonomi, UGM Yogyakarta 1982, Cetakan Ke-2, h.155

<sup>13</sup> Nurul Hidayah, HJ. Yulies Tiena Masriani, Suroto, "Pemungutan Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) Terhadap Transaksi Jual Beli Tanah Dan/Atau Bangunan", Notary Law Research, Vol 2, No. 2, 2021, h.97

pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan yang selanjutnya disebut pajak. Mengenai perolehan hak atas tanah yang dimaksud dalam Pasal 1 angka 1 yaitu merupakan perbuatan atau peristiwa hukum yang mengakibatkan diperolehnya hak atas tanah dan bangunan oleh orang pribadi atau badan. Perolehan hak atas tanah dan bangunan yang dimaksud yaitu diatur dalam Pasal 2 ayat (2) yang salah satunya yaitu adalah hibah wasiat. Dasar hukum hibah wasiat dapat dilihat dalam Pasal 957 KUHPerdara yang mendefinisikan hibah wasiat sebagai ketentuan khusus yang termuat dalam sebuah wasiat, wasiat ada dua bentuk yaitu wasiat berisi "erfstelling" dan "legaat". Hibah wasiat merupakan bagian wasiat yang berisi "legaat", bahwa pembuat wasiat dapat mewariskan atau memberikan kepada satu atau beberapa orang penerima barang-barang tertentu dari harta peninggalannya.<sup>14</sup> Wasiat merupakan sebuah akta berisi pernyataan seseorang tentang apa yang dikehendakinya setelah ia meninggal dunia dan dapat dicabut kembali olehnya, maka hibah wasiat dapat diartikan sebagai pemberian suatu barang tertentu oleh pewaris kepada orang tertentu yang telah disebut atau ditetapkan oleh pewaris dalam surat wasiat yang dibuatnya.<sup>15</sup> Ratio legis dikenakannya pajak BPHTB atas hibah wasiat berdasarkan analisis bahwa :

1. Objek pajak BPHTB atas hibah wasiat merupakan tanah, dimana memiliki fungsi sosial ekonomi.
2. Hibah wasiat termasuk peralihan hak atas tanah meskipun didapatkan melalui wasiat atau secara cuma-cuma tetapi tetap ada pengecualian pengenaan pajak terhadap hibah wasiat yang peruntukannya untuk kepentingan sosial.
3. Negara perlu memastikan bahwa setiap peralihan hak atas tanah memiliki implikasi finansial agar dapat dikenakan pajak sebagai sumber pendapatan negara.
4. Negara dapat memastikan dan menjamin kepastian mengenai perpindahan hak atas tanah melalui pajak BPHTB

Berdasarkan analisis mengenai penetapan pajak atas tanah karena tanah memiliki nilai ekonomi yang tinggi dan merupakan aset produktif yang bernilai bagi perekonomian, maka berdasarkan hal tersebut tanah dikenakan atas pajak. Penetapan pajak atas tanah tentu tidak

---

<sup>14</sup> Maria Susanti, Azmi Fendri, Yasniwati. "Peralihan Hak Milik Atas Tanah Berdasarkan Hibah Wasiat Dengan Penerima Wasiat Meninggal Dunia Di Provinsi Sumatera Barat", *Unes Law Review*, Vol.6, No.1, h. 247

<sup>15</sup> Ikhwan Ahadi, Putra Hutomo, Amelia N.W., "Kepastian Hukum Mengenai Hibah Wasiat Ditinjau Berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah", *Sentri: Jurnal Riset Ilmiah*, h. 3648.

akan lepas dari fungsi pajak itu sendiri sebagai anggaran dan fungsi untuk mengatur. Politik hukum dalam penetapan pajak atas tanah yaitu pertama, dapat membantu memasok uang kas negara, sehingga pemerintah memiliki dana untuk menjalankan program publik dan kedua, dapat memberikan pelayanan kepada masyarakat sebagai bentuk kontraprestasi karena dibebani pajak atas tanah.

Berdasarkan Pasal 9 huruf i Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000 Tentang Perubahan Atas Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 Tentang Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan yang selanjutnya disebut Undang-Undang BPHTB, bahwa saat terutangnya pajak BPHTB atas hibah wasiat adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke kantor pertanahan. Berdasarkan hal tersebut maka akan membahas mengenai hibah wasiat dan peralihan hak atas tanah.

Hibah wasiat merupakan peristiwa hukum yang menghendaki agar keinginan pembuat hibah wasiat dapat terlaksana pada saat pembuat wasiat meninggal dunia. Hibah wasiat diatur dalam Pasal 957 KUHPerdara, bahwa suatu penetapan khusus dimana pewaris memberikan barang-barang tertentu kepada penerima yang disebutkan dalam surat wasiat. Hibah wasiat akan memiliki kekuatan hukum mengikat apabila si pembuat wasiat meninggal dunia, hal tersebut telah diatur dalam Pasal 875 KUHPerdara bahwa testament ialah suatu akta berisi pernyataan seseorang tentang apa yang dikehendakinya terjadi setelah meninggal dunia, yang dapat dicabut kembali olehnya.<sup>16</sup> Disisi lain, mengenai peralihan hak atas tanah dapat digolongkan dalam dua bentuk yaitu beralih dan dialihkan. Makna "beralih" berdasarkan pandangan Boedi Harsono, yaitu berpindahnya hak milik kepada pihak lain karena pemiliknya meninggal dunia (waris), sedangkan "dialihkan" dikatakan sebagai pemindahan hak, kewajiban atau tanggung jawab kepada pihak lain karena suatu peristiwa hukum. Peristiwa hukum peralihan hak atas tanah berdasarkan Pasal 26 ayat (1) UUPA akan selaras dengan kewenangan PPAT diatur dalam Pasal 1 angka (1) Peraturan Pemerintah Peraturan Jabatan PPAT, bahwa pejabat umum yang diberi kewenangan untuk membuat akta-akta otentik mengenai perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah atau hak milik satuan rumah susun. Berdasarkan ketentuan yang saling terhubung mengenai peristiwa hukum perolehan hak atas tanah yang

---

<sup>16</sup> Nur Aisyah, "Pelaksanaan Peralihan Hak Milik Atas Tanah (Jual Beli) Dalam Mewujudkan Tertib Administrasi Pertanahan Di Kabupaten Tulang Bawang Provinsi Lampung", Jurnal Skripsi Universitas Atma Jaya Yogyakarta. h.1

dijadikan sebagai objek pajak BPHTB atas hibah wasiat maka harus dibuatkan akta oleh PPAT sebagai bukti otentik terjadinya peristiwa hukum.

