

KEDUDUKAN PEMBAGIAN HAK BERSAMA WARIS SEBAGAI PERALIHAN HARTA YANG DIBEBASKAN PAJAK PENGHASILAN

Bayu Indra Permana¹, Dominikus Rato², Dyah Octorina Susanti³
^{1,2,3}Universitas Jember

¹bayuindrapermana@unej.ac.id, ²dominikusrato.fh@unej.ac.id,
³dyahochtorina.fh@unej.ac.id

Received: 10/04/2023; Reviewed: 21/05/2023; Accepted: 28/05/2023;
Published: 01/06/2023

ABSTRACT

The transfer of property to certain heirs for the joint ownership of the object of inheritance must be transferred by way of the distribution of joint rights, which is based on the APHB. Article 4 paragraph (3) letter b of the Income Tax Law explains that the transfer due to inheritance is exempt from collecting PPh, but in its implementation it must be accompanied by a PPh SKB issued by KPP Pratama. So that in order to get the income tax exemption on the transition, the heirs must apply for the issuance of the SKB PPh to the KPP Pratama. However, the KPP Pratama often refuses the issuance of the SKB PPh, this results in the heirs having to pay PPh on the transition. This study uses a normative juridical method with a statutory approach and a conceptual approach, and legal materials are analyzed using a deductive method. The results of this study indicate that the transfer of land rights by the distribution of joint rights of inheritance should be exempted from income tax, because the distribution of joint rights is still included in the series of inheritance processes, so the transfer of income tax collection must be exempted. So that legal reform is needed to provide legal certainty in the exemption of PPh on the transition.

Keywords: *Standing, Distribution of Inheritance, Income Tax, Transfer of Land Rights.*

ABSTRAK

Peralihan harta kepada ahli waris tertentu atas pemilikan bersama objek waris harus dilakukan peralihan secara pembagian hak bersama, yang didasari dengan APHB. Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh menjelaskan bahwa peralihan karena pewarisan dibebaskan pemungutan PPh, namun pada pelaksanaannya harus disertai dengan SKB PPh yang diterbitkan oleh KPP Pratama. Sehingga guna mendapatkan pembebasan PPh pada peralihan tersebut, ahli waris harus memohonkan penerbitan SKB PPh kepada KPP Pratama. Namun atas permohonan tersebut seringkali KPP Pratama menolak penerbitan SKB PPh, hal ini mengakibatkan ahli waris harus membayar PPh pada peralihan tersebut. Penelitian ini menggunakan metode yuridis normatif dengan pendekatan perundang-undangan dan pendekatan konseptual, dan bahan hukum dianalisis menggunakan metode deduktif. Hasil penelitian ini bahwa peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris seharusnya dibebaskan PPh, karena pembagian hak bersama masih termasuk kedalam rangkaian proses pewarisan, sehingga atas peralihan tersebut harus dibebaskan pemungutan PPh. Sehingga diperlukan pembaruan hukum guna memberikan kepastian hukum dalam pembebasan PPh pada peralihan tersebut.

Kata Kunci: *Kedudukan, Pembagian Waris, Pajak Penghasilan, Peralihan Hak Atas Tanah*

I. PENDAHULUAN

Pewarisan merupakan peristiwa hukum yang terjadi pada saat seseorang meninggal dunia. Peristiwa ini mengakibatkan terjadinya peralihan harta kekayaan milik pewaris kepada ahli waris dalam hubungan darah, perkawinan, serta wasiat.¹ Atas dasar tersebut, unsur pewarisan yaitu adanya orang yang meninggal dunia, adanya ahli waris yang mewaris, dan adanya harta warisan yang meliputi seluruh aktiva dan pasiva milik pewaris.

Warisan terbuka pada saat kematian pewaris, yang berakibat hukum terjadinya pecah waris, yaitu beralihnya harta warisan kepada seluruh ahli waris, hal ini mengakibatkan pemilikan bersama secara terikat.² Sehingga untuk melaksanakan perbuatan hukum terhadap objek waris harus dilaksanakan secara bersama-sama oleh seluruh ahli waris.³ Pemilikan bersama secara terikat seringkali menimbulkan permasalahan diantara ahli waris, terlebih apabila objek waris berupa tanah, yang memiliki nilai ekonomis tinggi.⁴ Oleh karena itu, untuk menghindari sengketa dikemudian hari maka baiknya segera dilaksanakan pembagian warisan atas objek tersebut.

Peralihan harta warisan berupa tanah harus didaftarkan peralihannya kepada kantor pertanahan, guna memberikan jaminan kepastian hukum atas kepemilikan tanah tersebut.⁵ Pendaftaran peralihan hak atas tanah pada pembagian warisan berdasar Pasal 111 ayat 5 Peraturan Menteri Negara Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional Nomor 16 Tahun 2021 (selanjutnya disebut PMNA/KBPN 16/2021) bahwa pelaksanaan pendaftaran tanah bahwa harus didaftarkan terlebih dahulu kepada seluruh ahli waris secara bersama. Kemudian pelaksanaan pembagian warisannya dilakukan dengan peralihan secara pembagian hak bersama

¹ Zainuddin Ali, *Pelaksanaan Hukum Waris di Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta, 2010, h. 43.

² Syahril Sofyan, *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan)*, Pustaka Bangsa, Medan, 2011, h. 5.

³ Herlien Budiono, *Kumpulan Tulisan Perdata Di Bidang Kenotariatan Buku Kesatu*, Citra Aditya Bakti, Jakarta, 2008, h. 336.

⁴ Tatik Arjiati dan Latifah Hanim, "Peran Notaris/PPAT Dalam Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) Terhadap Pembagian Waris Yang Berbeda Agama Atas Tanah Dan Bangunan", *Jurnal Akta*, Vol. 4 No. 1, 2017, h. 75.

⁵ Betrix Benni, Kurniawarman & Annisa Rahman, "Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama Dalam Pengalihan Tanah Karena Pewarisan di Kota Bukittinggi", *Jurnal Cendikia Hukum*, Vol. 5 No. 1, 2019, h. 66.

dengan didasari APHB yang dibuat oleh PPAT, yang berkedudukan sebagai bukti atas kesepakatan seluruh ahli waris dalam hal pembagian atas tanah objek waris.⁶

Setiap peralihan hak atas tanah selalu terhutang pajak, baik bagi pihak yang mengalihkan maupun pihak yang menerima pengalihan. Bagi pihak yang mengalihkan hak akan terhutang PPh, sedangkan bagi yang menerima hak akan terutang BPHTB. PPh dikenakan atas dasar penerimaan penghasilan dari pengalihan hak atas tanah tersebut.

Pada peralihan karena pewarisan, penerimaan objek waris merupakan tambahan aset bagi ahli waris, namun Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut Undang-Undang PPh) dijelaskan bahwa peralihan karena warisan bukan merupakan objek PPh, sehingga atas penerimaan waris dibebaskan PPh. Pembebasan PPh tersebut harus didasari dengan adanya SKB PPh yang dikeluarkan oleh KPP Pratama tempat objek waris berada berdasar Pasal 3 ayat (1) huruf a Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor 30/PJ/2009 (selanjutnya disebut PDJP 30/PJ/2009). Penerbitan SKB PPh ini dimohonkan oleh ahli waris secara tertulis kepada KPP Pratama.

Permohonan penerbitan SKB PPh dapat diterima ataupun ditolak oleh KPP Pratama. Apabila diterima maka tidak terdapat permasalahan, namun ketika KPP Pratama menolak menerbitkan SKB PPh, hal ini berakibat pada ahli waris harus membayar PPh. Pembayaran PPh dilakukan guna mendapatkan SSP PPh yang kemudian divalidasi, dan akan dijadikan sebagai dasar pemenuhan perpajakan pada pendaftaran peralihan hak atas tanah sebagaimana syarat peralihan hak atas tanah yang diatur pada Pasal 103 PMNA/KBPN 16/2021. Sebagaimana fakta yang diilustrasikan sebagai berikut:⁷

Ahli waris menerima warisan berupa tanah, sertipikat hak sebelumnya telah dilakukan balik nama kepada seluruh ahli waris atas pemilikan bersama. Kemudian seluruh ahli waris bersepakat untuk melaksanakan pembagian warisan dengan memberikan hak atas tanah kepada ahli waris tertentu, sehingga mereka datang ke Kantor Notaris/PPAT untuk membuat APHB yang dijadikan dasar dalam pembagian warisan. Pada proses pemenuhan persyaratan perpajakannya, Notaris/PPAT mengajukan permohonan penerbitan SKB PPh kepada KPP Pratama dengan melampirkan

⁶ I Gusti Bagus Yoga Prawira, "Tanggung Jawab PPAT Terhadap Akta Jual Beli Tanah", *Jurnal Ius*, Vol. 4 No. 1, 2016, h. 65.

⁷ Ilustrasi diambil sebagaimana fakta yang terjadi dilapangan pada saat penulis magang pada Kantor Notaris/PPAT, namun identitas yang terlibat disamarkan dalam rangka kerahasiaan akta.

berkas-berkas yang diperlukan. Namun petugas KPP Pratama justru menolak permohonan penerbitan SKB PPh dengan tanpa alasan yang jelas, sehingga guna dapat memproses lebih lanjut pendaftaran peralihannya maka ahli waris membayar PPh final atas peralihan hak atas tanah tersebut.

Akibat atas penolakan tersebut menyebabkan ahli waris harus membayar 2 (dua) pajak sekaligus dalam satu kalo peralihan hak atas tanah, yaitu membayar PPh serta BPHTB, hal ini tentu merupakan pajak ganda yang ditanggung oleh ahli waris. Hal ini menyebabkan ketidakpastian hukum terhadap pembebasan PPh bagi ahli waris, selain itu juga ahli waris tidak merasakan manfaat atas pengenaan ini. Sehingga atas pengenaan PPh pada ahli waris tersebut tidak memenuhi aspek keadilan. Oleh karena itu menarik untuk dikaji mengenai kepastian hukum pembebasan PPh terhadap pengalihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris. Berdasar uraian tersebut maka rumusan masalah yang akan dikaji yaitu apa *ratio legis* pengenaan Pajak Penghasilan terhadap pengalihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris serta apakah pengalihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris dapat dibebaskan Pajak Penghasilan.

II. METODELOGI

Tipe penelitian yang digunakan yaitu yuridis normatif, dengan pendekatan perundang-undangan serta pendekatan konseptual yang berkaitan dengan hukum pajak, pembebasan PPh serta pengalihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris. Bahan hukum yang digunakan yaitu bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan non hukum, yang dikumpulkan dengan metode studi kepustakaan dan dianalisis dengan metode analisa deduktif.

III. HASIL DAN PEMBAHASAN

Konsep Hukum Pajak

Pajak adalah peralihan kekayaan dari rakyat kepada Kas Negara untuk membiayai pengeluaran rutin negara dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.⁸ Pajak memiliki peranan yang sangat penting bagi negara khususnya dalam pelaksanaan pembangunan, karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan.⁹ Pemungutan

⁸ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Refika Aditama, Bandung, 1998, h. 5.

⁹ Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak Indonesia*, Mata Padi Press, Yogyakarta, 2014, h. 33.

yang bersumber dari pajak merupakan upaya yang ditempuh oleh pemerintah supaya mendapatkan sumber penerimaan guna melaksanakan tugas pemerintahan yang membutuhkan biaya tidak sedikit.¹⁰ Setiap pemungutan pajak oleh negara harus memiliki landasan hukum. Apabila dalam pemungutan pajak tidak memiliki landasan hukum maka pemungutan yang dilakukan oleh Negara tersebut merupakan pungutan liar.¹¹ Landasan hukum atas pemungutan pajak kepada masyarakat oleh negara diatur oleh kumpulan peraturan perundang-undangan yang diatur dalam Hukum Pajak.