Berdasarkan analisis terhadap berbagai aturan terkait pajak BPHTB hibah wasiat, dapat disimpulkan bahwa pajak BPHTB hibah wasiat dikenakan karena adanya perolehan hak yang timbul karena peristiwa hukum. Peristiwa hukum tersebut terjadi ketika akta hibah wasiat memiliki kekuatan hukum, yaitu setelah pemberi hibah (pewaris) meninggal dunia. Akta hibah wasiat agar memiliki kekuatan hukum sebagai bukti peralihan hak atas tanah dan bangunan, maka wajib dibuatkan akta peralihan hak yang didasarkan dari akta hibah wasiat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) berdasarkan kewenangannya dalam bentuk akta hibah. Akta peralihan hak yang dibuat oleh PPAT akan menjadi bukti otentik sebagai bukti telah terjadi peristiwa hukum peralihan hak, sehingga penerima hibah wasiat dapat mendaftarkan haknya ke kantor pertanahan dan penerima hibah wasiat akan memiliki kewajiban membayar pajak BPHTB. Ratio legis terutangnya pajak BPHTB atas hibah wasiat pada saat mendaftarkan haknya ke kantor pertanahan sebagaimana diatur dalam Pasal 9 huruf i Undang-Undang BPHTB didasari dari asas kepastian hukum dimana momentum mengenai terutangnya pajak BPHTB atas hibah wasiat diatur sedemikian rupa agar sejalan dengan prinsip *nullum tributum sine lege* (tidak ada pajak tanpa Undang-Undang) dan menciptakan harmonisasi antara hukum perpajakan dengan hukum agraria terkait objek pajak BPHTB yang merupakan perolehan hak atas tanah dimana kewenangan dalam membuat akta otentik peralihan hak atas tanah dilakukan oleh PPAT, sehingga ratio legis tersebut dapat menciptakan keseimbangan antara kepentingan fiskal negara dan kepastian hukum bagi wajib pajak

Pernormaan suatu pasal mengenai terutangnya pajak BPHTB terhadap hibah wasiat juga diatur dalam pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah (HKPD), bahwa bahwa saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta untuk hibah wasiat. Terutangnya pajak BPHTB atas hibah wasiat ditandai dengan adanya peralihan hak atas tanah. Peristiwa hukum peralihan hak atas tanah terhadap hibah wasiat harus memenuhi syarat agar dapat terjadi yaitu adanya pewaris yang meninggal dunia dan dibuatkan akta PPAT sebagai suatu bukti untuk menandakan adanya perbuatan hukum dalam hal memindahkan hak atas tanah kepada pihak lain. Hibah wasiat merupakan suatu perjanjian sepihak yang dilakukan oleh pemberi hibah (pewaris) dihadapan pejabat berwenang yaitu Notaris baik dibuat dalam bentuk wasiat olografis, wasiat umum, dan wasiat rahasia. Berdasarkan kewenangan Notaris dalam

Pasal 15 ayat (2) huruf f Undang-Undang Jabatan Notaris (UUJN), bahwa Notaris berwenang membuat akta yang berkaitan dengan pertanahan. Berdasarkan hal tersebut meskipun Notaris memiliki wewenang dalam membuat akta yang berkaitan dengan pertanahan, Notaris tetap memiliki batasan dalam membuat akta tersebut karena segala perbuatan hukum mengenai pertanahan merupakan kewenangan PPAT.<sup>17</sup>

Berdasarkan hal tersebut bahwa Pasal 49 huruf b Undang-Undang HKPD, bahwa saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta untuk tukar menukar, hibah, hibah wasiat, pemasukan dalam perseroan atau badan hukum lainnya, pemisahan hak yang mengakibatkan peralihan, penggabungan usaha, peleburan usaha, pemekaran usaha, dan/atau hadiah. Berdasarkan bunyi pasal tersebut maka dapat dimaknai bahwa terutangnya pajak BPHTB atas hibah wasiat pada saat dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat. Berdasarkan hal tersebut bahwa Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD tidak mempertimbangkan sifat hibah wasiat yang akan memiliki kekuatan hukum mengikat atau berlaku setelah pemberi hibah wasiat (pewaris) meninggal dunia. Peralihan hak atas tanah terhadap hibah wasiat harus dibuktikan dengan akta otentik berdasarkan kewenangan membuat akta tersebut karena peralihan hak atas tanah secara otentik dapat dibuktikan dengan akta PPAT, sehingga terutangnya pajak BPHTB atas hibah wasiat bukan terjadi pada saat dibuat dan ditandatangninya akta dihadapan notaris, melainkan dihadapan PPAT.

Berdasarkan apa yang telah dijabarkan diatas terdapat adanya kekaburan norma dan konflik norma hukum. Pasal 49 huruf b Undang-Undang HKPD, tidak mempertimbangkan sifat hibah wasiat yang akan memiliki kekuatan hukum mengikat atau berlaku setelah pemberi hibah wasiat (pewaris) meninggal dunia. Peralihan hak atas tanah terhadap hibah wasiat harus dibuktikan dengan akta otentik berdasarkan kewenangan membuat akta tersebut karena peralihan hak atas tanah secara otentik dapat dibuktikan dengan akta PPAT. Kekaburan norma hukum dan konflik norma hukum menimbulkan adanya ketidakharmonisan antara ratio legis pengenaan pajak BPHTB hibah wasiat dengan peraturan perundang-undangan lainnya menimbulkan ketidakpastian hukum, dimana penorma-an aturan-aturan hukum mengenai terutangnya pjak BPHTB hibah wasiat tidak sepenuhnya mencerminkan tujuan awal pembentukan Undang-Undang BPHTB.