Hukum pajak merupakan kumpulan aturan yang mengatur mengenai hubungan hukum antara fiskus dengan masyarakat yang menjadi subjek pajak. Pemungutan pajak oleh fiskus harus didasari oleh Undang-Undang guna menjamin kepastian hukum bagi subjek pajak. Hukum pajak harus memberikan jaminan hukum dan keadilan yang tegas, baik untuk negara maupun masyarakat. Pada ketentuan Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 merupakan landasan dalam pemungutan pajak oleh negara, yang menjelaskan bahwa pengenaan dan pemungutan pajak untuk keperluan negara hanya boleh dilaksanakan berdasarkan undang-undang.

Tujuan utama adanya hukum pajak adalah untuk menciptakan keadilan di dalam pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara kepada masyarakat sebagai wajib pajak.¹² Agar tujuan tersebut dapat tercapai maka dalam pengaturan perundang-undangan mengenai perpajakan harus memenuhi aspek kepastian hukum, ketentuan undang-undang perpajakan tidak boleh memberikan keraguan.

Konsep Pajak Penghasilan

Pajak Penghasilan merupakan pajak yang dikenakan kepada subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu tahun pajak. Penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang didapat dan menambah kekayaan wajib pajak. Dengan demikian, penghasilan itu dapat berupa keuntungan usaha, gaji honorarium, hadiah dan lain sebagainya.¹³ Berdasarkan Pasal 4 ayat (1)

¹⁰ Ahmad Munir, Tatiek Sri Djatmiati, Rr Herini Siti Aisyah, "Diskresi Presiden dalam Pengaturan Keterbukaan Informasi Perpajakan Government Discretion in Regulation of Tax Information Disclosure", *Halu Oleo Law Review*, Vol. 5 No. 1, 2021, h. 74.

¹¹ H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Rajawali, Jakarta, 2019, h. 67.

¹² *Ibid*, h. 35

¹³ Adrian Sutedi, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013, h. 51.

Undang-Undang PPh, PPh dikenakan atas penerimaan penghasilan, yaitu setiap penambahan yang diterima oleh wajib pajak, baik berasal dari Indonesia dan luar negeri yang dapat dikonsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak.

Adapun maksud dan tujuan pengenaan PPh yaitu sebagai fungsi sumber penerimaan negara atau *budgetair*, yaitu pemerintah berupaya uang sebanyak-banyaknya pada kas negara. Selanjutnya yaitu fungsi mengatur atau *regularend*, yaitu pajak sebagai alat untuk mengatur dan melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi serta mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar bidang keuangan.

Subjek PPh merupakan segala sesuatu yang mempunyai potensi untuk memperoleh penghasilan. Apabila Subjek Pajak telah memenuhi kewajiban pajak secara objektif maupun subjektif maka disebut Wajib Pajak. Menurut Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang PPh, yang dikategorikan sebagai subjek pajak yaitu: Orang pribadi, Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, dan Badan. Sedangkan Objek PPh merupakan suatu penghasilan. Berdasar pengertian penghasilan diatas bahwa penghasilan sebagai objek PPh diartikan dalam makna luas, yaitu seluruh kemampuan ekonomis yang dapat dikonsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak dalam bentuk apapun. Yang mana telah dikualifikasikan pada Pasal 4 ayat (1) dan Pasal 4 ayat (2), penghasilan-penghasilan apa saja yang menjadi objek PPh. Sementara suatu penghasilan yang bukan tergolong sebagai objek pajak diatur pada ketentuan Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang PPh.

Konsep Peralihan Hak Atas Tanah

Pengalihan hak merupakan suatu perbuatan hukum yang bermaksud untuk memindahkan hak atas suatu benda bergerak ataupun tidak bergerak kepada orang lain. Dalam kaitannya dengan tanah, maka tanah tersebut berpindah dari milik yang mengalihkan kepada yang menerima pengalihan. Pengaturan mengenai peralihan hak milik atas tanah diatur pada ketentuan Pasal 20 ayat (2) Undang-Undang Nomor 5 Tahun 1960 tentang Peraturan Pokok Agraria (selanjutnya disebut Undang-Undang Pokok-Pokok Agraria) bahwa suatu hak milik atas tanah dapat beralih ataupun dialihkan kepada pihak lain. Kemudian pada Pasal 28 ayat (3) serta pada Pasal 35 ayat (3) juga mengatur hal yang sama bahwa suatu Hak Guna Usaha serta Hak Guna Bangunan dapat beralih ataupun dialihkan kepada pihak lain.

Tujuan dari adanya peralihan hak atas tanah yaitu untuk memindahkan hak atas tanah dari satu pihak ke pihak lainnya yang dilaksanakan secara sah. Dikatakan sah ketika suatu perbuatan hukum peralihan hak atas tanah dilaksanakan sesuai dengan peraturan yang ada. Berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 1997 tentang Pendaftaran Tanah (selanjutnya disebut PP 24/1997) bahwa setiap peralihan hak atas tanah harus didaftarkan pada kantor pertanahan. Tujuan pendaftaran tanah yaitu, *pertama*, untuk memberikan perlindungan dan kepastian hukum terhadap pemegang hak atas tanah. *Kedua*, untuk menyediakan informasi kepada pihak-pihak yang berkepentingan agar dengan mudah dapat memperoleh data berkaitan tanah yang sudah terdaftar. *Ketiga*, agar terselenggaranya tertib administrasi pertanahan.

Setiap pendaftaran peralihan hak atas tanah berdasar Pasal 37 ayat (1) PP 24/1997 diatur bahwa harus disertai akta yang dibuat oleh PPAT yang berwenang sebagai pembuktian atas adanya perbuatan hukum pada pengalihan tersebut. Sehubungan dengan itu, wewenang PPAT dalam membantu masyarakat terkait perbuatan hukum terhadap hak atas tanah berdasar Pasal 2 ayat (1) Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2016 tentang Pejabat Pembuat Akta Tanah (selanjutnya disebut PP 24/2016) dijelaskan bahwa PPAT berwenang untuk membuat akta yang digunakan sebagai dasar dalam pendaftaran perubahan data akibat perbuatan hukum terhadap hak atas tanah tersebut. Akta PPAT merupakan akta yang dibuat oleh PPAT sebagai bukti telah dilaksanakannya perbuatan Hukum tertentu mengenai hak atas tanah.¹⁴ Akta yang dimaksud tersebut terdiri dari 8 jenis akta sebagai dasar perbuatan hukum berikut:

1. jual beli;
2. tukar menukar;
3. hibah;
4. pemasukan ke dalam perusahaan (*inbreng*);
5. pembagian hak bersama;
6. pemberian kuasa membebaskan Hak Tanggungan;
7. pemberian Hak Tanggungan; dan
8. pemberian Hak Guna Bangunan/Hak Pakai atas tanah Hak Milik.