---

<sup>17</sup> Yuliana Zamrotul Khusna dan Lathifah Hanim, "Perannotaris Dan Ppat Dalam Mencegah Terjadinya Penyalahgunaan Kuasa Jual Untuk Penghindaran Pajak", Jurnal Akta, Vol.4, No.3, 2017, h. 397

## **Apakah Penetapan Pajak BPHTB Telah Memenuhi Asas Kepastian Hukum**

Bea perolehan hak atas tanah dan bangunan (BPHTB) merupakan pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan berdasarkan Undang-Undang BPHTB. Pajak ini wajib dibayar oleh pihak yang memperoleh hak atas tanah dan atau bangunan, baik orang pribadi maupun badan. perolehan hak tersebut mencakup berbagai perbuatan hukum, salah satunya hibah wasiat yang mengakibatkan beralihnya hak kepemilikan sesuai ketentuan Pasal 1 angka 2 Undang-Undang BPHTB. Hibah wasiat adalah suatu perbuatan perolehan hak atas tanah yang diatur dalam Pasal 1 angka 2 Undang-Undang BPHTB. Hibah wasiat terjadi ketika pewaris meninggal dunia dan peralihan hak harus dibuktikan dengan akta otentik yang dibuat oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT), karena PPAT memiliki kewenangan untuk membuat akta peralihan hak berdasarkan Pasal 1 angka (1) Peraturan Jabatan PPAT. Mengenal PPAT sebagai pejabat umum dalam membuat akta otentik, PPAT juga memiliki tugas-tugas keagrariaan atau yang berhubungan dengan pertanahan sebagaimana telah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah. Berdasarkan Peraturan Pemerintah tersebut, PPAT berperan dalam melaksanakan pendaftaran tanah dengan membuat akta sebagai bukti telah dilakukannya perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah. Berdasarkan hal tersebut, posisi PPAT berperan sangat penting dalam membantu tugas kenegaraan seperti memberikan kepastian hukum dan perlindungan hukum kepada pemegang hak atas tanah, menyediakan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan, dan demi terselenggaranya tertib administrasi pertanahan.

PPAT memiliki tugas penting dalam memberikan kepastian hukum dan memastikan administrasi pertanahan agar berjalan sesuai dengan peraturan perundang-undangan. Berdasarkan kewenangannya, PPAT harus mengikuti prosedur yang ditetapkan termasuk memastikan pembayaran BPHTB sebelum menandatangani akta peralihan hak. Hal ini diatur dalam Pasal 24 ayat (1) Undang-Undang BPHTB, bahwa PPAT hanya boleh menandatangani akta setelah wajib pajak menyerahkan bukti pembayaran pajak, apabila PPAT melanggar ketentuan tersebut maka PPAT dapat dikenakan sanksi administratif berupa denda. Bunyi Pasal 24 ayat (1) Undang-Undang BPHTB mengisyaratkan adanya kekosongan norma hukum. Kekosongan norma hukum yang dimaksud dipicu dari beberapa faktor berikut :

1. Objek pajak BPHTB adalah perolehan hak atas tanah.
2. Peralihan hak atas tanah akan ditandai dengan akta PPAT
3. Sebelum pendatanganan akta PPAT harus dibuktikan/disertakan dengan bukti

### pembayaran pajak BPHTB

Kebijakan mengenai pembayaran pajak terutang BPHTB dilakukan sebelum penandatanganan akta berdasarkan pasal Pasal 24 ayat (1) Undang-Undang BPHTB, secara teoritik bertentangan dengan prinsip timbulnya utang pajak BPHTB. Berdasarkan ajaran materil timbulnya utang pajak ketika terdapat alasan pengenaan pajak karena taatbestand. Namun, disisi lain pembayaran pajak didahulukan dari pada alasan timbulnya utang pajak.<sup>18</sup> Konflik antara teori taatbestand dan kebijakan pembayaran pajak sebelum tandatangan akta menunjukkan inkonsistensi sistem perpajakan, meskipun memiliki pembenaran mengenai berkaitan dengan ratio legis pembentukan Undang-Undang perpajakan untuk memasok uang kas negara sebanyak mungkin. Berdasarkan hal tersebut adanya cacat formil karena adanya ketidaksesuaian waktu terutangnya pajak dan adanya sanksi bagi PPAT jika tidak memverifikasi bukti bayar BPHTB sebelum akta ditandatangani.

Terhutangnya pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) pada perolehan hak atas tanah berdasarkan pewarisan yaitu pada hibah wasiat diatur dalam Pasal 9 huruf i Undang-Undang BPHTB, bahwa terutangnya pajak BPHTB hibah wasiat adalah sejak tanggal yang bersangkutan mendaftarkan peralihan haknya ke kantor pertanahan. Ketentuan yang lain pada saat terhutangnya pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) terhadap hibah wasiat diatur Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD dikatakan bahwa saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatangani akta hibah wasiat, sehingga dapat disimpulkan bahwa terutangnya pajak BPHTB pada saat pembuatan akta hibah wasiat di hadapan Notaris, hal tersebut tentu menimbulkan kekaburan norma hukum mengingat hibah wasiat memiliki kekuatan hukum mengikat jika pewaris meninggal dunia dan terutangnya pajak BPHTB hibah wasiat tersebut menimbulkan konflik norma dikarenakan bukti otentik terjadinya peralihan hak atas tanah dibuktikan dengan akta yang dibuat oleh PPAT serta PPAT hanya dapat menandatangani akta jika penghadap menyerahkan bukti pembayaran pajak BPHTB dimana hal tersebut bertentangan dengan pajak BPHTB itu sendiri yang merupakan pajak perolehan hak atas tanah dan bangunan.

Perolehan hak tanah ialah proses atau perbuatan hukum yang mengakibatkan seseorang atau badan hukum memperoleh kepemilikan atau hak penggunaan atas suatu bidang tanah. Proses ini dapat terjadi melalui berbagai cara, salah satunya yaitu hibah wasiat. Proses

---

<sup>18</sup> Nia Kurniati. Op.Cit, h. 179.

perolehan hak atas tanah ini, terdapat prosedur dan persyaratan yang harus dipenuhi untuk memastikan bahwa peralihan hak tersebut sah dan sesuai dengan ketentuan hukum yang berlaku. Beberapa ketentuan-ketentuan yang berlaku dalam pengurusan peralihan hak atas tanah terkait hibah wasiat berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku yaitu:

1. Pasal 26 ayat (1) UUPA, bahwa jual beli, penukaran, penghibahan, pemberian dengan wasiat, pemberian menurut adat dan perbuatan-perbuatan lain yang dimaksudkan untuk memindahkan hak milik serta pengawasannya diatur dengan peraturan pemerintah.
2. Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 37 Tahun 1998 Tentang Peraturan Jabatan Pejabat Pembuat Akta Tanah, PPAT bertugas pokok melaksanakan sebagian kegiatan pendaftaran tanah dengan membuat akta sebagai bukti telah dilakukannya perbuatan hukum tertentu mengenai hak atas tanah.
3. Pasal 112 ayat (1) angka 3 huruf b PMNA/KBPN Nomor 3 Tahun 1997 sebagaimana telah diubah dengan PMNA/KBPN Nomor 16 Tahun 2021 tentang Ketentuan Pelaksanaan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah, bahwa wewenang yang dimiliki oleh PPAT yang berkaitan dengan hibah wasiat yaitu membuat akta hibah yang dilakukan oleh pelaksana wasiat atas nama pemberi hibah wasiat sebagai pelaksana dari wasiat yang dikuasakan pelaksanaannya kepada pelaksana wasiat tersebut.

Berdasarkan Pasal 37 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 Tentang Pendaftaran Tanah, bahwa dapat diartikan peralihan hak atas tanah melalui hibah wasiat hanya dapat didaftarkan jika hibah wasiat tersebut dibuatkan akta oleh Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yang berwenang menurut ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Berdasarkan peraturan perundang-undangan tersebut diatas maka pengalihan hak atas tanah berdasarkan hibah wasiat dalam proses pendaftaran peralihan hak atas tanah pada kantor Badan Pertanahan Nasional, peralihannya dibuktikan dengan akta yang dibuat Pejabat Pembuat Akta Tanah (PPAT) yaitu akta hibah yang dikuasakan kepada penerima hibah wasiat. Berdasarkan peraturan perundang-undangan tersebut sudah sangat jelas objek pajak BPHTB yang merupakan perolehan hak atas tanah melalui hibah wasiat, alasan dikenakannya pajak BPHTB harus dibuktikan dengan akta otentik yang dibuat oleh PPAT dan bukan pada saat dibuat

ditandatanganinya akta hibah wasiat yang berdasarkan kewenangannya dibuat oleh Notaris.<sup>19</sup>

Berdasarkan hal tersebut memicu ketidakpastian hukum karena akta hibah wasiat belum mengakibatkan peralihan hak secara nyata. Permasalahan hukum tersebut bertentangan dengan prinsip kepastian hukum yang dikemukakan oleh Lon H. Fuller. Berdasarkan pendapat Lon H. Fuller berpendapat bahwa kepastian hukum merupakan salah satu unsur moralitas hukum, oleh karena itu dalam pembentukan Undang-Undang harus memperhatikan dua unsur seperti kejelasan hukum dan konsistensi hukum. Ketidakpastian hukum mengenai penerapan pasal 49 huruf b Undang-Undang HKPD memerlukan penafsiran hukum berdasarkan kewenangannya yaitu melalui judicial review ke Mahkamah Konstitusi untuk memperjelas kapan terutangnya pajak BPHTB atas hibah wasiat.

Dasar permohonan dalam judicial review terhadap Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 117/PUU-XXI/2023 yaitu salah satunya dalam Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah, bahwa frasa saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat, akan tetapi secara prinsip hukum peralihan hak atas tanah yang menjadi objek pajak BPHTB itu sendiri masih belum terlaksana. Hal tersebut menimbulkan pertanyaan mendasar mengenai kapan seharusnya seorang wajib pajak dianggap terutang atas pajak BPHTB hibah wasiat, terutama jika dikaitkan dengan definisi pajak BPHTB yang diatur Pasal 1 Angka 1 Undang-Undang BPHTB Jo. Pasal 1 Angka 37 Undang-Undang HKPD, bahwa Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan adalah pajak yang dikenakan atas perolehan hak atas tanah dan bangunan.

Berdasarkan kekaburan norma hukum dan konflik norma yang terjadi, dilakukanlah uji materi yang tertuang dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 117/PUU-XXI/2023. Kemampuan hakim dalam menilai dan mempertimbangkan menjadi alasan utama untuk dijadikan sebagai fondasi agar bisa menentukan keadilan dalam suatu putusan.<sup>20</sup> Hal tersebut biasanya dapat ditemukan dalam bagian "menimbang" atau disebut sebagai ratio decidendi. Ratio decidendi atau pertimbangan hakim merupakan argumen atau alasan yang digunakan

---

<sup>19</sup> Marina Susanti, Azmi Fendri, dan Yasniwati. "Peralihan Hak Milik Atas Tanah Berdasarkan Hibah Wasiat Dengan Penerima Hibah Wasiat Meninggal Dunia Di Provinsi Sumatera Barat", *Unes Law Review*, Vol 6, No.1 2023, h. 248

<sup>20</sup> I.P.M Ranuhandoko. *Terminologi Hukum Inggris-Indonesia*. Cetakan Ke-3, (Jakarta: Sinar Grafika, 2003), h.475

oleh hakim sebagai pertimbangan hukum yang menjadi dasar dalam memutuskan suatu perkara. Definisi *ratio decidendi* yaitu merupakan keputusan dewan hakim yang didasarkan dari fakta-fakta materi. *Ratio decidendi*, yaitu alasan yang menjadi dasar putusan hakim dan dapat ditemukan dalam bagian-bagian tertentu dari suatu putusan pengadilan. Hakim harus mengemukakan alasan-alasan yang mendukung putusannya dan alasan-alasan tersebut disebut *ratio decidendi*.<sup>21</sup> *Ratio decidendi* dapat ditemukan pada bagian "menimbang" dalam pokok perkara. Kemampuan hakim dalam hal untuk menafsirkan Undang-Undang secara kreatif sangat penting dalam memberikan alasan-alasan yang mengarah pada putusan yang tepat.