¹⁴ Misbah Imam Soleh Hadi & Bayu Indra Permana, *Konstruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris*, Jurnal Ilmu Kenotariatan, Vol. 3, No. 1, 2022, h. 15.

Konsep Pewarisan

Pewarisan merupakan suatu peristiwa hukum yang terjadi pada saat seseorang meninggal dunia, yang mengakibatkan perpindahan harta kekayaan yang semula milik pewaris menjadi milik ahli waris yang ditinggalkan. Penyelesaian hak serta kewajiban dari peristiwa hukum meninggalnya seseorang diatur dalam hukum waris.¹⁵ Hukum waris merupakan suatu rangkaian ketentuan hukum untuk mengatur mengenai status harta kekayaan peninggalan seseorang yang meninggal dunia dan mengatur peralihan harta kekayaan yang ditinggalkan oleh seseorang yang meninggal.¹⁶ Pembagian harta warisan kepada ahli waris diatur oleh hukum waris yang berlaku bagi si pewaris.

Penentuan sistem hukum waris yang berlaku bagi pewaris merupakan implikasi terhadap belum adanya unifikasi hukum mengenai pengaturan hukum waris di Indonesia. Kemudian pembagian harta warisan pada pewarisan umumnya dibagi oleh para ahli waris sendiri sesuai dengan kehendak dan keinginannya sendiri dengan memperhatikan bagian-bagian yang telah ditetapkan oleh hukum perdata waris yang dijadikan patokan.¹⁷

Konsep Pembagian Hak Bersama

Peristiwa hukum kematian pewaris mengakibatkan terbukanya warisan, yang berakibat hukum terjadinya pecah waris yaitu seluruh harta yang sebelumnya dimiliki oleh pewaris beralih secara otomatis kepada para ahli waris.¹⁸ Peralihan tersebut akan menyebabkan pemilikan bersama terhadap objek waris. Kepemilikan bersama yaitu suatu situasi ketika suatu hak kebendaan dimiliki lebih dari satu orang.¹⁹ Pemilikan bersama atas objek waris merupakan suatu pemilikan bersama secara terikat, hal ini dikarenakan pemilikan bersama tersebut diakibatkan oleh adanya suatu peristiwa hukum yaitu meninggalnya pewaris. Hal ini berimplikasi kepada setiap perbuatan hukum yang akan dilakukan atas objek waris harus dilaksanakan secara bersama-sama oleh para ahli waris.

¹⁵ Erman Suparman, *Hukum Waris Indonesia*, Refika Aditama, Bandung, 2018, h. 1.

¹⁶ Surini Ahlan Sjarif & Nurul Elmiyah, *Hukum Kewarisan Perdata Barat Pewarisan menurut Undang-Undang*, Kencana, Jakarta, 2006, h. 11.

¹⁷ Setya Qodar Al-Haolandi, Danu Anindhito Kuncoro Putro & Sukarmi, "Peran Notaris Dalam Pembagian Waris Berdasarkan Hak Waris Barat Dengan Peran Pengadilan Agama Dalam Pembagian Waris Berdasarkan Hak Waris Islam", *Jurnal Akta*, Vol. 5 No. 1, 2018, h. 123.

¹⁸ Syahril Sofyan, *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan)*, Pustaka Bangsa, Medan, 2011, h. 5.

¹⁹ Budiono, *Loc. Cit.*

Kepemilikan bersama secara terikat atas objek waris apabila berupa tanah, yang memiliki nilai ekonomis tinggi. Guna menghindari sengketa atas objek waris tersebut maka harus segera dilaksanakan pembagian warisan. Pembagian warisan yang berupa tanah, peralihan haknya harus dilaksanakan pendaftaran peralihan hak atas tanah. Pendaftaran peralihan hak atas tanah tersebut harus disertai dengan akta yang dibuat oleh PPAT yaitu Akta Pembagian Hak Bersama. APHB berkedudukan sebagai pembuktian atas kesepakatan antara pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama, yang berakibat pada beralihnya status pemilikan bersama atas tanah menjadi hak individu salah satu ahli waris.

Ratio Legis Peralihan Hak Atas Tanah Secara Pembagian Hak Bersama Waris Dikenakan Pajak Penghasilan

Setiap negara pasti memiliki prinsip yang dijadikan pedoman dalam melaksanakan sistem pemerintahan, Indonesia memegang prinsip sebagai negara hukum (*rechtstaat*), sebagaimana dituangkan pada Pasal 1 ayat (3) UUD 1945. Konsekuensinya terhadap segala sesuatu yang berlaku dan akan berlaku harus memenuhi kaidah hukum, dan harus diatur dalam peraturan perundang-undangan. Pembentukan peraturan perundang-undangan ini melalui proses komunikasi politik antara pemerintah dengan rakyat, sehingga pembentuk undang-undang pastilah memahami prinsip umum terkait norma pengaturan pada undang-undang yang dibentuk guna memberikan kepastian hukum bagi masyarakat.²⁰

Kepastian hukum yang diharapkan yaitu pengaturan norma secara jelas sehingga tidak menimbulkan multitafsir, oleh karenanya setiap pembentukan undang-undang harus memiliki pertimbangan hukum yang jelas. Selaras dengan pemikiran Bagir Manan bahwa pertimbangan hukum (*ratio legis*) merupakan suatu pemikiran hukum yang mengandung alasan serta tujuan dari lahirnya suatu peraturan hukum.²¹ Maka dapat disimpulkan dalam pembentukan peraturan perundang-undangan harus sesuai dengan nilai filosofis pembentukannya, yang akan dicantumkan pada konsideran undang-undang, sehingga konsideran merupakan roh pembentukan undang-undang tersebut.