Uji materi yang terjadi dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 117/PUU-XXI/2023, adapun dasar-dasar pertimbangan hukum Mahkamah Konstitusi dalam memberikan argumen mengenai pokok perkara yang diajukan oleh pemohon dalam perkara tersebut sebagaimana tertuang dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 117/PUU-XXI/2023, yang akan dijabarkan dalam beberapa poin penting yaitu sebagai berikut:

Terkait dengan hibah wasiat, Pasal 49 huruf b UU 1/2022 menentukan saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat ditetapkan "pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat". Hal ini yang kemudian dipersoalkan Pemohon sehingga meminta saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat ditetapkan "pada tanggal didaftarkannya peralihan haknya ke kantor pertanahan untuk hibah wasiat". Berkenaan dengan petitum pemohon tersebut pernah digunakan sebagai rumusan norma ketika masih berlaku UU 21/1997 jo. UU 20/2000. Namun, dalam perkembangannya UU 28/2009 mengubah rumusan norma saat terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat, yang kemudian rumusan tersebut digunakan dalam UU 1/2022 yang menentukan "saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatanganinya akta untuk hibah wasiat". Artinya, hal tersebut menjadi titik awal untuk menentukan kewajiban membayar BPHTB bagi penerima hak atas tanah dan/atau bangunan dalam hibah wasiat saat ditandatanganinya akta karena subjek hukum (wajib pajak) dan objek BPHTB sudah dapat ditentukan secara jelas dan pasti berdasarkan akta hibah wasiat. Ketentuan mengenai saat

---

<sup>21</sup> Gita Ayu Thaharah, Yenni Eta W., Fathul Laila, "Ratio Decidendi Putusan Pengadilan Negeri Dalam Perkara Akta Yang Tidak Dibacakan Berdasarkan Undang-Undang Jabatan Notaris", *UNES Journal Of Swara Justisia*, Vol.8, Issue 1, h.394

terutangnya BPHTB untuk hibah wasiat tersebut diatas juga dimaksudkan untuk memberikan kemudahan bagi penerima hibah wasiat atau ahli waris untuk segera menyelesaikan proses balik nama atas harta berupa tanah dan/atau bangunan ke kantor pertanahan tanpa bolak balik, tetapi langsung dapat melakukan proses balik nama setelah membayar BPHTB.

Bahwa berkenaan dengan isu konstusionalitas yang dipermasalahkan oleh Pemohon, Mahkamah juga penting untuk mengingatkan agar berkenaan dengan perumusan norma Pasal 49 huruf b UU 1/2022, kedepan pembentuk Undang-Undang juga harus memberikan perlindungan hukum terhadap penerima hibah wasiat yang benar-benar beriktikad baik untuk dikecualikan kewajibannya membayar BPHTB setelah secara hukum perolehan hak hibah wasiat itu secara konkret diterima, yaitu setidaknya-tidaknya setelah akta hibah wasiat itu mempunyai kekuatan berlaku, yaitu setelah pemberi hibah wasiat meninggal dunia, dengan demikian tidak tepat pengenaan BPHTB pada saat sejak dibuatnya akta hibah wasiat, karena bisa jadi akta hibah wasiat yang bersangkutan masih berpotensi menimbulkan persoalan karena adanya syarat formal maupun subtansial yang tidak terpenuhi, misalnya adanya pelanggaran hak legitime portie dan lain sebagainya.

Beberapa hal yang dapat disimpulkan dalam pertimbangan hakim Mahkamah Konstitusi yaitu pertama, frasa pada Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah ditafsirkan bahwa frasa "saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatangani akta untuk hibah wasiat" telah ditentukan objek pajak dan subjek hukum didalam akta hibah wasiat. Kedua, bahwa hakim Mahkamah Konstitusi memberikan pertimbangan sekaligus memberikan saran kepada pembentuk Undang-Undang untuk memberikan perlindungan hukum kepada penerima hibah wasiat dalam perumusan Norma Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah.

Mahkamah Konstitusi dalam pertimbangannya tidak memperhatikan aspek yuridis secara komprehensif mengingat hukum bukan terkait dengan persoalan normatif saja melainkan berkaitan dengan realitas hukum. Ruang lingkup tataran normatif, Mahkamah Konstitusi tidak memberikan pertimbangan secara menyeluruh terhadap pemaknaan norma terkait dalil-dalil pemohon dalam Putusan Mahkamah Konstitusi Nomor 117/PUU-XXI/2023, hakim Mahkamah Konstitusi menafsirkan bahwa bunyi Pasal 49 huruf b Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Antara Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah

ditafsirkan bahwa frasa "saat terutangnya BPHTB ditetapkan pada tanggal dibuat dan ditandatangani akta untuk hibah wasiat" telah ditentukan objek pajak dan subjek hukum didalam akta hibah wasiat.

Berdasarkan Pertimbangan Hakim Mahkamah Konstitusi, maka Mahkamah Konstitusi telah mengabaikan aspek kepastian hukum. Pertimbangan hakim Mahkamah Konstitusi mengabaikan kemungkinan adanya pembatalan atau perubahan akta hibah wasiat sebelum pemberi hibah wasiat meninggal dunia, hal tersebut telah diatur dalam Pasal 875 KUHPerdara yang berbunyi bahwa surat wasiat adalah akta yang memuat pernyataan seseorang tentang apa yang dikehendakinya akan terjadi setelah ia meninggal dunia dan yang olehnya dapat dicabut kembali dan Pasal 996 KUHPerdara, bahwa bunyi pasal tersebut dapat disimpulkan terdapat peristiwa hukum yang dapat membatalkan atau pencabutan akta hibah wasiat yang berkaitan dengan tanah. Berkaitan dengan hal tersebut apabila akta hibah wasiat dibatalkan, penerima hibah wasiat yang telah membayar pajak BPHTB tanpa memperoleh hak yang dijanjikan dalam akta hibah wasiat akan menimbulkan ketidakpastian hukum.

Berdasarkan pendapat ahli yang dikemukakan oleh Erly Suandi dalam bukunya Hukum Pajak bahwa ada dua ajaran dalam pajak terutang yaitu ajaran materil dan ajaran formil. Menurut Erly Suandi, dalam ajaran materil bahwa surat ketetapan pajak atau surat tagihan pajak (STP) ini tidak menimbulkan utang pajak, dalam istilah hukum hanya merupakan ketetapan yang deklaratobr (tidak konstitutif) karena tidak menimbulkan hutang pajak, sebab hutang pajak sudah timbul pada saat dipenuhinya "Tatbestand ". Menurut ajaran formil memiliki makna sebaliknya, bahwa surat tagihan pajak merupakan syarat mutlak yang menimbulkan hutang pajak, sehingga dalam ajaran formil surat ketetapan pajak atau surat tagihan pajak merupakan ketetapan yang konstitutif (menimbulkan hak dan kewajiban) tanpa ada surat ketetapan pajak atau surat tagihan pajak maka tidak ada hutang pajak.<sup>22</sup>

Berdasarkan ajaran materil dan ajaran formil yang dikemukakan oleh Erly Suandi jika dikaitkan dengan bagaimana kedua ajaran tersebut seharusnya diterapkan sehingga menimbulkan utang pajak dalam hal pajak BPHTB. Menurut ajaran materil, utang pajak timbul

---

<sup>22</sup> Heriyanto, Farius Gulo, Rahmat Ubaidillah, M. Yunus, Mayudin. "Prinsip Kepastian Hukum Dalam Judicial Review Undang-Undang Fidusia Terkait Kesamaan Kedudukan Sertifikat Fidusia Dan Putusan Pengadilan", Jurnal Surya Kencana Dua, Vol. 8, No.2, 2021,h.264

pada saat "Tatbestand" terpenuhi, dalam hal ini peristiwa hukum yang seharusnya terjadi pada saat terutangnya pajak BPHTB atas hibah wasiat yaitu pada saat akta hibah wasiat itu memiliki kekuatan hukum, yaitu saat pewaris meninggal dunia dan penerima hibah wasiat mendapatkan perolehan hak atas tanah berdasarkan peristiwa hukum yang dibuat dalam bentuk akta hibah sehingga muncul pajak terutang berdasarkan Surat Ketetapan Pajak (STP) yang bersifat deklaratif, STP tersebut menegaskan besaran pajak yang harus dibayar. Ajaran yang berikutnya yaitu ajaran formil dimana hutang pajak timbul karena surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak (STP) yang diterbitkan oleh otoritas pajak. Ajaran yang berikutnya yaitu ajaran formil dimana hutang pajak timbul karena surat ketetapan pajak atau Surat Tagihan Pajak (STP) yang diterbitkan oleh otoritas pajak.<sup>23</sup> Pemungutan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) yakni jenis pajak yang termasuk dalam self assesment system, yaitu suatu sistem penarikan pajak yang memberi wewenang kepada wajib pajak untuk menetapkan sendiri jumlah pajak terutang. Hutang pajak timbul karena adanya surat ketetapan pajak yang harus dibayar, maka secara garis besarnya bahwa pajak BPHTB hibah wasiat akan ada setelah adanya kematian pewaris sehingga penerima hibah akan memiliki kewajiban untuk membayar hutang pajak dengan cara menghitung sendiri besaran pajaknya. Secara filosofis, ajaran materil juga memiliki pengaruh terhadap ajaran formil karena ajaran formil secara substansi telah terpenuhinya "Tatbestand" sehingga Surat Ketetapan Pajak dalam ajaran formil memberikan kepastian fomal terkait besaran dan kewajiban pajak yang harus dibayarkan.

Ruang lingkup perpajakan mengenal teori klasik yang mendasari hubungan antara pembayaran pajak dan manfaat yang diterima oleh wajib pajak dari pemerintah atau negara. Teori tersebut adalah Benefit Principle atau teori manfaat. Teori manfaat dalam perpajakan merupakan salah satu teori klasik yang mendasari hubungan antara pembayaran pajak dan manfaat yang diterima oleh wajib pajak dari pemerintah atau negara. Berdasarkan pendapat Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave dalam bukunya berjudul "Public Finance In Theory And Practice" mendefinisikan mengenai teori benefit principle yang dikemukakan Adam Smith yaitu:<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> Erly Suandi. Hukum Pajak (Edisi 5), (Jakarta : Selemba Empat, 2011), h.15-16

<sup>24</sup> Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave. Public Finance In Theory And Practice. Fifth Edition. (Singapore: Mcgraw, 1989), h.219.

“an equitable tax system is one under which each taxpayer contributes in line with the benefits which he or she receives from public services”

Teori manfaat atau benefit principle memiliki keterkaitan erat dengan kewajiban wajib pajak dalam membayar pajak BPHTB, karena pembayaran pajak tersebut dapat dihubungkan dengan manfaat yang diterima oleh wajib pajak atas kepemilikan atau peralihan hak atas tanah dan bangunan. Peraturan perundang-undangan yang menimbulkan berbagai penafsiran menurut pendapat mereka yang membacanya, maka yang berwenang memutuskan penafsiran adalah hakim, karena hakim yang berwenang menentukan keadilan atas suatu kasus bila terjadi sengketa yang diajukan ke pengadilan. Penafsiran suatu ketentuan Undang-Undang ialah memberikan arti dan maksud peraturan-peraturan tersebut. Undang-Undang terdiri dari susunan kata-kata dan bila kata-kata tidak jelas atau mempunyai arti ganda atau tidak menentu makna dan artinya harus dijelaskan. Undang-Undang dapat ditafsirkan dalam arti subjektif dan objektif. Arti kata subjektif, penafsir mencoba menjelaskan maksud dan arti Undang-Undang yang didasarkan dari pendirian pembuat Undang-Undang. Arti objektif, penafsir menafsirkan teks Undang-Undang lepas daripada pendirian pembuat Undang-Undang. Penafsiran (interpretasi) hukum yang juga digunakan dalam lapangan hukum pajak sebagai alat untuk mencoba memahami Undang-Undang yang berlaku sebagai berikut yaitu:<sup>25</sup>

Penafsiran sistematik, penafsiran sistematik ialah penafsiran suatu ketentuan dalam Undang-Undang dan mengaitkan dengan ketentuan lain dari Undang-Undang dimaksud (dalam satu Undang-Undang) atau dengan mengaitkan dengan ketentuan lain (pasal-pasal) dari Undang-Undang yang lainnya. Penafsiran otentik, penafsiran otentik ialah penafsiran atas suatu ketentuan dalam Undang-Undang dengan melihat pada apa yang telah dijelaskan dalam Undang-Undang tersebut. Undang-Undang terdapat sebuah pasal mengenai ketentuan umum yang isinya menjelaskan arti atau maksud dari ketentuan yang diatur.