²⁰ Bayu Indra Permana, dkk., "Legal Certainty of Income Tax Exemption on the Transfer of Rights to Land in the Sharing of Collective Integration Rights", *International Journal of Social Science and Education Research Studies*, Vol. 2 No. 11, 2022, h. 13.

²¹ Bagir Manan, *Dasar-dasar Konstitusional Peraturan Perundang-Undangan Nasional* Fakultas Hukum Universitas Andalas, Padang, 1994, h. 13.

Pentingnya konsideran dikarenakan nilai filosofis didalamnya akan dijabarkan pada norma-norma yang terkandung pada pasal didalam undang-undang. Sehingga undang-undang yang terkonstruksi dengan baik maka tidak akan menimbulkan konflik norma, kekosongan norma, maupun kekaburan norma, dan tidak akan memunculkan kesenjangan antara *das sein* dan *das sollen*. Kesenjangan antara keduanya ini merupakan salah satu sumber dari timbulnya permasalahan hukum.

Berkaitan dengan pengenaan PPh pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama, pengenaan PPh ini sangat memberatkan ahli waris. Guna memahami pertimbangan hukum pengenaan pajak tersebut perlu diketahui terlebih dahulu berkaitan dengan dasar hukum pengenaan pajak tersebut.

Setiap pemungutan pajak oleh negara harus memiliki landasan hukum, guna memberikan perlindungan kepada wajib pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Landasan konstitusional pemungutan pajak di Indonesia terdapat pada Pasal 23 ayat (2) UUD 1945 yang menjelaskan bahwa pemungutan pajak atau pungutan lainnya yang bersifat memaksa untuk keperluan negara harus didasari oleh undang-undang. Tujuannya agar memenuhi aspek kepastian hukum pada undang-undang pajak tersebut, karena peraturan perpajakan tidak boleh memberikan keragu-raguan yang menyebabkan multitafsir. Sehingga diharapkan pemungutan pajak mampu mewujudkan keadilan bagi wajib pajak.

Atas besarnya peran pajak tersebut, mendorong pemerintah untuk menggali lebih jauh potensi pajak yang dapat diterima dari masyarakat.²² Salah satu sumber pajak yang memiliki peran besar dalam penerimaan negara yaitu Pajak Penghasilan (PPh).

PPh merupakan pajak yang dikenakan atas penghasilan yang diterima oleh subjek pajak dengan nama ataupun dalam bentuk apapun pada satu tahun pajak. Berdasar pengertian tersebut diketahui objek pemungutan PPh yaitu penghasilan, pada Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang PPh dijelaskan bahwa penghasilan merupakan setiap penambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun luar Indonesia, yang dapat

²² Niru Anita Sinaga, "Pemungutan Pajak dan Permasalahannya di Indonesia", *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 7 No. 1, 2016, h. 143.

dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama atau dalam bentuk apapun.

Pemaknaan penghasilan tersebut menganut pengertian penghasilan dalam arti yang luas, karena pajak yang dikenakan atas suatu penghasilan tidak memperhatikan adanya suatu penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pemaknaannya lebih luas yaitu pada setiap tambahan kemampuan ekonomis. Pemaknaan ini dirasa sebagai indikator paling relevan guna mengukur kemampuan wajib pajak dalam rangka turut berpartisipasi secara langsung membantu pemasukan dana untuk pemerintah.

Penghasilan yang menjadi objek PPh terdiri dari 2 jenis yaitu, PPh final yang merupakan pengenaan pajak dengan tarif tertentu atas penghasilan yang diterima, dan pengenaannya pada saat wajib pajak menerima penghasilan.²³ Sedangkan PPh non final merupakan pajak dengan tarif umum dan pengenaannya diakumulasi pada akhir tahun pajak secara bersama-sama atas seluruh penghasilan yang diterima dalam satu tahun pajak.²⁴ Selain itu terdapat juga penghasilan yang bukan tergolong sebagai objek PPh, sehingga atas penerimaan penghasilan tersebut tidak dikenakan PPh.

Penghasilan yang bukan merupakan objek pajak salah satunya yaitu warisan. Warisan merupakan suatu perolehan harta dan kekayaan yang ditinggalkan oleh seseorang yang telah meninggal dunia, yang kepemilikannya diteruskan oleh ahli warisnya. Peralihan harta warisan ini terjadi tepat pada saat pewaris meninggal dunia dengan diawali terbukanya warisan dan terjadi pecah waris yaitu harta warisan tersebut beralih demi hukum kepada para ahli warisnya. Hal ini mengakibatkan pemilikan bersama.

Pemilikan bersama merupakan keadaan dimana suatu hak kebendaan dimiliki lebih dari satu orang, dan berdampak terhadap kewenangan bertindak atas hak kebendaan yang dimiliki.²⁵ Pemilikan atas harta warisan yang ditinggalkan oleh pewaris merupakan suatu pemilikan bersama secara terikat. Pemilikan bersama atas harta warisan sebaiknya segera dilaksanakan pembagian warisan, guna

²³ Waluyo, *Perpajakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, 2011, h. 101.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ Herlien Budiono, *Loc. Cit.*

memperjelas kepemilikan hak atas benda tersebut, terlebih apabila objeknya berupa tanah.

Peralihan harta kekayaan akibat pewarisan ini tidak akan dikenakan PPh sebagaimana ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh, karena warisan bukan merupakan objek PPh. Sehingga atas peralihan karena waris dalam bentuk apapun tidak akan dikenakan PPh. Apabila objek warisnya berupa tanah diatur lebih lanjut pada PP 34/2016 berkaitan pengenaan PPh atas penghasilan pada peralihan hak atas tanah. Pada PP 34/2016 dijelaskan bahwa setiap penerimaan penghasilan atas pengalihan hak atas tanah pasti akan dikenakan PPh yang bersifat final sebesar 2,5% dari NPOP. PPh ini dikenakan kepada pihak yang mengalihkan hak, dengan dasar penerimaan penghasilan atas pengalihan tersebut.