Penafsiran tata bahasa, penafsiran atas suatu ketentuan dalam Undang-Undang yang mendasarkan pada bunyi kata-kata secara keseluruhan dalam kalimat-kalimat yang disusun oleh pembuat Undang-Undang. Penafsiran menurut tata bahasa merupakan penafsiran yang paling penting dibandingkan dengan penafsiran-penafsiran lainnya, sebab apabila kata-kata dalam kalimat suatu pasal dalam Undang-Undang telah jelas maksudnya, maka tidak boleh lagi

---

<sup>25</sup> Erly Suandi. Hukum Pajak (Edisi 5). Op.Cit. h.10

dipergunakan cara-cara penafsiran lainnya.

Penafsiran sistematis dapat digunakan dengan menghubungkan antara Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD dengan Pasal 9 huruf (i) Undang-Undang BPHTB. Hakim seharusnya dalam menyimpulkan saat terutangnya BPHTB atas hibah wasiat harus secara menyeluruh, yaitu tidak hanya berdasarkan tanggal pembuatan akta hibah wasiat tetapi juga dengan mempertimbangkan proses peralihan dan pendaftaran hak atas tanah di Kantor Pertanahan. Berdasarkan hal tersebut perlu dilakukan penafsiran terhadap Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD dengan pendekatan yang lebih holistik untuk memastikan konsistensi dan keadilan dalam penerapan hukum perpajakan dan hukum peralihan hak atas tanah.

Penafsiran otentik terhadap frasa Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD dapat dikaitkan dengan ketentuan umum dalam Pasal 1 angka 1 Undang-Undang BPHTB Jo. Pasal 1 angka 37 Undang-Undang HKPD. Pasal-pasal tersebut menjelaskan bahwa objek pajak BPHTB tersebut yaitu perolehan hak atas tanah, maka akta hibah wasiat belum menyebabkan peralihan hak atas tanah, melainkan hanya terjadi peristiwa hukum berupa perjanjian sepihak yang dilakukan oleh pewaris yang berisi kehendaknya pada saat meninggal dunia. Hakim Mahkamah Konstitusi seyogyanya dalam melakukan penafsiran terkait terutangnya BPHTB juga memperhatikan aspek ketentuan umum yang telah dijelaskan dalam Undang-Undang tersebut secara menyeluruh untuk menciptakan konsistensi dan kepastian hukum dalam ketentuan perpajakan mengenai pajak BPHTB.

Penafsiran tata bahasa terhadap Pasal 9 huruf i Undang-Undang BPHTB menunjukkan bahwa saat terutangnya pajak atas hibah wasiat terjadi ketika penerima hibah mendaftarkan peralihan haknya ke kantor pertanahan, mencerminkan keharmonisan antara hukum perpajakan dan agraria, serta menerapkan ajaran materil dan formil dengan memenuhi "taatbestand" dan penerbitan surat ketetapan pajak. Sebaliknya, Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD mengandung ambiguitas karena tidak mempertimbangkan sifat hibah wasiat, aturan peralihan hak atas tanah, dan kewenangan PPAT, sehingga menimbulkan ketidakpastian hukum dalam penentuan momen terutangnya pajak BPHTB.

Berdasarkan apa yang telah dijelaskan sehingga dapat dikatakan bahwa mengenai terutangnya pajak BPHTB atas hibah wasiat pada saat dibuat dan ditandatanganinya akta, tidak memenuhi unsur kepastian hukum meskipun telah dilakukan uji materi mengenai frasa terutangnya pajak BPHTB atas hibah wasiat, Mahkamah Konstitusi dengan amar putusannya

menolak permohonan uji materi terhadap Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah. Ketidakkonsistenan menunjukkan perlunya evaluasi peraturan perundang-undangan untuk menghindari kekaburan norma dan konflik norma sehingga pemungutan pajak BPHTB hibah wasiat dapat memenuhi asas kepastian hukum, masih diperlukan perbaikan dalam harmonisasi peraturan perundang-undangan untuk memastikan konsistensi dan keadilan dalam implementasinya

#### **D. KESIMPULAN**

Berdasarkan berbagai uraian diatas, maka dapat ditarik kesimpulan antara lain :

Ratio legis dari pengaturan pengenaan pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) mengacu pada Pasal 33 UUD NRI 1945 bahwa tanah dimaknai memiliki nilai fungsi sosial dan Pasal 23 A UUD NRI 1945, bahwa negara memiliki hak untuk memungut pajak yang bersifat memaksa. Negara memiliki wewenang untuk memungut pajak berdasarkan mandat UUD NRI 1945 dengan melibatkan dua perspektif hukum yaitu perspektif hukum agraria dan hukum perpajakan. Berdasarkan Pasal 6 UUPA (hukum agraria) bahwa semua hak atas tanah mempunyai fungsi sosial, sedangkan dalam segi perspektif perpajakan, bahwa sebagai upaya strategis untuk memenuhi hak atas tanah untuk kesejahteraan rakyat, maka negara mengatur pemanfaatan tanah melalui instrumen kebijakan perpajakan seperti pajak BPHTB. Pengenaan pajak BPHTB atas hibah wasiat pada saat dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat yang diatur dalam Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD, memicu ketidakjelasan ratio legis yang mendasari pengenaannya, mengingat hibah wasiat merupakan bentuk peralihan hak yang baru berlaku setelah pewaris meninggal dunia dan objek pajak BPHTB yang dapat dibuktikan dengan akta PPAT sebagai dasar pengenaan pajak BPHTB.