Apabila hak atas tanah yang dialihkan merupakan warisan, maka pengalihan ini dikecualikan dari pemungutan PPh berdasar Pasal 6 huruf d PP 34/2016, merujuk pada Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh yang dijelaskan bahwa penerimaan warisan bukan merupakan objek pajak. Namun agar ahli waris dibebaskan PPh atas peralihan hak atas tanah akibat pewarisan tersebut, maka harus disertai dengan adanya SKB PPh yang diterbitkan oleh KPP Pratama. Guna mendapatkan SKB PPh tersebut, ahli waris harus memohonkan penerbitannya kepada KPP Pratama. Atas permohonan tersebut KPP Pratama melakukan penelitian formal terhadap kelengkapan berkas serta kesesuaian permohonan dengan jenis peralihan yang dibebaskan PPh yang diatur pada Pasal 6 PP 34/2016.

Atas penelitian tersebut, KPP Pratama dapat menerima atau menolak permohonan penerbitan SKB PPh. Apabila permohonan diterima, maka Kepala KPP Pratama akan menerbitkan SKB PPh. Namun apabila permohonan ditolak, maka ahli waris tidak akan memiliki SKB PPh untuk dasar pembebasan PPh pada peralihan hak atas tanah tersebut.

Proses pendaftaran peralihan hak atas tanah yang disebabkan pewarisan pada kantor pertanahan terdapat 3 (tiga) jenis, yaitu:

1. Peralihan kepada ahli waris secara bersama-sama (Pasal 111 ayat (4) PMNA/KBPN 16/2021);
2. Pembagian hak bersama (Pasal 111 ayat (5) PMNA/KBPN 16/2021); serta
3. Hibah wasiat (Pasal 112 PMNA/KBPN 16/2021).

Pada peralihan hak karena pewarisan harus dilaksanakan pendaftaran peralihan hak atas tanah kepada seluruh ahli waris secara bersama-sama terlebih dahulu, hal ini berimplikasi pada pencantuman nama seluruh ahli waris pada sertipikat hak. Kemudian apabila ingin dilaksanakan perbuatan hukum atas objek waris, maka harus dilaksanakan secara bersama-sama oleh seluruh ahli waris.

Pada peralihan karena pembagian waris, berdasar Pasal 111 ayat (3) PMNA/KBPN 16/2021 *Jo.* Pasal 42 ayat (5) PP 24/1997 dijelaskan bahwa setelah dilaksanakan peralihan kepada seluruh ahli waris, selanjutnya dilaksanakan pembagian hak bersama dengan dilandasi oleh akta PPAT yang berisi kesepakatan diantara seluruh ahli waris mengenai pembagian hak bersama. Oleh karena itu, setelah terbukanya warisan dan akan dilakukan pembagian hak bersama atas objek waris harus dilaksanakan 2 (dua) kali peralihan hak atas tanah. Yang pertama yaitu peralihan hak dari atas nama pewaris kepada seluruh nama ahli waris secara bersama. Kemudian baru dilaksanakan peralihan secara pembagian hak bersama kepada ahli waris tertentu yang ditunjuk.

Namun norma pada Pasal 4 ayat (3) Undang-Undang PPh *jo.* Pasal 6 huruf d PP 34/2016 beserta penjelasannya hanya mengatur penghasilan yang dikecualikan dari pemungutan PPh adalah peralihan karena “warisan”, tetapi tidak menjelaskan lebih lanjut mengenai kualifikasi dari peralihan karena pewarisan. Hal ini berakibat Kepala KPP Pratama menginterpretasikan secara berbeda-beda atas pemaknaan pewarisan pada pasal tersebut, yang berimplikasi ditolaknya permohonan SKB PPh atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama

Permohonan penerbitan SKB PPh apabila ditolak, maka ahli waris guna memenuhi persyaratan perpajakan pada pendaftaran pengalihan hak atas tanah harus membayar PPh sebesar 2,5% atas NPOP, untuk mendapatkan SSP PPh yang kemudian divalidasi oleh KPP Pratama yang digunakan sebagai dasar atas pemenuhan persyaratan perpajakan tersebut. Atas dasar tersebut maka pelaksana undang-undang mengenakan PPh kepada ahli waris terhadap peralihan tersebut.

Kemudian guna memahami maksud dan tujuan pembentuk undang-undang memungut pajak tersebut, harus diulas pertimbangan hukum undang-undang terkait. Terbentuknya suatu undang-undang tidak lepas dari konsideran yang terkandung didalamnya, hal ini dikarenakan pembentuk undang-undang

menuangkan gagasan filosofi pemberlakuan suatu aturan pada bagian konsideran. Sehingga konsideran berperan sebagai roh dalam pembentukan undang-undang tersebut.²⁶

Nilai-nilai filosofis yang terkandung pada konsideran tersebut akan dijabarkan pada norma-norma yang dituangkan pada pasal-pasal didalam undang-undang. Unsur filosofis diartikan sebagai maksud dan tujuan yang menggambarkan peraturan tersebut mempertimbangkan cita hukum yang meliputi falsafah bangsa Indonesia yang bersumber dari Pancasila dan Pembukaan UUD 1945.

Berkaitan dengan PPh, nilai filosofis Undang-Undang PPh yang mendasari pemungutan PPh pada wajib pajak yaitu dengan tujuan untuk menciptakan kesejahteraan bagi rakyatnya, sebagaimana amanat Pembukaan UUD 1945 yaitu untuk memajukan kesejahteraan umum. Demi mencapai kehidupan masyarakat yang sejahtera dibutuhkan pembiayaan yang cukup besar, oleh karenanya negara harus melaksanakan pemungutan pajak. Pemungutan pajak sudah merupakan suatu *conditio sine qua non* (syarat mutlak) bagi penambahan keuangan negara di beberapa negara yang sudah maju.²⁷

Berkaitan dengan pewarisan, penerimaan warisan oleh ahli waris memang merupakan suatu tambahan kemampuan ekonomis yang menambah kekayaan ahli waris selaku wajib pajak, maka atas peralihan harta kekayaan tersebut logis untuk dikenakan PPh. Pengenaan ini berfungsi untuk menunjang pemasukan keuangan negara dalam mengamankan penerimaan negara yang semakin meningkat yang digunakan untuk membiayai pengeluaran umum negara serta pembangunan nasional, dengan tujuan untuk mencapai kesejahteraan umum.

Namun pengenaan PPh terhadap peralihan hak atas tanah dalam Pembagian hak bersama waris ini sangat memberatkan bagi ahli waris, karena mereka akan terbebani pajak ganda. Karena pada dasarnya mereka telah dipungut BPHTB atas dasar penerimaan hak atas tanahnya, maka seharusnya sudah cukup negara dalam memungut tambahan kemampuan ekonomis ahli waris tersebut. Tetapi dengan dipungutnya PPh juga pada peralihan tersebut tentu tidak memberikan manfaat bagi masyarakat, terlebih bagi masyarakat dengan kelas ekonomi menengah kebawah. Oleh karena itu, walaupun negara memiliki pertimbangan yang logis dalam

²⁶ Bagir Manan, *Loc. Cit.*

²⁷ H. Bohari, *Loc. Cit.*

memungut PPh kepada ahli waris, namun harus juga diperhatikan terkait aspek kemanfaatan yang dirasakan oleh ahli waris.

Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Secara Pembagian Hak Bersama Waris

Pemungutan PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris ini dikarenakan ditolaknya permohonan penerbitan SKB PPh, sehingga guna memproses peralihan hak atas tanah pada kantor pertanahan maka ahli waris membayar PPh guna mendapatkan SSP PPh yang sudah tervalidasi sebagai bukti pemenuhan kewajiban perpajakannya. Sehingga hal ini menyebabkan ahli waris terbebani pajak ganda atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris.

Pada dasarnya pembagian hak bersama merupakan suatu kondisi mengakhiri hal tak terbagi menyangkut 2 dua orang atau lebih atas suatu kepemilikan benda secara bersama-sama.²⁸ Tujuan dari dilaksanakannya pemisahan atau pembagian hak bersama yaitu guna mengakhiri keadaan tidak terbagi.²⁹ Hal tersebut berakibat kepada orang yang dibagikan suatu hak kebendaan akan memperoleh kewenangan penuh atas benda tersebut untuk dilakukan perbuatan hukum, baik yang bersifat pengurusan ataupun kepemilikan.

Pembagian atas pemilikan bersama berdasar Pasal 573 BW dijelaskan bahwa setiap pembagian suatu hak kebendaan yang dimiliki oleh lebih dari 1 (satu) orang harus dilaksanakan berdasarkan aturan-aturan mengenai pembagian harta peninggalan. Pada pewarisan berdasar Pasal 1652 BW diatur bahwa cara-cara pembagian warisan serta tentang hak dan kewajiban yang akan terbit ditentukan oleh ahli waris yang mewaris. Karena itu pembagian hak bersama dapat dilaksanakan saat para pihak dalam pemilikan bersama bermaksud dan bersepakat untuk mengakhiri pemilikan bersama.³⁰ Sehingga untuk mengakhiri keadaan tidak terbagi atas suatu benda, harus didasari oleh kehendak dan kesepakatan oleh seluruh pihak, dalam hal pewarisan maka harus disepakati oleh seluruh ahli waris.

Pembagian hak bersama harus didasari dengan akta notaris yang menerangkan kesepakatan mengenai pemisahan dan pembagian atas seluruh

²⁸ Herlien Budiono, *Loc.Cit.*

²⁹ *Ibid.*

³⁰ *Ibid.*

kebendaan. Apabila benda tersebut berupa tanah, berdasar Pasal 51 PP 24/1997 maka pembagian tersebut harus didasari oleh akta PPAT untuk mengkonstantir kesepakatan para pemegang hak bersama mengenai pembagian hak bersama tersebut.

Akta yang digunakan sebagai dasar peralihannya berdasar Pasal 136 ayat (1) huruf b PMNA/KBPN 16/2021 bahwa pendaftaran peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama harus didasari akta PPAT dengan blanko Akta Pembagian Hak Bersama (APHB). APHB berkedudukan sebagai dasar atas terjadinya kesepakatan diantara seluruh ahli waris selaku pemegang hak bersama untuk memberikan atau menyerahkan haknya kepada ahli waris tertentu yang ditunjuk untuk menerima hak atas tanah tersebut.

Adanya kesepakatan seluruh ahli waris pada APHB merupakan unsur adanya suatu perjanjian pada pelaksanaan peralihan hak atas tanah tersebut, sehingga atas pelaksanaan peralihan hak atas tanah tersebut merupakan suatu perbuatan hukum. Soeroso menjelaskan bahwa perbuatan hukum adalah setiap perbuatan yang dikehendaki oleh subjek hukum yang menimbulkan hak dan kewajiban bagi mereka, dan akibatnya diatur oleh hukum.³¹

Pembagian hak bersama waris dikualifikasikan sebagai suatu perbuatan hukum, karena pelaksanaannya harus berdasar kehendak seluruh ahli waris selaku pemegang hak bersama yang menimbulkan hak dan kewajiban bagi mereka. Namun meski pembagian hak bersama waris merupakan perbuatan hukum yang dilaksanakan oleh ahli waris, peralihan ini masih tergolong sebagai suatu rangkaian peristiwa hukum dari pewarisan. Karena berdasar pada Pasal 1083 BW diatur bahwa ahli waris yang menerima pembagian warisan dianggap mewaris secara langsung dari pewaris, sehingga peralihan haknya terjadi secara hukum pada saat terbukanya warisan yaitu ketika pewaris meninggal dunia.

Kemudian berdasar Surat Menteri Agraria/Kepala Badan Pertanahan Nasional No. 600-1561 Tanggal 21 April 1999 dijelaskan bahwa pada pelaksanaan pembagian hak bersama waris harus didasari dengan APHB, namun akta tersebut tidak mengakibatkan peralihan hak tetapi hanya mengkonstantir kesepakatan para pihak atas pembagian warisan, sedangkan peralihan haknya terjadi pada saat

³¹ R. Soeroso, *Pengantar Ilmu Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta, 2011, h. 291.

terbukanya warisan. Sehingga hal ini mempertegas kedudukan pembagian hak bersama waris merupakan satu rangkaian peristiwa pewarisan.