Kebijakan mengenai pengenaan pajak BPHTB terhadap hibah wasiat yang diatur dalam Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD dinilai belum memenuhi unsur kepastian hukum. Berdasarkan pendapat Lon H. Fuller, kepastian hukum mensyaratkan adanya aturan yang mudah dimengerti dan tidak bertentangan. Ketidakkonsistenan pada Pasal 49 huruf (b) Undang-Undang HKPD, menimbulkan adanya kekaburan norma dan konflik norma hukum didalamnya, meskipun Mahkamah Konstitusi menolak uji materi dalam putusan Nomor 117/PUU-XXI/2023 yang menetapkan saat terutang BPHTB pada saat dibuat dan ditandatanganinya akta hibah wasiat. Putusan tersebut dianggap mengabaikan aspek yuridis

peralihan hak yang baru terjadi setelah pemberi wasiat meninggal, potensi pembatalan akta, serta peran PPAT yang memiliki wewenang dalam membuat akta peralihan hak atas tanah

## **DAFTAR REFERENSI**

### **BUKU**

- Bohari, H. 2002. Pengantar Hukum Pajak Edisi Revisi. Jakarta : Pt. Raja Grafindo Persada.
- Efendi, A'an. & Dyah Octorina Susanti, dan Rahmadi Indra Tektona. 2019. Penelitian Hukum Doktorinal. Yogyakarta : Laksbang Justitina.
- Khalimi & Moch. Iqbal. 2020. Hukum Pajak Teori dan Praktik. (Bandar Lampung: AURA
- Marzuki, Peter Mahmud. 2016. Penelitian Hukum Edisi Revisi. Jakarta: Prenada Media Group
- Musgrave, Richard A. & Peggy B. Musgrave. 1989. Public Finance In Theory And Practice. Fifth Edition. Singapore: Mcgraw.
- Mustaqiem. 2014. Perpajakan Dalam Konsteks Teori Dan Hukum Perpajakan Di Indonesia, Yogyakarta : Buku Litera Yogyakarta.
- PH, Soetrisno. 1982. Dasar-Dasar Ilmu Keuangan Negara. Fakultas Ekonomi, UGM Yogyakarta, Cetakan Ke-2.
- Ranuhandoko, L.P.M., 2003. Terminologi Hukum Inggris-Indonesia. Cetakan Ke-3. Jakarta: Sinar Grafika
- Siahaan, Marihot Pahala. 2003. Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan: Teori & Praktek, Edisi I. Jakarta :PT. Raja Grafindo.
- Soemitro, Rochmat. 1977. Dasar-Dasar Hukum Pajak Dan Pajak Pendapatan 1944, Cet. VIII. Bandung : PT. Eresco Jakarta-Bandung
- Suandi, Erly. 2011. Hukum Pajak (Edisi 5), Jakarta : Selemba Empat
- Susanti, Dyah Octorina Dan A'an Efendi. 2014. Penelitian Hukum (Legal Research). Jakarta: Sinar Grafik.

### **JURNAL**

- Ahadi, Ikhwan. Putra Hutomo. Amelia N.W., Kepastian Hukum Mengenai Hibah Wasiat Ditinjau Berdasarkan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2022 Tentang Hubungan Keuangan Pemerintah Pusat Dan Pemerintah Daerah, Sentri: Jurnal Riset Ilmiah
- Aisyah, Nur. Pelaksanaan Peralihan Hak Milik Atas Tanah (Jual Beli) Dalam Mewujudkan Tertib Administrasi Pertanahan Di Kabupaten Tulang Bawang Provinsi Lampung, Jurnal Skripsi Universitas Atma Jaya Yogyakarta
- Anto, Fendi. Febriana N.W., Suratman. Moh.Muhibbin. Ratio Legis Unsur Tanpa Hak Dalam

Perundangan Tentang Penggunaan Senjata Tajam Di Indonesia., Jurnal Nuansa Akademik, Vol.7, No.2

Arwi, Fauzan & Budi Ispriyarso, Pemungutan BPHTB (Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan) Secara Online Di Kabupaten Tangerang, Jurnal Notarius, Vol.16, No.3, 2023

Faradillah, Isma. Istislam. Arini Jauharoh, Ratio Legis Of The Dead Of Sale And Purchase Agreement As An Object Of Land And Building Acquisition Duty, International Journal Of Humanities Education And Social Sciences (IJHESS), Vol. 4, No.2

Heriyanto. Farius Gulo. Rahmat Ubaidillah. M. Yunus. & Mayudin. Prinsip Kepastian Hukum Dalam Judicial Review Undang-Undang Fidusia Terkait Kesamaan Kedudukan Sertifikat Fidusia Dan Putusan Pengadilan. Jurnal Surya Kencana Dua, Vol. 8, No.2, 2021

Hidayah, Nurul. HJ. Yulies Tiena M., & Suroto. Pemungutan Pajak Bea Perolehan Hak Atas Tanah Dan Bangunan (BPHTB) Terhadap Transaksi Jual Beli Tanah Dan/Atau Bangunan. Notary Law Research, Vol 2, No.2, 2021.

Khusna, Yuliana Zamrotul & Lathifah Hanim, Peran notaris Dan Ppat Dalam Mencegah Terjadinya Penyalahgunaan Kuasa Jual Untuk Penghindaran Pajak, Jurnal Akta, Vol.4, No.3, 2017.

Kurniati, Nia. Implikasi Hukum Penerapan Pasal 91 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 Terhadap Konstelasi Pemindahan Hak, Jurnal Rechldee, Vol.13, No.2, 2018.

Sudimi, Luh P., Nella Hasibuan. & Made Wiryani. Pengenaan Pajak Pada Perjanjian Pengikatan Jual Beli Hak Atas Tanah Di Denpasar. Jurnal Ilmu Hukum, Vol.16, No.1, 2020

Supriyadi. Kedudukan Perjanjian Pengikatan Jual Beli Hak Atas Tanah Dalam Perspektif Hukum Pertanahan. Arena Hukum, Vol. 9, 2016

Susanti, Maria. Azmi Fendri. Yasniwati., Peralihan Hak Milik Atas Tanah Berdasarkan Hibah Wasiat Dengan Penerima Wasiat Meninggal Dunia Di Provinsi Sumatera Barat, Unes Law Review, Vol.6, No.1.

Susanti, Marina. Azmi Fendri. & Yasniwati. Peralihan Hak Milik Atas Tanah Berdasarkan Hibah Wasiat Dengan Penerima Hibah Wasiat Meninggal Dunia Di Provinsi Sumatera Barat. Unes Law Review, Vol 6, No.1 2023

Thaharah, Gita A., Yenni Eta W., & Fathul Laila. Ratio Decidendi Putusan Pengadilan Negeri Dalam Perkara Akta Yang Tidak Dibacakan Berdasarkan Undang-Undang Jabatan Notaris. UNES Journal Of Swara Justisia, Vol.8, Issue 1