Karena itu pada peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris seharusnya ditafsirkan sebagai peralihan hak atas tanah karena pewarisan, walaupun pada Undang-Undang PPh tidak mengatur secara spesifik. Akibatnya terhadap setiap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris harus dibebaskan PPh sebagaimana ketentuan Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh *jo.* Pasal 6 huruf d PP 34/2016. Maka terhadap setiap permohonan penerbitan SKB PPh atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris harus diterima dan disetujui oleh Kepala KPP Pratama dengan catatan permohonan dan lampirannya telah dilengkapi, dan KPP Pratama menerbitkan SKB PPh yang akan digunakan oleh ahli waris sebagai bukti pembebasan PPh atas peralihan hak atas tanah pada pendaftaran peralihannya ke kantor pertanahan.

IV. KESIMPULAN

Penerimaan objek waris dalam pembagian hak bersama merupakan suatu tambahan kemampuan ekonomis yang diterima dan menambah kekayaan ahli waris. Sehingga pelaksana undang-undang dalam memungut PPh terhadap peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris ini dirasa logis. guna menunjang *income* keuangan negara yang sebesar-besarnya ditujukan untuk mencapai kesejahteraan umum. Namun dari sisi ahli waris hal ini sangat memberatkan, karena mereka akan terbebani pajak ganda atas peralihan tersebut

Bahwa berdasar konsep pembagian hak bersama, proses peralihan melalui pembagian hak bersama masih termasuk kedalam rangkaian pewarisan. Meskipun proses pembagian hak bersama merupakan perbuatan hukum para ahli waris untuk menyerahkan hak atas tanah kepada ahli waris tertentu yang dituangkan kedalam APHB. Sehingga peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris harus ditafsirkan sebagai peralihan yang dikecualikan dari pemungutan PPh sebagaimana Pasal 4 ayat (3) huruf b Undang-Undang PPh. Oleh karena itu bagi ahli waris yang memohonkan penerbitan SKB PPh atas peralihan hak atas tanah secara pembagian hak bersama waris harus diterima, dan Kepala KPP Pratama harus menerbitkan SKB PPh.

DAFTAR PUSTAKA

- Al-Haolandi, Setya Qodar, Danu Anindhito Kuncoro Putro & Sukarmi, “Peran Notaris Dalam Pembagian Waris Berdasarkan Hak Waris Barat Dengan Peran Pengadilan Agama Dalam Pembagian Waris Berdasarkan Hak Waris Islam”, *Jurnal Akta*, Vol. 5 No. 1, 2018.
- Ali, Zainuddin, *Pelaksanaan Hukum Waris di Indonesia*, Sinar Grafika, Jakarta, 2010.
- Arjiati, Tatik, dan Latifah Hanim, “Peran Notaris/PPAT Dalam Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama (APHB) Terhadap Pembagian Waris Yang Berbeda Agama Atas Tanah Dan Bangunan”, *Jurnal Akta*, Vol. 4 No. 1, 2017.
- Benni, Betrix, Kurniawarman & Annisa Rahman, “Pembuatan Akta Pembagian Hak Bersama Dalam Pengalihan Tanah Karena Pewarisan di Kota Bukittinggi”, *Jurnal Cendikia Hukum*, Vol. 5 No. 1, 2019.
- Bohari, H., *Pengantar Hukum Pajak*, Rajawali, Jakarta, 2019.
- Budiono, Herlien, *Kumpulan Tulisan Perdata Di Bidang Kenotariatan Buku Kesatu*, Citra Aditya Bakti, Jakarta, 2008.
- Hadi, Misbah Imam Soleh, & Bayu Indra Permana, *Konstruksi Hukum Pembebasan Pajak Penghasilan Terhadap Peralihan Hak Atas Tanah Dalam Pembagian Hak Bersama Waris*, *Jurnal Ilmu Kenotariatan*, Vol. 3, No. 1, 2022.
- Manan, Bagir, *Dasar-dasar Konstitusional Peraturan Perundang-Undangan Nasional* Fakultas Hukum Universitas Andalas, Padang, 1994.
- Munir, Ahmad, Tatiek Sri Djatmiati, Rr Herini Siti Aisyah, “Diskresi Presiden dalam Pengaturan Keterbukaan Informasi Perpajakan Government Discretion in Regulation of Tax Information Disclosure”, *Halu Oleo Law Review*, Vol. 5 No. 1, 2021.
- Mustaqiem, *Perpajakan Dalam Konteks Teori dan Hukum Pajak Indonesia*, Mata Padi Press, Yogyakarta, 2014.
- Permana, Bayu Indra, dkk., “Legal Certainty of Income Tax Exemption on the Transfer of Rights to Land in the Sharing of Collective Integration Rights”, *International Journal of Social Science and Education Research Studies*, Vol. 2 No. 11, 2022.
- Prawira, I Gusti Bagus Yoga, “Tanggung Jawab PPAT Terhadap Akta Jual Beli Tanah”, *Jurnal Ius*, Vol. 4 No. 1, 2016.
- Sinaga, Niru Anita, “Pemungutan Pajak dan Permasalahannya di Indonesia”, *Jurnal Ilmiah Hukum Dirgantara*, Vol. 7 No. 1, 2016.
- Sjarif, Surini Ahlan, & Nurul Elmiyah, *Hukum Kewarisan Perdata Barat Pewarisan menurut Undang-Undang*, Kencana, Jakarta, 2006.
- Soemitro, Rochmat, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Refika Aditama, Bandung, 1998.

Soeroso, R., *Pengantar Ilmu Hukum*, Sinar Grafika, Jakarta, 2011.

Sofyan, Syahril, *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan)*, Pustaka Bangsa, Medan, 2011.

Sofyan, Syahril, *Beberapa Dasar Teknik Pembuatan Akta (Khusus Warisan)*, Pustaka Bangsa, Medan, 2011.

Suparman, Erman, *Hukum Waris Indonesia*, Refika Aditama, Bandung, 2018.

Sutedi, Adrian, *Hukum Pajak*, Sinar Grafika, Jakarta, 2013.